JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
24 päivänä helmikuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Euroopan taidekaupan painopiste on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja erityisesti Lontoossa. [2] Taide-, keräily- ja antiikkiesineitä (jäljempänä taide-esineet) toimitetaan usein taidehuutokauppoja järjestävien yritysten huutokaupattavaksi väliaikaisesti kolmansista maista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan ja lopulta taas kolmansiin maihin vietäväksi.

2. Esineiden tuonti ja luovutus on arvonlisäverotonta, kun ne kuuluvat väliaikaisesti yhteisössä käytettäviä tavaroita koskevan erityisen tullimenettelyn alaisuuteen. Ainoastaan silloin kun esineet huutokaupan jälkeen tuodaan lopullisesti yhteisöön, kannetaan arvonlisävero. Esillä olevan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn on aiheuttanut ennen kaikkea epäselvyys tämän väliaikaisesti tuotuja taide-esineitä koskevan erityisjärjestelyn ulottuvuudesta.

3. Yhdistyneessä kuningaskunnassa huutokauppahintaa, huutokaupanpitäjän voittomarginaali mukaan lukien, pidetään veron perusteena. Tätä summaa pienennetään taide-esineiden maahantuontia koskevien erityissäännösten mukaisesti niin, että arvonlisävero lopulta on 5 prosenttia hinnasta. Sikäli voidaan puhua 5 prosentin *efektiivisestä verokannasta.*

4. Komission käsityksen mukaan käytäntö on vastoin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi). [3] Komissio katsoo, että huutokaupanpitäjän palkkioon on sovellettava normaalia verokantaa — joka Yhdistyneessä kuningaskunnassa on 17,5 pro-

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Vuotta 1999 koskevan komission kertomuksen mukaan siellä syntyy lähes 50 prosenttia yhteisön sisäisestä liikevaihdosta. Jos tarkastellaan ainoastaan taidehuutokauppojen liikevaihtoa, on Ison-Britannian osuus jopa noin 60 prosenttia (ks. komission kertomus 28.4.1999 neuvostolle neuvoston direktiivin 94/5/EY vaikutuksista yhteisön taidemarkkinoiden kilpailukykyyn verrattuna yhteisön ulkopuolisten maiden taidemarkkinoihin, KOM(1999) 185 lopullinen, s. 6).

3 — EYVL L 145, s. 1, EYVL Ep. 9(1), s. 28.

senttia — koska sitä on pidettävä osana vastiketta tavaran luovutuksesta maan alueella tai palvelusuorituksesta. Alennettua verokantaa voidaan soveltaa ainoastaan tuontiarvoon eli huutokauppatuottoon vähennettynä huutokaupanpitäjän voittomarginaalilla.

2. tavaroiden maahantuonnista."

6. Direktiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan mukaan tavaroiden luovutuksena on pidettävä "tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella".

II Asiaa koskevat säännökset

7. Palvelujen suorituksella tarkoitetaan 6 artiklan 1 kohdan mukaan "liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta".

A *Yhteisön oikeus*

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin asiaa koskevat säännökset

8. Direktiivin 7 artiklassa määritellään tarkemmin tavaroiden maahantuonti:

5. Direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava

"1. 'Tavaroiden maahantuonnilla' tarkoitetaan:

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

a) sellaisen tavaran saapumista yhteisön alueelle, joka ei täytä Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklassa [nyttemmin EY 23 ja 24 artikla] säädettyjä edellytyksiä — —

b) muun kuin a alakohdassa tarkoitetun tavaran saapumista yhteisön alueelle kolmannelta alueelta.

2. Tavaran maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavara on saapuessaan yhteisön alueelle.

3. Poiketen siitä, mitä 2 kohdassa säädetään, 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun tavaran, joka yhteisön alueelle saavuttuaan asetetaan johonkin 16 artiklan 1 kohdan B alakohdan a, b, c ja d alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, kokonaan tuontimaksuista vapautettuun väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn tai ulkoiseen passitusmenettelyyn, maahantuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella tavaraan lakataan soveltamasta näitä menettelyjä.

Samoin jos 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavara sen yhteisön alueelle saavuttua asetetaan johonkin 33 a artiklan 1 kohdan b tai c alakohdassa tarkoitettuun menettelyyn, tämän tavaran tuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä lakataan soveltamasta tavaraan."

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdassa on seuraava säännös veron perusteesta maahantuonnissa:

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

10. Taide-esineiden osalta on 11 artiklan B kohdan 6 alakohdassa seuraava erityissäännös:

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

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

11. Verokannasta säädetään 12 artiklan 3 kohdassa seuraavaa:

a) Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta pro-

senttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta. — —

— —

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

— —

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

12. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa — sellaisena kuin se on 28 c artiklan E kohdan[4] mukaan — säädetään seuraavaa:

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

— —

E. Toimitukset:

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

4 — Kyseinen 28 c artikla annettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18).

— —

sekä tällaisiin toimituksiin liittyvät palvelut.

— —

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

13. Direktiivin 26 a artiklassa [5] on muiden muassa seuraavat erityissäännökset käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta:

"A. Määritelmät

Tässä artiklassa tarkoitetaan — —:

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

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

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

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

— julkisen huutokaupan toimittaja luovuttaa tavarat omissa nimissään,

5 — Lisätty yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt — 14 päivänä helmikuuta 1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16).

mutta päämiehensä lukuun julkisessa huutokaupassa eniten tarjoavalle.

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

— —

— julkisen huutokaupan toimittajan luovutuksista suoritettava veron määrä.

C. Julkisen huutokaupan erityisjärjestelyt

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

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

— julkisessa huutokaupassa saatu tavaroiden hinnan ja

— —

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

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

— —

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

14. Direktiivin 28 artiklassa on lisäksi seuraavat siirtymäsäännökset:

"1a. Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta voi 30 päivään kesäkuuta 1999 asti soveltaa 1 päivänä tammikuuta 1993 verosta vapautettujen taide-, keräily- ja antiikkiesineiden maahantuontiin 11 artiklan B osaston 6 kohtaa siten, että tuonnista maksettava arvonlisäveron määrä joka tapauksessa on yhtä suuri kuin 2,5 prosenttia 11 artiklan B osaston 1–4 kohdan mukaisesti vahvistetusta määrästä."

2. Tullilainsäädäntö

15. Koska 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan mukaan veron perusteen määrittämisessä maahantuonnissa viitataan tullausarvoon, on vielä lisäksi tarkasteltava tullikoodeksin [6] 29 artiklaa, joka sisältää seuraavaa:

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

— —

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

6 — Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1).

