

Byla C-305/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 5 straipsnio 4 dalies c punktas, 12 straipsnio 3 dalis ir 16 straipsnio 1 dalis – Sandorio sudarymas šalies teritorijoje – Meno kūrinių, kuriems taikoma laikinojo vežimo procedūra, pardavimas viešo aukciono būdu – Aukciono organizatorių komisiniai“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių teisė atleisti nuo mokesčio prekės, importuotą taikant laikinojo vežimo procedūrą, tiekimą ir su tuo susijusią paslaugų teikimą

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktas, 5 straipsnio 4 dalies c punktas, 12 straipsnio 3 dalis ir 16 straipsnio 1 dalis)

Valstybės narė, kuri taiko sumažintą pridėtinės vertės mokesčio tarifą aukciono organizatorių gautiems komisiniams aukcione pardavus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus, importuotus pagal laikinojo vežimo procedūrą, nevykdo sąsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dalyje valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 99/49, 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą, 12 straipsnio 3 dalį ir 16 straipsnio 1 dalį.

Taigi norint apmokestinti tiek importą, tiek pardavimą aukcione pagal sąlygas, tvirtintas Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, reikia atskirti varžytinį 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, numatytą šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte, o antroji dalis atitinka prekės, kuri apmokestinama importo pridėtinės vertės mokesčiu, muitinė vertė ir apmokestinama taikant sumažintą faktinį tarifą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje pagal minėtos direktyvos 11 straipsnio B skirsnio 6 punktą.

(žr. 43, 51 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. vasario 9 d. (*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktas, 5 straipsnio 4 dalies c punktas, 12 straipsnio 3 dalis ir 16 straipsnio 1 dalis – Sandorio sudarymas šalies teritorijoje – Meno kūrinių, kuriems taikoma laikinojo vežimo procedūra, pardavimas viešo aukciono būdu – Aukciono organizatorių komisiniai“

Byloje C-305/03,

dėl 2003 m. liepos 16 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo,

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

ieškovo,

prieš

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, atstovaujama C. Jackson ir R. Caudwell, padedama QC N. Paines, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

atsakovo,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir vykusį 2004 m. gruodžio 16 d. posėdžiui,

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

priima šį

Sprendimas

1 Ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad taikydama sumažintą pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą komisiniams, kurie mokami aukciono organizatoriams meno kūrinių, antikvarinių daiktų ir kolekcionavimo objektų, importuoti pagal laikinojo vežimo procedūrą, pardavimo aukcione atveju, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė nevykdė sąsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 ieškinyje pateiktas dėl PVM, taikomo aukcionuose parduodamiems meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, kurių atžvilgiu Jungtinėje Karalystėje taikoma laikinojo vežimo procedūra ir kurie, juos pardavus, importuojami Bendrijos

teritorij?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?

Šeštoji direktyva

3 Šios direktyvos 2 straipsnyje ?tvirtinta:

„Prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas:

1. preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2. preki? importas.

4 Pagal pamin?tos direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkt?, tiekimu pagal 1 dalies apibr?žim? taip pat laikoma:

„preki? perdavimas remiantis sutartimi, pagal kuri? nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis.“

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

„1. Apmokestinamoji vert? yra preki? muitin? vert?, nustatyta pagal galiojan?ias Bendrijos nuostatas; ši nuostata taip pat taikoma 7 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytoms prek?ms.

<...>

3. ? apmokestinam?j? vert? ?traukiama, jei dar n?ra ?traukta:

a) mokes?iai, muitai ir rinkliavos, kuriuos reikia mok?ti už importo šalies rib?, ir ryšium su importu nustatyti mokes?iai, išskyrus prek?ms taikytin? prid?tin?s vert?s mokest?;

b) atsitiktin?s išlaidos, tokios kaip komisiniai mokes?iai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, atsiradusios iki j? atgabenimo ? pirm?j? paskirties viet? importo šalies teritorijoje.

„Pirmoji paskirties vieta“ – tai vieta, nurodyta važtaraštyje ar kitame transportavimo dokumente, su kuriuo prek?s ?vežamos ? importo šal?. Jei vieta nenurodyta, pirm?ja paskirties vieta laikoma pirmoji krovinio perdavimo vieta toje šalyje.

Lygiai taip pat valstyb?s nar?s gali ? apmokestinam?j? vert? ?traukti ir aukš?iau nurodytas atsitiktines išlaidas, susijusias su gabenimu ? kit? paskirties viet? Bendrijos teritorijoje, jei pastaroji yra žinoma apmokestinimo momentu.

