

Lieta C-305/03

Eiropas Kopienų Komisija

pret

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienoto Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Sestā PVN direktīva – 2. panta 1. punkts, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkts, 12. panta 3. punkts un 16. panta 1. punkts – Darījums valsts teritorijā – Mākslas darbu, uz ko attiecas pagaidu ieviešanas kārtība, pārdošana izsolā – Izsolītāja komisijas maksa

Enerģadvokātes Julianas Kokotes [Juliane Kokott] secinājumi, sniegti 2005. gada 24. februārī

Tiesas spriedums (trešā palāta) 2006. gada 9. februārī

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Dalībvalstu tiesības atbrīvot no nodokļa atbilstoši pagaidu ieviešanas kārtībai ieviestās preces un ar tām saistītos pakalpojumus

(Padomes Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkts, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkts, 12. panta 3. punkts un 16. panta 1. punkts)

Dalībvalsts, kas piemēro samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi komisijas maksai, ko saņem izsolītāji par mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu pārdošanu izsolā, kas ir ieviesti, piemērojot pagaidu ieviešanas kārtību, pārkaļķojuma, kas tai izriet no 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta, 12. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas ir grozīti ar Direktīvu 99/49.

Lai apliktu ar nodokli gan ieviešanu, gan arī pārdošanu izsolā atbilstoši Sestās direktīvas 16. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem, izsoles cenā ir jāizšķir izsolītāja komisijas maksa un ieviestās preces muitas vērtība. Tādā pirmā ir ar nodokli apliekamais objekts attiecībā uz pārdošanu izsolā, ko aprēķina saskaņā ar Sestās direktīvas 26. pantu un kam piemēro šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzēto pamatlīkmi, kamēr otrā atbilst preces muitas vērtībai, ko apliek ar pievienotās vērtības nodokli attiecībā uz ievedumiem un piemēro faktiskā samazinātā likmi, kas dalībvalstī ir piemērojama saskaņā ar minētās direktīvas 11. panta B daļas 6. punktu.

(sal. ar 43., 51. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 9. februārī (*)

Valsts pienākumu neizpilde – Sestā PVN direktīva – 2. panta 1. punkts, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkts, 12. panta 3. punkts un 16. panta 1. punkts – Darījums valsts teritorijā – Mākslas darbu, uz ko attiecas pagaidu ieviešanas kārtība, pārdošana izsolā – Izsolītāja komisijas maksa

Lieta C-305/03

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2003. gada 16. jūlijā cēla

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

prasītāja,

pret

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

atbildētāja.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošs [*J. P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*] (referenti) un A. O'Kāfs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hīvēla [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdzu Tiesu atzīt, ka Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste, piemērojot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) likmi komisijas maksai, ko saņem izsolītāji par to mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu (turpmāk tekstā – “Mākslas darbi”) pārdošanu izsolā, kas ir ievesti, piemērojot pagaidu ieviešanas kārtību, ir pārkāpusi saistības, kas tai izriet no 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta, 12. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ko groza Padomes 1999. gada 25. maija Direktīva 1999/49/EK (OV L 139, 27. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

Sestā direktīva

3 Šīs direktīvas 2. pantā noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

2. Par preču ieviešanu.”

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

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

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

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

[..]

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

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

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas, iepakojšanas, transporta un apdrošināšanas izmaksas, kas radušās līdz pirmajam ceļam ārpus importētājas dalībvalsts teritorijā.

“Pirmais ceļam ārpus” nozīmē vietu, kas minēta kravas pavadzīmē vai jebkurā citā dokumentā, ko izmantojot, preces ir ievestas importētājā dalībvalstī. Ja tāda norādījuma nav, par pirmo ceļam ārpusi uzskata pirmo kravas pārkraušanas vietu importētājā dalībvalstī.

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

[..]