16. Lisäsäännöksiä provision huomioon ottamisesta tullausarvoa määritettäessä on tullikoodeksin 32 ja 33 artiklassa:

"32 artikla

1. Määritettäessä tullausarvoa 29 artiklan mukaisesti maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä:

a) seuraavat erät, jos ostaja vastaa niistä mutta ne eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan:

i) provisiot ja välityspalkkiot, ostoprovisioita lukuun ottamatta

— —

4. Tässä luvussa 'ostoprovisiolla' tarkoitetaan maksuja, jotka maahantuoja on suorittanut edustajalleen vastikkeeksi siitä, että tämä on edustanut maahantuojaa arvonmäärityksen kohteena olevia tavaroita ostettaessa.

33 artikla

1. Seuraavia eriä ei voida sisällyttää tullausarvoon, jos ne on erotettu maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta:

— —

e) ostoprovisio

— —"

17. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 ja 16 artiklassa sidotaan yhteisöön väliaikaisesti tuotavien tavaroiden arvonlisäverovapaus vastaavaan tullimenettelyyn. Huutokaupattavaksi tuotavien taide-esineiden osalta tuontimaksuista vapauttamisesta säädetään tullikoodeksin soveltamisesta annetun asetuksen

N:o 2454/93 (soveltamisasetus) [7] 576 artiklan 3 kohdassa:

"Maahantuonti tuontitullitta on myönnettävä seuraaville:

a) direktiivin 77/388/ETY liitteessä I määritellyille taide-, keräily- ja antiikkiesineille, kun ne tuodaan maahan näytteille asetettaviksi niiden mahdollista myyntiä varten;

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

18. Lisäksi soveltamisasetuksen 582 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

B *Kansallinen lainsäädäntö*

19. Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (S.I. 1995/958) -nimisen säädöksen 3 §:n mukaan omistusoikeuden siirtoa, joka koskee käytettyjä tavaroita, jotka väliaikaisesti tuodaan kolmansista maista huutokaupattavaksi, ja taide-esineitä, jotka väliaikaisesti tuodaan näytteille mahdollista myyntiä varten, ei ole pidettävä tavaraluovutuksena eikä palvelusuorituksena. Yhdistynyt kuningaskunta on tällä säännöksellä kertomansa mukaan käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan mukaista vapauttamisoikeuttaan.

20. Säädöksen nimeltä Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) 12 §:ssä säädetään taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutusten niin sanoi-

7 — Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2 päivänä heinäkuuta 1993 annettu komission asetus (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 4.5.2001 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 993/2001 (EYVL L 141, s. 1).

tusta voittomarginaalin verotuksesta [8] siten kuin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklassa on säädetty.

III Tosiseikat, oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja vaatimukset

21. Liiketoimet, joita vastaajan viranomaiset verottavat komission mielestä kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastaisesti, ovat seuraavanlaisia.

22. Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivat huutokauppayritykset tuovat taide-esineitä kolmansista maista huutokaupattavaksi maassaan. Tällöin esineet vapautetaan tuontimaksuista väliaikaista käyttöä yhteisössä koskevan menettelyn mukaan tullikoodeksin 137 artiklan ja sitä seuraavien artikloiden sekä soveltamisasetuksen 576 artiklan 3 kohdan nojalla. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan mukaisesti arvonlisäveroakaan ei kanneta.

23. Esineet huutokaupataan, kun ne vielä kuuluvat tämän tulleja ja arvonlisäveroa koskevan tilapäisen vapautuksen piiriin. Huutokaupanpitäjä pidättää huutokaupassa saadusta hinnasta tietyn prosenttiosuuden (useimmiten 7–20 prosenttia) provisiona (seller's commission). Lisäksi ostaja yleensä suorittaa huutokaupanpitäjälle tietyn summan (buyer's premium). Brittiläisessä oikeuskäytännössä ja -tieteessä huutokaupanpitäjää pidetään tämän vuoksi nuijankopautukseen asti myyjän toimeksisaajana (agent) ja sitten ostajan toimeksisaajana. [9]

24. Mikäli taide-esinettä ei huutokaupan jälkeen viedä takaisin kolmanteen maahan, vaan se tuodaan lopullisesti yhteisöön, kantaa verohallinto arvonlisäveron maahantuonnista. Veron perustana on huutokauppahinta (hammer price) lisättynä huutokaupan toimittajan provisiolla. Muodollisesti tällöin sovelletaan normaalia verokantaa. Veron perustetta vähennetään kuitenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan mukaisesti niin, että todellinen verokanta on 5 prosenttia.

25. Komissio antoi Yhdistyneelle kuningaskunnalle tämän käytännön johdosta virallisen huomautuksen 17.3.1997. Sen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 1 a kohtaa ja 28 c artiklan E kohdan 1 alakohtaa (siis 16 artiklaa sen uudessa muodossa) oli rikottu. Alennettua (silloin

8 — Ks. myös selvitys teoksessa *HM Customs and Excise*, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (May 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 — Ks. *Chitty on Contract*, osa II, (Beale ym.), 99. painos, London, 2004, 31-014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28. painos., Oxford, 2002, s. 672.

vielä) 2,5 prosentin verokantaa väliaikaisesti maahantuoduista ja huutokaupatuista taideesineistä ei voida soveltaa huutokaupanpitäjän voittomarginaaliin.

26. Yhdistyneen kuningaskunnan 15.5.1997 esittämien huomautusten jälkeen komissio täydensi virallista huomautustaan kirjeessään 10.8.1998 perusteellisella oikeudellisella arviolla. Komission mukaan Yhdistynyt kuningaskunta oli jo mainittujen säännösten ohella rikkonut myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 5 artiklan 4 kohdan c alakohtaa, 12 artiklan 3 kohtaa ja 26 a artiklaa. Kyseisen valtion veroviranomaiset virheellisesti pitivät huutokauppaamista yhtenä tapahtumana eli maahantuontina. Kyse on pikemminkin maahantuonnista ja maan alueella tapahtuvasta luovutuksesta. Huutokaupanpitäjän marginaali on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan mukaan osa luovutuksesta saatavaa vastiketta ja kuuluu siksi normaalin verokannan piiriin.

27. Koska komissio ei tyytynyt Yhdistyneen kuningaskunnan vastaukseen 12.10.1998, se antoi 3.8.2000 perustellun lausunnon, jossa se totesi virallisessa huomautuksessa mainittujen säännösten rikkomisen. Vain 28 artiklan 1 a kohtaa koskenut moite jätettiin pois, koska Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus oli kirjeessään 16.11.1999 ilmoittanut, että taide-esineiden maahantuontia koskeva alennettu verokanta oli nostettu 2,5 prosentista 5 prosenttiin. Myös alun perin esitetystä väitteestä, joka koski kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan rikkomista, luovuttiin perustellussa lausunnossa.