<...>

6. Nukrypstant nuo 1–4 dalies, valstyb?s nar?s, kurios 1993 m. sausio 1 d. nesinaudoja 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?iojoje pastraipoje numatyta galimybe, gali numatyti, kad 26a straipsnio A dalies a, b ir c punktuose nurodyt? meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ir antikvarini? daikt? importo atveju apmokestinamoji vert? bus lygi pagal 1–4 dalis nustatytos vert?s daliai.

Ši dalis nustatoma taip, kad apskai?iuotas prid?tin?s vert?s mokestis bet kuriuo atveju b?t? ne

mažesnis kaip 5 % vertės, nustatytos pagal 1–4 dalis.“

6 Paminėtos direktyvos 12 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama:

„a) Standartinę 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 tvirtinta, kad valstybės narės atleidžia nuo mokesčio importo atveju:

„i) paslaugas, susijusias su importuojamomis prekėmis, kai tokios paslaugų vertė traukta 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 tvirtinta:

„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, kuri reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E punktuose, atitinka mokesčio sumą, kuri būtų teksumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.

<...>

E. Tiekimai:

7 straipsnio 1 dalies a punkte minimų prekių, kurioms vis dar galioja laikino vežimo 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 mokesčius pagal pirmąją pastraipą, yra asmuo, kurio pastangomis prekės nustoja galioti procedūros ar situacijos, išvardytos šioje pastraipoje.

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

<...>

9 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EB (OL L 60, p. 16), kuri valstybės narės turėjo perkelti į nacionalinę teisę iki 1995 m. sausio 1 d., 6 Šeštąją direktyvą buvo trauktas 26a straipsnis. Šiame straipsnyje, pavadintame „Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams“, tvirtinta:

„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 aukščiausiems kainoms 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, aukščiausiems kainoms 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. Vis? 1 dalyje nurodyt? preki? tiekim? atveju apmokestinamoji vert? yra lygi bendrai sumai, kuri? pardavimo viešo aukciono b?du organizatorius nurodo pirk?jui s?skaitoje fakt?roje pagal 4 dal?, at?mus:

? gryn? sum?, pardavimo viešo aukciono b?du organizatoriaus sumok?t? arba mok?tin? jo atstovaujamam asmeniui, nustatyt? pagal 3 dal?

ir

– mokes?io sum?, kuri? turi sumok?ti pardavimo viešo aukciono b?du organizatorius už jo patiektas prekes.

3. Pardavimo viešo aukciono b?du organizatoriaus jo atstovaujamam asmeniui sumok?ta arba mok?tina gryna suma yra lygi skirtumui tarp:

? preki? kainos viešame aukcione

ir

– komisini? sumos, kuri? pardavimo viešo aukciono b?du organizatorius iš jo atstovaujamo asmens gavo arba turi gauti pagal sutart?, numatan?i? komisini? mok?jim? pardavus.

<...>

7. Prek?s laikomos patiektomis apmokestinamam asmeniui, kuris yra pardavimo viešo aukciono b?du organizatorius, nuo to momento, kai jos parduodamos viešame aukcione.

<...>“

10 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalyje, kuri buvo ?tvirtinta Šešt?j? direktyv? kei?ian?ioje Direktyvoje 94/5, patikslinta, kad ne ilgiau kaip iki 1999 m. birželio 30 d. Jungtin? Karalyst? importuojamiems meno k?riniams, kolekcionavimo objektams ar antikvariniams daiktams gali taikyti sumažint? tarif?, kuris negali viršyti 2,5 %. Nuo šios datos ši valstyb? nar? buvo ?pareigota šiam importui taikyti standartin? mokes?io tarif? arba, taikant išimt? pagal 11 straipsnio B dalies 6 punkt?, sumažint? tarif?, bet ne mažesn? nei 5 %.

Muitin?s kodeksas

11 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatan?io Bendrijos muitin?s kodeks? (OL L 302, p. 1, toliau ? Muitin?s kodeksas), 29 straipsnyje ?tvirtinta:

„1. Importuojam? preki? muitine verte laikoma sandorio vert?, tai yra kaina, faktiškai sumok?ta arba mok?tina už prekes, parduodamas eksportui ? Bendrijos muit? teritorij?, prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais <...>.