28. Kun Yhdistynyt kuningaskunta oli vielä kerran vahvistanut kantansa kirjeessään 16.11.2000, nosti komissio 16.7.2003 kanteen EY 226 artiklan nojalla. Komissio vaati, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan, 12 artiklan 3 kohdan ja 16 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut arvonlisäveron alennettua verokantaa väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä maahantuotujen taide-, antiikki- ja keräilyesineiden huutokaupalla myynnistä huutokaupanpitäjille maksettaviin komissioihin, ja

2) velvoittaa Yhdistyneen kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

29. Yhdistynyt kuningaskunta vaati, että yhteisöjen tuomioistuin

1) hylkää kanteen, ja

2) velvoittaa Euroopan yhteisöjen komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

30. Kirjallisen käsittelyn päätyttyä yhteisöjen tuomioistuin esitti osapuolille kysymyksiä, joihin nämä vastasivat 19.11.2004 päivätyin kirjein. Suullinen käsittely oli 16.12.2004.

IV Asianosaisten lausumat

31. *Komissio* väittää, että maahantuontia väliaikaiseen käyttöön koskevan menettelyn soveltaminen ei voi johtaa edullisempaan kohteluun kuin maahantuonti ja sitä seuraava huutokauppaaminen. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan mukaan vapautus on sidottu siihen edellytykseen, että myöhemmässä lopullisessa maahantuonnissa verotetaan sama veromäärä kuin kotimaisia liiketoimia verotettaessa.

32. Taide-esineiden maahantuontia koskeva veronalennus on rajoitettava esineiden arvoon ennen huutokauppaa eli summaan, joka muodostuu huutokauppahinnasta vähennettynä huutokaupan toimittajan marginaalilla. Toimittajan provisioon on sovellettava normaalia verokantaa.

33. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* sitä vastoin katsoo, ettei kyseessä ole maan alueella tapahtunut toimitus, vaan "myynti vientiin" yhteisön tullialueelle, [10] koska huutokauppaaminen tapahtuu ennen (lopullista) tuontia yhteisöön.

34. Tämän hallituksen mukaan komission näkemys ei ole sopusoinnussa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan ja tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan kanssa. Verotuksen kannalta ratkaisevaa on kauppa-arvo, johon sisältyy huutokaupanpitäjän provisio (mukaan lukien). Direktiivin 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisesti on sitä paitsi tuontiarvon toteamisen yhteydessä lukuun otettava myös ostajan huutokaupanpitäjälle maksama summa. Provision verottaminen maan alueella tapahtuvan luovutuk-

10 — Käsite on tässä yhteydessä hieman harhaanjohtava. Myynnistä vientiin yhteisön alueelle on tavallisesti kyse, kun esine myydään kolmannessa maassa sieltä yhteisöön tuotavaksi. Yhdistynyt kuningaskunta käyttää käsitettä tässäkin, koska esinettä ei myyntihetkellä ole lopullisesti tuotu. Se ei tosin enää ole myöskään kolmannessa maassa, josta se voitaisiin viedä.

sen yhteydessä, vaikka (sitä) on jo verotettu osana tuontiarvoa, johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen.

35. Yhdistyneen kuningaskunnan verotuskäytäntö edustaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan mukaan sallittua erityistoimenpidettä. Yhdistynyttä kuningaskuntaa koskee tällöin erityisesti 16 artiklan 1 kohdan E alakohdan jälkimmäisen kohdan mukainen velvoite estää kaksinkertainen verotus. Säännös koskee vain arvonlisäveron kantamista maahantuonnissa, ei väitteiden mukaisesti edellytettävää verotusta maan alueella tapahtuvana luovutuksena.

V Oikeudellinen arviointi

A *Alkuhuomautus riidan kohteen osalta*

36. Riidanalaisten huutokauppasummien vero-oikeudellinen luokittelu riippuu olennaisesti siitä, myykö huutokaupan toimittaja taide-esineet *omissa nimissään* vai *toisen nimissä*, kuten asianosaisetkin ovat vastauksissaan yhteisöjen tuomioistuimen kysymyksiin todenneet.

37. Vain silloin, jos huutokaupan toimittaja toimii *omissa nimissään*, on kyseessä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan mukainen tavaran luovutus. Veronalainen luovutus on tällöin tavallisesti "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan" siirto (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta ja 5 artikla). Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdassa rinnastetaan esineen myynti komissiokaupalla tavaran luovutukseen. Tämä on sen vuoksi johdonmukaista, että luovuttaja luovuttaa tavaran komissionsaajalle, ja tämä myy sen omissa nimissään kolmannelle olematta sen omistaja.

38. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille niissä tapauksissa, joissa huutokaupan toimittaja toimii omissa nimissään, mahdollisuus kantaa arvonlisävero ainoastaan tämän voittomarginaalista eikä koko huutokauppahinnasta.

39. Jos taas huutokaupanpitäjä toimii toisen nimissä, luovutussuhde syntyy suoraan esineen myyjän (huutokaupan toimittajan toimeksiantajan) ja luovutuksensaajan välille. Huutokaupanpitäjän ei tässä tapauksessa tarvitse suorittaa luovutuksesta arvonlisäveroa, vaan aina myyjän (sikäli kuin tämä luovuttaa kyseisen taide-esineen elinkeinotoiminnassaan esimerkiksi taidekauppiaana). Huutokaupanpitäjä on kuitenkin verovelvollinen tuottamastaan palvelusuorituksesta. Veron perustana on tällöin vastaava vasta-

suoritus, jona on huutokaupanpitäjälle maksettu provisio. Lopputuloksena myynnissä toisen nimissä on siis verotuksen kohteena enimmäkseen niin ikään huutokaupanpitäjän voittomarginaali.

40. Tässä konstellaatiossa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan C kohtaa ei sovelleta, mikä ilmenee jo sen ensimmäisen alakohdan sanamuodosta. Ei myöskään ole välttämätöntä soveltaa erityissääntöjä huutokaupanpitäjän liiketoimiin, koska häntä verotetaan jo yleissääntöjen mukaan ainoastaan hänen vastasuorituksena palvelusta saamansa voittomarginaalin osalta. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan soveltaminenkaan ei ole mahdollista.