<...>

3. a) Faktiškai sumok?ta arba mok?tina kaina ? tai visi pirk?jo ?vykdyti ar priklausantys ?vykdyti mok?jimai pardav?jui arba pardav?jo naudai už importuotas prekes, ?skaitant visus ?vykdytus arba priklausan?ius ?vykdyti pirk?jo mok?jimus pardav?jui arba, vykdant pardav?jo ?sipareigojimus, tre?iajam asmeniui, esan?ius importuot? preki? pardavimo pirk?jui s?lyga <...>“

12 Detalios Muitin?s kodekso ?gyvendinimo nuostatos ?tvirtintos 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamente (EEB) Nr. 2454/93, i?d?stan?iame <...> Reglamento Nr. 2913/92 <...> ?gyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1), i? dalies pakeistame 2001 m. gegu?ž?s 4 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 993/2001 (OL L 141, p. 1). ?tvirtintos tokios svarbios šiai bylai nuostatos:

„576 straipsnis

<...>

3. Nuo importo muit? visiškai atleidžiamos šios prek?s:

a) meno k?riniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai, kaip apibr?žta Direktyvos 77/388/EEB I priede, importuoti eksponavimo tikslais, siekiant galimo j? pardavimo;

b) prek?s, išskyrus naujas prekes, ?vežtos parduoti aukcione.“

„582 straipsnis

1. Tais atvejais, kai prek?ms, pateiktoms proced?rai ?forminti pagal 576 straipsn?, formalumai užbaigiami jas pateikiant ? laisv? apyvart?, muit? skolos suma nustatoma remiantis apskai?iavimo elementais, taikomais šioms prek?ms išleidimo ? laisv? apyvart? deklaracijos pri?mimo metu.“

<...>“

Nacionalin? teis?

13 Iš bylos išplaukia, kad 1995 m. gegu?ž?s 10 d. Nutarimo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (specialiosios nuostatos) (Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 ? S.I 1995/1268), kuris ?sigaliojo 1995 m. birželio 1 d. ir kuriuo Direktyvos 94/5 nuostatos buvo perkeltos ? Jungtin?s Karalyst?s teis?, 12 straipsnyje ?tvirtintas maržos sistemos taikymas pardavimo viešo aukciono b?du organizatoriui tiekiant meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus.

14 Pagal 1995 m. kovo 30 d. nutarim? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (operacij? vykdymas) (Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 ? (S.I. 1995/958) 3 straipsn? nuosavyb?s teisi? ? pardavimo tikslu importuotus meno k?rinius perdavimas, kai meno k?riniams dar taikoma laikinojo ?vežimo proced?ra visiškai atleidžiant nuo importo mokes?i? pagal atitinkamas Muitin?s kodekso nuostatas, n?ra laikomas nei preki? tiekimu, nei paslaug? teikimu.

Bylos aplinkyb?s ir ikiteismin? proced?ra

15 Jungtin?je Karalyst?je meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ir antikvarini? daikt? (toliau ? meno k?riniai), importuot? galimam j? pardavimui viešame aukcione, atžvilgiu taikoma laikinojo ?vežimo proced?ra visiškai atleidžiant nuo importo mokes?io. Jei parduotas viešame aukcione objektas yra galutinai importuojamas ? Europos bendrij?, PVM apskai?iuojamas remiantis kaina, sumok?ta pardavus viešame aukcione, ?skaitant ir aukciono organizatoriaus marž?. Ši suma v?liau sumažinama taikant Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punkt?, nustatant 5 % apmokestinamosios vert?s faktin? apmokestinam?j? tarif?.

16 Komisija, konstatavusi, kad Jungtinė Karalystė, priešingai nei numato Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalis ir 28c straipsnio E dalies 1 punktą, 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 nevykdė sąsipaigojimų, 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 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 priimtinumų

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

21 Pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje Komisija kaltino Jungtinę Karalystę pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį nepamokestinus tiekimui šalies teritorijoje taikomam PVM meno kūrinių, importuotų taikant laikinojo vežimo procedūrą, viešo aukciono organizatoriaus maržos. Tačiau dublike ji nurodė, kad Jungtinė Karalystė teisingai traukė paminėtus komisinius apmokestinamus importo sumas, 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-0000, 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 Ta?iau šis reikalavimas nereiškia, kad turi visiškai sutapti pagr?stos nuomon?s rezoliucin? dalis ir ieškinio reikalavimai, jeigu bylos objektas nebuvo išpl?stas ar pakeistas, bet, priešingai, tik apribotas (2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?139/00, Rink. p. I?6407, 19 punktas ir 2005 m. vasario 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Austrij?*, C?203/03, Rink. p. I?935, 29 punktas).