41. Se, toimiiko huutokaupanpitäjä omissa nimissään vai toisen nimissä, määräytyy asianomaisten tahojen konkreettisista sopimussuhteista. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemyksen mukaan kansallinen lainsäädäntö tekee mahdolliseksi kummankin sopimusmuodon. Myös komissio on tätä mieltä. Sen mielestä huutokaupanpitäjä toimii kuitenkin useimmiten olemalla luonteeltaan *undisclosed agent* (paremminkin *agent of an undisclosed principal*) eli edustajana, joka ei ilmoita toimeksiantajaansa.

42. Kun kyseessä on tällainen *undisclosed agency*, huutokaupanpitäjä toimii molempien asianosaisten mukaan omissa nimissään. Tätä ei muuksi muuta se, että ostaja mahdollisesti oletti, että huutokaupanpitäjä tosiasiassa toimii nimeämättömäksi jääneen toimeksiantajan lukuun. Tämä näkemys on vakuuttava ainakin arvonlisäverotuksen osalta, koska sen avulla on mahdollista ongelmitta todeta verovelvolliset. Osapuolten siviilioikeudellisia suhteita on mahdollisesti arvioitava toisin.

43. Tässä ei ole tarpeen tarkastella sitä, miten sopimukset yksittäistapauksessa on muotoiltu ja mitä sopimusmuotoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa etupäässä valitaan. Selvää on joka tapauksessa, että esillä oleva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely koskee ainoastaan sitä tapausta, että huutokaupan pitäjä toimii omissa nimissään.

44. Komissio on nimittäin koko menettelyssä käyttänyt perustana ainoastaan tätä asetelmaa ja pitänyt lähtökohtana huutokaupanpitäjän tekemää luovutusta. Tämä näkyy siitä, että se on perustellussa lausunnossa väittänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklaa rikotun ja toteaa yhä edelleen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 4 kohtaa rikotun. Kumpaakin säännöstä voidaan — kuten on tuotu esiin — soveltaa vain omissa nimissä tehtyyn kauppaan.

45. Pelkästään vastauksensa 15 kohdassa komissio esittää, että käsillä olevassa tapauksessa voidaan jättää huomiotta, onko huutokaupanpitäjän suoritusta pidettävä palveluna vai tavaranluovutuksena, jota tarkoitetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklassa. Koska molemmanlaiset suoritukset on otettava huomioon 16 artiklaa sovellettaessa, komission argumentaatio on sama.

46. Voi kyllä olla, että huutokaupan toimittajan palvelu tai tavaranluovutus omissa nimissä on arvioitava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan yhteydessä samalla tavalla. Komissio ei siltikään ylipäänsä ole ennen vastaustaan puhunut direktiivin vastaisesta verotuksesta, joka koskisi huutokaupanpitäjän suorituksen pitämistä palveluna. Sikäli kuin komissio olisikin halunnut edellä mainitussa kohdassa esittää tällaisen väitteen, tätä ei voitaisi ottaa tutkittavaksi, koska riidan kohdetta ei tässä menettelyvaiheessa saa enää muuttaa tai laajentaa. [11]

47. Seuraavassa on näin ollen arvioitavana vain se, missä määrin Yhdistynyt kuningaskunta on rikkonutperustamissopimusta, kun se ei ole verottanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisesti sellaisia väliaikaisesti tuotujen taide-esineiden huutokauppoja, joissa huutokaupanpitäjä toimii omissa nimissään.

B *Tutkittavaksi ottaminen*

48. Vastineessaan ja suullisessa käsittelyssä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on väittänyt komission muuttaneen vastauskirjelmässään oikeudellista kantaansa perustellussa lausunnossa ja kanteessa esittämästään.

49. Kyseisen hallituksen mukaan komissio väitti alun perin, että huutokaupan toimittajan provisio otetaan lukuun maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrityksessä ja että sitä ei veroteta vastasuorituksena maan alueella tapahtuneesta tavaran luovutuksesta. Vastauskirjelmässä komissio sitä vastoin katsoi, että provisiota on pidettävä osana tuontiarvoa. Samoin tutkimatta jätettävänä uutena väitteenä komissio on esittänyt maahantuontia koskevan arvonlisäveron laskutavan olevan virheellinen.

50. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn kohde rajataan

11 — Asia C-96/95, komissio v. Saksa, tuomio 20.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1653, 23 kohta); asia C-152/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 10.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3463, 23 kohta) ja asia C-350/02, komissio v. Alankomaat, tuomio 24.6.2004 (Kok. 2004, s. I-6213, 20 kohta).

oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä niin, että kannetta voidaan perustellun lausunnon sisällöstä supistaa mutta ei enää laajentaa.[12] Vastauksessa ei voida esittää uusia väitteitä, jotka tutkittaisiin.

51. Komissio on koko oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn ja oikeudenkäynnin aikana kohdistanut moitteita siihen, että huutokaupan toimittajan palkkiota ei veroteta normaalilla verokannalla, vaikka kyseessä oleva suoritus on luovutus maan alueella. Mitalin toinen puoli on, että komissio vaatii, että alennettua taide-esineiden tuontia koskevaa verokantaa sovelletaan ainoastaan huutokauppahintaan vähennettynä voittomarginaalilla.[13]

52. Vastauksessa komissio asettuu sitä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kantaa vastaan, jonka mukaan sen oikeuskäsitys johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ensin tuonnin arvonlisäveron kannossa ja toisen kerran vastikkeesta maan alueella tapahtuvasta luovutuksesta. Tässä yhteydessä se selittää vain sen, mitä jo sen siihenastisesta esityksestä ilmeni, eli että se vaatii veron perusteen jakautumista kahteen osaan, joihin on sovellettava kulloinkin eri verokantaa. On vaikea ymmärtää, miten tämä on ristiriidassa aiempien väitteiden kanssa.

53. Tämän seurauksena on hylättävä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitteet siitä, että komissio olisi menettelyn kuluessa muuttanut oikeudellista kantaansa ja esittänyt uuden kanneperusteen.

C *Perusteltavuus*

54. Esillä olevan riidan syynä on ennen kaikkea epäselvyys huutokaupattavaksi väliaikaisesti tuotavia taide-esineitä koskevan erityisjärjestelyn ulottuvuudesta. Tätä järjestelyä on ensin kuvattava lyhyesti.

1. Huutokaupattavaksi tuotavia taide-esineitä koskeva erityisjärjestely

55. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen huutokaupattavaksi tuotujen taide-esineiden arvonlisäveroa koskeva järjestelmä on kolmella tapaa poikkeuksellinen.

12 — Ks. tästä edellä alaviitteessä 11 mainitut viittaukset.

13 — Kuitenkaan komission kanta siihen, missä määrin huutokaupan toimittajan voittomarginaali on luettava tullausarvoon, ei ole selvä. Ks. esim. kannekirjelmän 41 kohta: "That is true notwithstanding the general rules of customs valuation laid down in Articles 29 and 144 of the Customs Code and the general rule laid down in Article 11 (B)(1) of the Sixth Directive. Article 16(1) of the Sixth Directive imposes the overriding requirement that the tax due on importation must correspond to the amount of tax which would have been due had the sale at auction been taxed within Community territory."

56. Ensinnäkin jäsenvaltiot voivat vapauttaa yhteisön alueelle toimittamisen yhteydessä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan E alakohdan nojalla esineet arvonlisäverosta, joka sinänsä 2 artiklan 2 kohdan ja 7 artiklan mukaan on maksettava maahantuonnin yhteydessä. Verotuskohtelu määräytyy tällöin väliaikaiseen käyttöön tapahtuvaa maahantuontia koskevan tullimenettelyn mukaisesti.

57. Syynä vapautukseen tullista ja arvonlisäverosta on se, että ennen huutokauppaa ei vielä ole selvillä, jäävätkö taide-esineet yhteisöön vai viedäänkö ne jälleen yhteisön ulkopuoliseen maahan. Jälleenviennin tapauksessa on väliaikaisen tuonnin oltava verojen ja maksujen suhteen neutraalia, jotta huutokaupat yhteisössä eivät tule kalliimmaksi ja jotta eurooppalaisille kauppapaikoille ei synny haittaa kansainvälisessä kilpailussa.

58. Toinen erityisjärjestely tulee kyseeseen, kun taide-esineet huutokaupan jälkeen eivät siirry pois yhteisön tulli- ja veroalueelta vaan tuodaan lopullisesti maahan. Tällöin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdan mukaan sovelletaan alennettua verokantaa. Niissä jäsenvaltioissa — kuten Yhdistyneessä kuningaskunnassa — joissa 1.1.1993 ei ollut voimassa alennettua verokantaa taide-esineiden tuonnin osalta, samaan lopputulokseen päästään veron perusteen fiktiivisellä pienentämisellä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan mukaisesti.

59. Kolmanneksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden kaupassa (myös huutokaupassa) verottaa yksin jälleenmyyjän tai huutokaupanpitäjän voittomarginaalia. Tällöin itse esineen arvo jää verottamatta. Jokainen esine on näet jo verotettu kertaalleen ensimmäisen loppukuluttajalle luovutuksen yhteydessä. Ilman voittomarginaalin verotusjärjestelmää syntyy vaara kaksinkertaisesta verotuksesta, kun sama esine luovutuksen ja loppukuluttajan käytön jälkeen palautuu vaihdantaan ja myydään vielä kerran verovelvollisen toimesta. [14]

60. Asianosaiset ovat lopputuloksena yhtä mieltä siitä, ettei voittomarginaalin verottamista tarkoittava järjestelmä esillä olevassa tapauksessa tuota hankaluuksia. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen osalta näin on jo

14 — Ks. komission toteamukset sen luonnoksessa direktiiviksi 94/5, KOM(88) 846 lopullinen, s. 3. Tätä ongelmakenttää yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut jo asiassa 16/84, komissio v. Alankomaat, 10.7.1985 antamassaan tuomiossa (Kok. 1985, s. 2355, 14 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

siksi, että sen mielestä mitään voittomarginaaliverotuksen alaista luovutusta maan alueella ei tapahdu. Vaikka komissio onkin tältä kohdin toista mieltä, sekin katsoo, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan soveltaminen on ongelmatonta.

2. Riidanalaisten säännösten tarkastelu

61. Asianosaiset riitelevät lähinnä siitä, onko väliaikaista maahantuontia koskevan järjestelmän alaisuuteen kuuluvien taide-esineiden huutokaupan toimittajan voittomarginaalia verotettava maan alueella tapahtuvana luovutuksena normaalilla verokannalla. Komissio tuo tässä yhteydessä esiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan rikkomisen.

62. Tämän ohella komissio on todennut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 5 artiklan 4 kohtaa ja 12 artiklan 3 kohtaa rikotun. Ennen kuin tutkitaan lähemmin, onko riidanalainen verotuskäytäntö 16 artiklan 1 kohdan vastainen, on pohdittava, mikä merkitys muilla mainituilla säännöksillä on esillä olevassa riidassa.

— Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta

63. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa kannetaan tavaroiden luovutuksesta, jonka verovelvollinen tässä ominaisuudessa tekee *maan alueella*. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa määritellään tarkemmin, mitä "maan alueella" tarkoitetaan: jäsenvaltioiden aluetta, jolla EY-sopimusta sovelletaan. Säännösten sanamuodon mukaan maan alueella tapahtuvasta tavaroiden luovutuksesta voisi olla kyse, kun taide-esineet huutokauppahetkellä ovat fyysisesti yhteisön alueella.

64. Tällöin huutokaupanpitäjän palvelusuoritus ei olisi verosta vapaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan. Kyseinen vapautus koskee nimittäin *maahantuonnin yhteydessä* tehtäviä palvelusuorituksia, joiden arvo 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaan on sisällytettävä veron perusteeseen. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi tuontimuodollisuuksien suorittaminen. Huutokaupan järjestäminen ei kuitenkaan ole suoraan yhteydessä tuontiin vaan luovutukseen.

65. Epäilys siitä, onko kyseessä luovutus maan alueella, syntyy kuitenkin siksi, että esineet kyllä ovat yhteisön alueella, mutta ne eivät ole de jure (lopullisesti) maahantuotuja

niitä huutokaupattaessa. Tämä ero tosiasiallisen ja (tulli)oikeudellisen aseman välillä tulee mahdolliseksi väliaikaista maahantuontia koskevan erityisjärjestelyn kautta.

66. Sitä, mitä vaikutuksia tämän erityisen tullimenettelyn soveltamisella on arvonlisäveron kantoon, säännellään viime kädessä 16 artiklan erityissäännöksessä. Tässä säännöksessä säädetään, että lopullisen maahantuonnin puuttuessa ei voida puhua maan alueella tapahtuneesta luovutuksesta. Säännöksessä edellytetään kuitenkin väliaikaista maahantuontia koskevan järjestelyn aikaisten liiketoimien asettamista samaan asemaan kuin maan alueella suoritettavat liiketoimet. Se, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa rikottu, riippuu tällöin lopulta niistä oikeusohjeista, joita 16 artikla sisältää tästä samasta kohtelusta.

— Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohta

67. Myöskään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan rikkomista ei voida todeta irrottautuen 16 artiklasta. Kyseisen 5 artiklan 4 kohdan c alakohdassa säädetään, että tavaran luovutusta komissionantajalta komissionsaajalle sekä tämän tekemää edelleenluovutusta luovutuksensaajalle on pidettävä direktiivissä tarkoitettuna luovutuksena.

68. Edellytyksenä sille, että kyse on 5 artiklan mukaan verollisesta liiketoimesta, on kuitenkin, että liiketoimi ylipäätään kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan sen 2 artiklan 1 kohdan mukaan sen vuoksi, että luovutus tapahtuu maan alueella. Kuten jo on todettu, tämä riippuu siitä, mitä arvonlisäveroseurauksia 16 artiklan nojalla tulee väliaikaista maahantuontia koskevan menettelyn soveltamisesta.

— Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohta

69. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa vahvistetaan arvonlisäverolle pienin sovellettava yleinen verokanta, ja siinä on tarkempia säännöksiä alennetun verokannan suuruudesta ja soveltamisedellytyksistä. Komissio on päätynyt säännökseen, koska Yhdistyneessä kuningaskunnassa huutokaupanpitäjän provisio käsiteltävänä olevassa tilanteessa ei sen mukaan kuulu yleisen verokannan alaan.

70. Tältä osin voidaan jo tässä vaiheessa todeta, ettei kyseinen väite ole aiheellinen. Pitää kyllä paikkansa, että tuontiarvoon huutokaupanpitäjän provisio mukaan lukien sovelletaan vain 5 prosentin *efektiivistä*

verokantaa. Tähän lopputulemaan päädytään kuitenkin veron perustetta fiktiivisesti pienentämällä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan mukaisesti. Näin korjatun veron perusteen perusteella kannetaan sitten yleisen verokannan eikä alennetun verokannan mukainen arvonlisävero.

71. Voi joka tapauksessa jäädä epäilyksiä siitä, eikö Yhdistyneen kuningaskunnan ollut huutokaupanpitäjän suorituksen osalta säädettävä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti verotuksen perustaksi vastasuorituksen täysi arvo ulottamatta 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan mukaista korjausta taide-esineiden tuontiin. Koska komissio ei kuitenkaan ole väittänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa rikotun, ei ole tarpeen tutkia kyseisen säännöksen mahdollista rikkomista.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan rikkominen

72. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vapauttaa väliaikaisesti maahantuotujen tavaroiden myynnin arvonlisäverosta. Tällöin on varmistettava, että kun tavarat myöhemmin siirtyvät pois erityisjärjestelyn piiristä ja tuodaan lopullisesti maahan, arvonlisävero kannetaan samansuuruisena kuin myynnistä maan alueella.

73. Komission mielestä Yhdistyneen kuningaskunnan verotuksessa ei ole noudatettu tätä vaatimusta. Se perustelee väitettään vertailevalla tarkastelulla, jota 16 artiklan 1 kohdassa edellytetään. Väliaikaisesti maahantuotujen ja vasta sen jälkeen lopullisesti maahantuotujen taide-esineiden huutokaupalle komissio asettaa seuraavan vertailukohdan: taide-esineet tuodaan maahan lopullisesti ja huutokaupataan maan alueella, kun ne jo ovat siellä vapaassa liikkeessä.

74. Vertailukohdan mukaisessa tapauksessa kannetaan 5 prosentin efektiivinen arvonlisävero maahantuonnin yhteydessä. Sen jälkeen arvonlisäveroa menee huutokaupanpitäjän tekemästä luovutuksesta, jolloin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan mukaan tämän voittomarginaali toimii veron perusteena. Voittomarginaalia verotetaan yleisen 17,5 prosentin verokannan mukaan. Verotuskäytäntö Yhdistyneessä kuningaskunnassa väliaikaisesti maahantuotujen ja sittemmin lopullisesti tuotujen taide-esineiden osalta ei johda samaan veroon kuin vertailutapauksessa, koska huutokaupan toimittajan voittomarginaalia verotetaan 5 prosentin efektiivisellä verokannalla.

75. Jotta kummassakin tapauksessa päästään yhtä suureen verotukseen, on komission mukaan meneteltävä seuraavasti: veron peruste (huutokauppahinta) jaetaan kahteen osaan: huutokaupan toimittajan voittoon, joka verotetaan yleisen verokannan mukaan, ja voittomarginaalin vähentämisen jälkeen jäävään hintaan, joka vastaa tuontiarvoa. Vain tähän fiktiiviseen tuontiarvoon sovelletaan alennettua 5 prosentin verokantaa.

76. Tätä komission käsitystä vastaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää joukon argumentteja, joita tarkastellaan seuraavaksi.

— Erityisjärjestelyn vapaaehtoisuus

77. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vetoaa 16 artiklan 1 kohdan ensimmäisen osan — jossa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus vapauttaa verosta erityisjärjestelyin asianomaiset myynnit — vapaaehtoisuuteen. Kyseisen 16 artiklan aiemman version [15] mukaan mainittua brittiläistä käytäntöä on pidettävä sallittuna erityistoimenpiteenä tässä mielessä. Sanamuodon vähäiset muutokset, joita 16 artiklaan tehtiin direktiivillä 95/7, [16] eivät ole tältä osin muuttaneet mitään.

78. On kyllä totta, ettei 16 artiklalla ole pakottavaa luonnetta siltä osin kuin siinä annetaan jäsenvaltioille vapaus ryhtyä erityistoimenpiteisiin sellaisten tavaroiden osalta, jotka kuuluvat väliaikaisesti maahantuotuja tavaroita koskevien säännösten alaan. Erityistoimenpiteiden käsitteen käyttö tekee lisäksi selväksi, että 16 artikla valtuuttaa jäsenvaltiot poikkeamaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin yleisistä säännöistä.

79. Mikäli jäsenvaltio kuitenkin käyttää tätä mahdollisuuttaan, sen on kuitenkin pitäydyttävä pakottavissa oikeusohjeissa, joita 16 artiklassa annetaan erityistoimenpiteiden muodosta, kuten komissio aivan oikein on todennut. Tällöin kyseeseen tulee erityisesti velvollisuus verottaa tavarat erityisjärjestelyn päätyttyä samassa laajuudessa kuin vastaava myynti maan alueella.