24 Šiuo atveju Komisija tiek ikiteismin?s proced?ros, tiek ir teismo proceso metu teig?, kad Jungtin? Karalyst? aukciono organizatoriaus mar?ai taik? sumažint? PVM tarif?, priešingai nei numato ?sipareigojimai pagal Šešt?j? direktyv?. Klausimas d?l to, ar aukciono organizatoriaus mar?a sudaro muitin? vert?, ar ne, nekei?ia aplinkyb?s, kad Jungtin? Karalyst? jai taiko sumažint? faktin? tarif?. Komisijos pozicija, kad ši mar?a turi b?ti apmokestinta standartiniu tarifu, proceso metu nepasikeit?.

25 Tod?l Jungtin?s Karalyst?s motyvas, kad Komisija pateik? nauj? kaltinim?, yra atmestinas.

D?l esm?s

26 Pagrindinis šio gin?o klausimas yra tas, ar aukciono organizatoriaus mar?a, viešame aukcione pardavus importuotus meno k?rinius, kuriems taikoma laikinojo ?ve?imo proced?ra, turi b?ti apmokestinta kaip sandoris šalies teritorijoje pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dal?. Ta?iau Komisija taip pat nurod? ir 2 straipsnio 1 punkto, 5 straipsnio 4 dalies c punkto ir 12 straipsnio 3 dalies pažeidim?. Tod?l reikia ?vertinti, ar nurodytas ši? nuostat? pažeidimas yra pagr?stas.

27 Komisija pastebi, kad nagrin?jama situacija apima dvi apmokestinimo priežastis: viena vertus, preki? importas, kita vertus, sandoris šalies teritorijoje. Visais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo importuotas prekes parduoda, tiek importas, tiek ir pardavimas turi b?ti apmokestinti.

28 Ji kaltina Jungtin? Karalyst? ne?vertinus antrosios apmokestinimo priežasties, tai yra pardavimo viešame aukcione, ir neapmokestinus jo, kaip sandorio šalies teritorijoje. Tod?l ši valstyb? nar? ne?vykd? ?sipareigojim? pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? ir 5 straipsnio 4 dalies c punkt? bei 12 straipsnio 3 dal?.

29 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? pripaž?sta, kad potencialiai egzistuoja dvi apmokestinimo aplinkyb?s: preki? importas ir j? pardavimas viešame aukcione. Ta?iau, jos nuomone, kai objektams taikoma laikinojo ?ve?imo proced?ra, pardavimas aptariamuose aukcionuose yra pardavimas eksportui ? Bendrijos muit? teritorij? pagal Muitin?s kodekso 29 straipsn?, ir tod?l negali tuo pa?iu metu reikšti sandorio Jungtin?je Karalyst?je.

30 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis išskiria dvi PVM mokes?iu apmokestinam?sias operacij? kategorijas, tai šalies viduje sudaryti sandoriai ir preki? importas.

31 Iš pamin?tos direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto išplaukia, kad aukciono organizatorius prekes patiekia, kai jis perduoda prek? pagal komiso sutart?, sudaryt? tarp jo ir pardav?jo arba pirk?jo.

32 Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalis nustato standartin? PVM tarif?, taikom? visoms operacijoms, kurioms nenustatytas sumažintas mokes?io tarifas.

33 Kaip Teisingumo Teismas jau yra konstatav?s, bendros PVM sistemos požymi? analiz? leidžia nustatyti, kad visiems sandoriams valstyb?s nar?s teritorijoje apmokestinimo pagrindas yra apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip toks, ?vykdytas atlygintinis prek?s tiekimas, o visoms

importo operacijoms apmokestinimo pagrindas yra vien tik prekės pateikimas ? valstybės narės teritorij?, neatsižvelgiant ? sandorio sudarymo šioje teritorijoje fakt? bei ? tai, ar sandoris ?vykdytas 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 punkt?).

34 Šiuo atveju meno k?rini?, importuot? siekiant juos parduoti viešame aukcione, atžvilgiu nuo j? patekimo ? Bendrij? taikoma laikinojo ?vežimo proced?ra, juos visiškai atleidžiant nuo importo mokes?i?, su s?lyga, kad j? galutin? pristatymo vieta n?ra žinoma prieš parduodant. Kai prek? yra parduodama Bendrijos pirk?jui, importuojama ? valstybės narės teritorij?, kurioje prekei nustoja galioti ši proced?ra.