80. On vaikea ymmärtää, miksi brittiläinen käytäntö olisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan aiemman sanamuodon mukaan sallitumpi kuin voi-

15 — Alkuperäisessä muodossaan 16 artiklan 1 kohta kuului seuraavasti: "Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltiot voivat toteuttaa erityistoimenpiteitä kaikkien tai tiettyjen jäljempänä lueteltujen liiketoimien jättämiseksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, jollei niitä ole tarkoitettu lopulliseen käyttöön ja/tai kulutukseen ja jos tavaran kulutukseen ottamisesta kannetun arvonlisäveron määrä vastaa sitä määrää, joka olisi ollut kannettava, jos jokaista tällaista liiketointa olisi verotettu maahan tuotaessa tai maan alueella, sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden verosäännösten soveltamista."

16 — Mainittu alaviitteessä 4.

massa olevan sanamuodon mukaan. Tämä voi kuitenkin loppujen lopuksi jäädä auki, koska vireillä olevassa menettelyssä on käytettävä perustana tämänhetkistä oikeustilaa.

— Veron perusteen määrittäminen ja kaksinkertaisen verotuksen estäminen

81. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus painottaa edelleen, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan viimeisessä alakohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot toteuttamaan toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi siinä tapauksessa, että tavarat siirtyvät väliaikaisen maahantuonnin ulkopuolelle ja tuodaan lopullisesti maahan. Koska huutokaupanpitäjän voitto on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan ja tullikoodeksin 29 artiklan mukaan osa tuontiarvoa, on siitä kannettava tuonnin arvonlisävero. Voiton uudelleenverottaminen maan alueella tapahtuneena luovutuksena ei ole sopusoinnussa kaksinkertaisen verotuksen kiellon kanssa.

82. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on siinä oikeassa, että kaksinkertaisen verotuksen kielto 16 artiklan 1 kohdan viimeisessä alakohdassa sitoo jäsenvaltioita erityistoimenpiteiden muodon osalta. Pitää niin ikään paikkansa, että joka tapauksessa myyjän provisio (seller's commission) on tullikoodeksin 29 artiklan mukaan osa tullausarvoa. Soveltamisasetuksen 582 artiklan 1 kohdan mukaan nimittäin tullivelan kannalta ratkaiseva on veron peruste ilmoitettaessa tavaroita vapaaseen liikkeeseen. Kyseisenä ajankohtana saa vahvistuksensa liiketoimen arvo, joka tullikoodeksin 29 artiklaa sovellettaessa on otettava huomioon. Se sisältää myyjän provision.

83. Epäselvää on sitä vastoin se, miten ostajan maksamaa palkkiota (buyer's premium) on kohdeltava. Kyseessä voisi olla tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan i alakohdassa ja 4 kohdassa sekä 33 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu ostoprovisio, joka ei ole osa tullausarvoa. Näin olisi asian laita, jos kyseinen summa olisi katsottava hyvitykseksi huutokaupanpitäjän ostajalle tekemistä suorituksista. Tämän puolesta puhuu etenkin se, että huutokaupan toimittajaa pidetään brittiläisen oikeusopin mukaan myös ostajan toimeksisaajana.[17] Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kuitenkin katsoo, ettei mainittu summa ole tullilainsäädännössä tarkoitettu ostoprovisio.

84. Kysymys ostajan maksaman palkkion kohtelusta voi kuitenkin jäädä avoimeksi, jos tullausarvoa ei kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdasta poiketen ole esillä olevassa tapauksessa supistamattomana otettava huomioon

17 — Ks. tästä edellä 23 kohta.

arvonlisäverotuksessa noudatettavan tuontiarvon määrityksessä. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdassa olevaa viittausta tullausarvoon veron perusteena ei näet voida tulkita irrallaan saman direktiivin 16 artiklan 1 kohdasta. Sikäli kuin tästä väliaikaista maahantuontia koskevasta erityissäännöksestä seuraa poikkeava tuonnissa kannettavan arvonlisäveron määritysperuste, tämä säännös menee edelle.

85. Direktiivin 16 artiklan mukaan kaksi päämäärää on saavutettava: ensinnäkin väliaikaista maahantuontia koskevan järjestelyn on oltava verotuksellisesti neutraali, mikäli taide-esine tuodaan myöhemmin maahan. Tämä on taattava (jälkikäteisellä) asettamisella samaan asemaan kuin maan alueella tapahtunut luovutus. Toiseksi on estettävä kaksinkertainen verotus. Tiivistäen voidaan myös sanoa, että väliaikaista maahantuontia koskeva menettely ei saa johtaa parempaan eikä huonompaan kohteluun kuin välitön maahantuonti ilman väliaikaista järjestelyä.

86. Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovelletulla menetelmällä saavutetaan ainoastaan jälkimmäinen päämäärä. Ensimmäiseen ei päästä, sillä jos huutokaupanpitäjän voittomarginaalia vapaassa liikkeessä olevasta tavarasta verotetaan yleisen verokannan mukaisesti, on brittiläisen mallin mukainen arvonlisäverokanta väliaikaisesti maahantuotuja taide-esineitä huutokaupattaessa vain 5 prosenttia. Niinpä kyseinen erityisjärjestely johtaa Yhdistyneen kuningaskunnan soveltamana kokonaisuudessaan edullisempaan verotukseen. Toisin sanoen on mahdollista säästää veroissa, jos taide-esine tuodaan ensin väliaikaisesti ja huutokaupataan sen sijaan, että se tuodaan heti lopullisesti maahan ja huutokaupataan vasta sen jälkeen. Juuri tämän vaikutuksen on kuitenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan mukaan oltava poissuljettu.

87. Komission käsityksen mukainen toimintatapa takaa molempien päämäärien saavuttamisen. Määritysperusteen jakamisella kahteen osaan ja eri verokannan soveltamisella kumpaankin osaan varmistetaan sama asema maan alueella tapahtuvien luovutusten kanssa tuonnin jälkeen ja suljetaan pois kaksinkertainen verotus.

88. Komission edellyttämä menetelmä ei kuitenkaan ole sopusoinnussa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdassa olevien tuontiarvon määrittämistä koskevien säännösten kanssa. Menetelmä vaatii erityisesti tullilainsäädännön mukaisesti ratkaisevan yhtenäisen kauppaarvon jakamista kahteen osaan arvonlisäveron kantamiseksi. Ei ole ajateltavissa muuta keinoa, jolla kaikki kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan asettamat edellytykset toisin voitaisiin täyttää. Tämä epätyypillinen arvonlisäveron laskentamenetelmä on lopulta ainoa mahdollisuus epätyypillisessä tilanteessa, joka vallitsee arvonlisäverovelvollisuuden ollessa lykättynä väliaikaisen maahantuonnin aikana.