35 Šeštoji direktyva numato du skirtingus mokestinis režimus, taikomus atitinkamai meno k?rini? importui ir pardavimui viešame aukcione. Viena vertus, d?l importo, kuris apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punkt?, šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies c punktas ir, kaip išimtis, jos 11 straipsnio B dalies 6 punktas numato sumažint? PVM tarif?, taikom? importuojam? prekiai? muitinei vertei. Kita vertus, d?l pardavimo viešuosiuose aukcionuose Šeštosios direktyvos 26a straipsnio C dalies nuostatos atskiria aukciono organizatoriaus komisinius nuo bendros prekės vertės, kai aukciono organizatorius patiekia prek? šios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto prasme. Tod?l šie aukciono organizatoriaus komisiniai yra apmokestinimo pagrindas pardavimams aukcionuose, kuriems taikomas standartinis tarifas pagal tos pa?ios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkt?.

36 Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis imperatyviai nustato, kad visos operacijos, atliktos su prekėmis, kol joms buvo taikoma laikinojo ?vežimo proced?ra, jei prekės po to importuojamos, turi b?ti apmokestintos taip, tarsi pamin?tos operacijos b?t? atliktos po prekiai? galutinio importo. Taigi, sumažintas faktinis mokes?io tarifas tur?t? b?ti taikomas prekiai? vertei prieš jas parduodant aukcione, tai yra kainai, kuri? sumoka pirk?jas šio pirkimo metu, atskai?ius komisinius konkurso organizatoriui. Tada standartinis PVM tarifas taikomas pamin?tiems komisiniams pagal pamin?tos direktyvos 26a straipsnio C dal?.

37 Be to, ji patikslina, kad ši taisykl? yra nepriklausoma nuo bendr?j? taisykli? d?l muitin?s vertės nustatymo, ?tvirtint? Muitin?s kodekso 29 ir 144 straipsniuose, ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkte numatyt? taisykli?.

38 Jungtin?s Karalystės vyriausyb? gin?ija šiuos argumentus. Jos nuomone, jos taikomas mokes?i? režimas yra suderinamas su Šeštosios direktyvos 16 straipsniu, nes iš šios nuostatos bei iš tos pa?ios direktyvos 11 straipsnio B dalies aiškiai išplaukia, kad toki? operacij? kaina yra ?traukiama ? apmokestinam?j? vert? importuojant, o ne apmokestinama kaip operacija šalies teritorijoje, kaip b?t? po galutinio importo ?vykdytos operacijos atveju. Jei komisiniai b?t? iš naujo apmokestinti, kaip atlyginimas už operacij? šalies teritorijoje, tai reikšt? dvigub? apmokestinim?.

39 Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis režimo, ?tvirtinto E dalyje, atžvilgiu numato, kad valstybės narės gali atleisti nuo prid?tin?s vertės mokes?io tam tikrus sandorius d?l prekiai?, kurioms galioja laikinojo ?vežimo proced?ros, su s?lyga, kad jos n?ra skirtos galutiniam naudojimui ar suvartojimui ir kad prid?tin?s vertės mokes?io suma, kuri? reikia sumok?ti pasibaigus taikytoms proced?roms, atitinka mokes?io sum?, kuri? b?t? tek? sumok?ti, jeigu kiekvienas iš ši? sandori? b?t? apmokestintas šalies teritorijoje.

40 Kadangi ši nuostata suteikia valstyb?ms nar?ms galimyb? atleisti nuo mokes?i? tam tikrus sandorius, sudarytus šalies teritorijoje d?l prekiai?, kurioms taikomos proced?ros ar situacijos, ?tvirtintos šioje nuostatoje, ?skaitant ir laikinojo ?vežimo proced?r?, ji joms taip pat nustato tam tikras s?lygas, kurios turi b?ti ?gyvendintos norint taikyti ši? išimt?.

41 Nors galutinio prekės, kuriai nuo jos patekimo ? Bendrij? taikoma laikinojo ?vežimo proced?ra, importo momentas, taikant Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dal?, siejamas su momentu, kai prekės atžvilgiu pasibaigia ši proced?ra, iš 16 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties išplaukia, kad visi sandoriai, ?vykdyti galiojant laikinojo ?vežimo proced?rai, turi b?ti apmokestinami, tarsi tai b?t? sandoriai šalies teritorijoje po galutinio prekės importo.

42 Tod?l tuo atveju kai meno k?rinys yra parduodamas viešame aukcione jam taikant laikinojo ?vežimo proced?r? ir sudarius š? sandor? importuojamas ? Bendrijos teritorij?, reikt? atskirti pardavim? aukcione nuo importo ir juos apmokestinami atskirai.

43 Taigi, norint apmokestinami tiek import?, tiek pardavim? aukcione pagal s?lygas, ?tvirtintas Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, reikt? atskirti varžytini? kainos dal?, kuri yra aukciono organizatoriaus komisiniai, nuo tos dalies, kuri yra importuotos prekės muitin? vert?. Pirmoji dalis bus pardavimo aukcione apmokestinamoji vert?, apskai?iuojama pagal Šeštosios direktyvos 26a straipsn? ir apmokestinama taikant standartin? tarif?, ?tvirtint? šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte, o antroji dalis atitinka prekės, kuri apmokestinama importo PVM, muitin? vert? ir apmokestinama taikant sumažint? faktin? tarif?, taikom? Jungtin?je Karalyst?je pagal pamin?tos direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punkt?.

44 Toks aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies tiksl? – užtikrinti neutralum? mokes?i? atžvilgiu tarp, viena vertus, sandori? d?l prekės, kurioms taikoma laikinojo ?vežimo proced?ra ir kurios v?liau importuojamos, ir, antra vertus, sandori? d?l prekės, kurios jau yra Bendrijos teritorijoje.

45 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 43 punkte pateikt? analiz?, o tiksliau kalbant, ? aplinkyb?, kad aukciono organizatoriaus komisini? dydis turi b?ti atskirtas nuo prekės muitin?s vert?s, siekiant j? atskiro apmokestinimo, Jungtin?s Karalyst?s motyvas, kad aukciono organizatoriaus marža sudaro dal? importo vert?s pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkt? ir 3 punkto b papunkt? bei Muitin?s kodekso 29 straipsn?, yra nepagr?stas.

46 Taip pat atmestinas ir Jungtin?s Karalyst?s motyvas, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa yra fakultatyvin? nuostata valstyb?ms nar?ms, o paskutin? tos pa?ios nuostatos pastraipa, tai yra pareiga vengti dvigubo apmokestinimo, yra imperatyvi nuostata. Pastaroji pareiga reikalauja, kad valstyb?s nar?s aukciono organizatoriaus ?vykdyt? sandori? nelaikyt? sandoriais šalies teritorijoje.

47 Kaip teisingai teigia Komisija, kai valstyb? nar? naudojasi galimybe, ?tvirtinta Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, taikydama ypatingas priemones, leidžian?ias atleisti nuo mokes?i? sandorius d?l prekės, kurioms taikoma laikino ?vežimo proced?ra, ji turi laikytis vis? s?lyg?, kurios yra ?tvirtintos šioje nuostatoje.

48 D?l pareigos vengti dvigubo apmokestinimo, numatytos Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies paskutin?je pastraipoje, pažym?tina, kad ši nuostata taikytina mokes? turin?iam mok?ti asmeniui. Kaip matyti iš pirmesn?s pastraipos, nukrypstant nuo tos pa?ios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmosios pastraipos, asmuo, turintis mok?ti mokes? už sandorius, ?tvirtintus 16 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje, yra asmuo, kurio pastangomis prek?ms nustoja galioti proced?ros ar situacijos, numatytos šioje nuostatoje. Tod?l, siekiant išvengti bet kokio suklaidinimo d?l mokes? turinio mok?ti asmens, Šeštoji direktyva numato pareig? vengti dvigubo apmokestinimo, bet tai neturi jokios ?takos tarifui, taikomam aukciono organizatoriaus maržai.

49 Esant šioms s?lygoms ir atsižvelgiant ? aplinkyb?, kad meno k?rini?, kuriems taikoma laikino ?vežimo proced?ra, v?liau jas importuojant ? valstyb? nar?, pardavimas viešame aukcione

turi būti laikomas sandoriu, vykdytu 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 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą ir 12 straipsnio 3 dalis.

51 Remiantis tuo, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad taikydama sumažintą pridėtinąs vertės mokesčio tarifą aukciono organizatoriaus gautiems komisiniams pardavus aukcione meno kūrinius, antikvarinius daiktus ar kolekcionavimo objektus, importuotus pagal laikinojo vežimo procedūrą, Jungtinė Karalystė nevykdėsipareigojimą 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 prašo. 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 pridėtinąs vertės mokesčio tarifą aukciono organizatorių gautiems komisiniams pardavus meno kūrinius, antikvarinius daiktus ar kolekcionavimo objektus, importuotus pagal laikinojo vežimo procedūrą, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė nevykdėsipareigojimą pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendra pridėtinąs 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.

* Proceso kalba: anglų.