89. Muutoin tämä menetelmä rajoittaa taide-esineitä koskevien erityissäännösten ulottuvuutta ja ottaa siten lukuun näiden säännösten kuvaillun poikkeusluonteen. Efektiivistä alennettua maahantuonnin verokantaa ei sovelleta arvonlisään, joka taide-esineelle tulee huutokaupan toimittajan suorituksen kautta ennen lopullista maahantuontia mutta jo yhteisön alueella. Sen soveltaminen rajoittuu sen sijaan siihen arvoon, joka esineellä (fiktiivisesti) oli rajaa ylitettäessä.

— Vaikutukset kilpailuun

90. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kiistää komission väitteen siitä, että brittiläinen käytäntö antaa kotimaisille huutokauppayrityksille kilpailuetua. Muut jäsenvaltiot voivat vapaasti soveltaa vastaavaa säännöstöä. Jos verrataan väliaikaisesti maahantuotujen ja huutokaupattujen taide-esineiden myynnin verotusta vastaavaan huutokauppamyyntiin kotimaassa, viimeksi mainittu on kyseisen hallituksen mukaan jopa paremmassa asemassa. Tällöin arvonlisäveroa menee ainoastaan voittomarginaalista, kun taas tavaran arvoa ei yleensä veroteta. Maahantuotujen taideteosten osalta on sitä vastoin itse arvoakin verotettava, joskin niin ikään alennetulla (efektiivisellä) verokannalla.

91. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan erityissäännöksiä on tosiasiassa kaikkien jäsenvaltioiden mahdollista ottaa käyttöön. Tällöin kaikkia jäsenvaltioita kuitenkin koskevat samat vaatimukset ja erityisesti verotuksellisen neutraalisuuden periaate väliaikaisesti maahantuotujen taide-esineiden vapautuksen suhteen. Mikäli jäsenvaltio suosii tällaisten taide-esineiden huutokauppamyyntiä 16 artiklan vastaisesti, on kyseessä tuohon jäsenvaltioon sijoittautuneiden huutokauppayritysten lainvastainen kilpailuetu. Muut jäsenvaltiot eivät voi yhteisön oikeutta samalla tavoin rikkomatta myöntää tätä etua.

92. Se seikka, että 26 a artiklan C kohdan mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa taide-esineitä maan sisäisesti huutokaupattaessa arvonlisäveron alaista on yksinomaan voittomarginaali, ei tee brittiläistä verotuskäytäntöä oikeutetuksi väliaikaisesti maahantuotujen taide-esineiden suhteen. Direktiivin 16 artiklan 1 kohdan tarkoituksena ei ole taata samaa verorasitusta niille taide-esineille, jotka tuodaan yhteisön ulkopuolelta, ja niille, jotka sijaitsevat yhteisön alueella. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vertailee kahta vertailukelvotonta tilannetta.

93. Kyseisessä 16 artiklassa säädetään sen sijaan, että väliaikaista maahantuontia koskevaa menettelyä sovellettaessa ei esiinny muuta verorasitusta kuin tuotaessa tavara maahan välittömästi eli ilman tilapäisjärjes-

telyä. Tämän tavoitteen komissio menetelmällään saavuttaa.

94. Pieniä eroja verotuksessa kummassakin tapauksessa saattaa silti olla. Jos nimittäin huutokauppayritys tuo taide-esineen lopullisesti maahan jo ennen sen huutokauppaamista, liiketoimen arvoa (vähennettynä huutokaupanpitäjän voitolla) ei voida käyttää tuonnin arvonlisäveron määritysperusteen toteamiseen. Kyseinen arvohan tiedetään vasta huutokaupan päätyttyä nuijankopautukseen. Tästä huolimatta on tuontiarvoa todettaessa toimittava tullikoodeksin 31 artiklassa säädetyn menetelmän mukaan. Tällöin ei ole varmaa, että kummassakin tapauksessa on perustana tarkalleen yhtä suuri määritysperuste. Tätä mahdollista eroa verotuksessa ei kuitenkaan voida välttää.

— Maksettavan arvonlisäveron ennakoimattomuus

95. Suullisessa käsittelyssä Yhdistyneen kuningaskunnan asiamies totesi lopuksi, että komission laskentatavan mukaan ostaja ei voi tarjousta tehdessään ennakoida veron suuruutta.

96. Tosiasiassa myyjän provision suuruus on harvoin luotettavasti todettavissa. Joidenkin huutokauppayritysten tapauksessa se näyttää riippuvan siitä, kuinka suuret myyntitulot kaikkiaan saadaan jonkin tavarantoimittajan osalta. Ostaja ei siis tiedä tarkasti, miten suuri provision osuus on huutokauppahinnasta ja mikä summa siten verotetaan korkeammalla yleisellä verokannalla.

97. Sama ongelma on kuitenkin yleinen voittomarginaalin verotuksessa. Jos nimittäin tuonnin arvonlisäveroa ei kanneta, ostaja ei myyntiprovision suuruutta tuntematta voi tietää, paljonko arvonlisäveroa kannetaan. Tätä toteamusta ei komission vaatima voiton verotus normaaliverolla sen vuoksi voi kyseenalaistaa.

98. Komissio on siis näyttänyt toteen, että Yhdistyneen kuningaskunnan verotuskäytäntö väliaikaisesti maahantuotujen taide-esineiden omissa nimissä tapahtuvan huutokauppaamisen osalta on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan vastaista. Koska säännöksessä edellytetään, että huutokaupanpitäjän voittomarginaalia on kohdeltava verotuksessa kuten maan alueella tapahtunutta luovutusta, on kyseessä myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan rikkominen.

99. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohtaa ei sitä vastoin ole rikottu, sillä Yhdistyneessä kuningaskun-

nassa riidanalaiseen myyntiin ei — ainakaan muodollisesti — sovelleta alennettua verokantaa, vaan pienennys tehdään veron perustetta oikaisemalla kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan mukaisesti. Kanteen tämän osan hylkäämisellä on kuitenkin vain alisteinen merkitys, sillä virheellisen verokannan soveltaminen tai veron perusteen määrittäminen väärin on viime kädessä seurausta virheellisestä 16 artiklan 1 kohdan soveltamisesta.

VI Oikeudenkäyntikulut

100. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on tätä vaatinut. Koska komissio on vaatinut asian hävinneen Yhdistyneen kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut, tämä on velvoitettava ne korvaamaan.

VII Ratkaisuehdotus

101. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan sekä 16 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, kun se on soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa provisioon, joka maksetaan huutokaupan toimittajalle sen vuoksi, että tämä on myynyt omissa nimissään huutokaupalla taide-, antiikki- ja keräilyesineitä, jotka on tuotu maahan väliaikaista käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.

2) Muilta osin kanne hylätään.

3) Yhdistynyt kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.