6. Atkāpjoties no 1.–4. punkta, dalībvalstis, kas 1993. gada 1. janvārī nav izmantojušas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešajā daļā paredzētās izvēles tiesības, var paredzēt, ka, importējot 26.a panta A daļas a), b) un c) apakšpunktā definētos mēkslasdarbus [...], summa,

kurai uzliek nodokli, l?dzin?s da?ai no summas, kas noteikta saska?? ar 1.–4. punktu.

Šo da?u nosaka t?, lai [PVN], kas t?d?j?di ir j?maks?, noteikti l?dzin?tos vismaz 5 % no summas, kas noteikta saska?? ar 1.–4. punktu.”

6 Min?t?s direkt?vas 12. panta 3. punkt? noteikts:

“a) [PVN] pamatl?kmi katra dal?bvalsts nosaka k? procentu?lo da?u no apliekam?s summas, un t? ir vien?da gan prec?m, gan pakalpojumiem. No 1999. gada 1. janv?ra l?dz 2000. gada 31. decembrim š? pamatl?kme nevar b?t maz?ka par 15 %.

[..]

Dal?bvalstis var piem?rot ar? vienu vai divas samazin?tas likmes. Š?s likmes nosaka k? procentu?lo da?u no apliekam?s summas, t?s nevar b?t maz?kas par 5 %, un t?s piem?ro tikai to kategoriju prec?m un pakalpojumiem, kas nor?d?ti H pielikum?.

[..]

c) Dal?bvalstis var paredz?t, ka samazin?to likmi vai k?du no samazin?taj?m likm?m, ko t?s piem?ro saska?? ar a) apakšpunkta trešo da?u, piem?ro ar? 26.a panta A da?as a), b) un c) apakšpunkt? min?to m?kslasdarbu [...] importam.

[..]”

7 Š?s direkt?vas 14. panta 1. punkt? noteikts, ka dal?bvalstis pieš?ir atbr?vojumu, tostarp:

“i) pakalpojumu sniegšanai saist?b? ar pre?u ievēšanu, ja šo pakalpojumu v?rt?ba ir iek?auta summ?, kurai uzliek nodokli, saska?? ar 11. panta B da?as 3. punkta b) apakšpunktu.”

8 Sest?s direkt?vas 16. pant?, k? tas izriet no š?s pašas direkt?vas 28.c panta, paredz?ti noteikti ar starptautisko pre?u transportu saist?tie atbr?vojumi, un t? 1. punkt? ir preciz?ts:

“1. Nep?rk?pjot citus Kopienas nodok?u noteikumus, dal?bvalstis atkar?b? no 29. panta paredz?taj?m konsult?cij?m dr?kst veikt ?pašus pas?kumus, kas v?rsti uz to, lai atbr?votu no nodok?a visus vai dažus no turpm?k min?tajiem dar?jumiem, ja tie nav paredz?ti gal?gai izlietošanai un/vai pat?ri?am, un [PVN] summa, kas maks?jama, kad p?rtrauc pas?kumus gad?jumos, kas min?ti A–E punkt?, atbilst nodok?a summai, k?da b?tu maks?jama, ja katram no šiem dar?jumiem b?tu uzlikts nodoklis valsts teritorij? [..]

[..]

E. Pieg?des:

– 7. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?to pre?u pieg?des tom?r ir pak?autas pagaidu ievēšanas k?rt?bai ar piln?gu atbr?vojumu no ievēdmuitas nodok?iem vai ?r?j? tranz?ta k?rt?bai,

[..]

k? ar? pakalpojumu sniegšana saist?b? ar š?d?m pieg?d?m.

Neatkar?gi no 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirm?s da?as persona, kam ir nodok?u saist?bas saska?? ar pirmo da?u, ir persona, kura izraisa to, ka uz prec?m vairs neattiecas k?rt?ba vai gad?jumi, kas uzskait?ti šaj? punkt?.

Ja attiecībā uz precēm atceļot kārtošanu vai gadījumus, kas minēti šajā punktā, rodas ieviešana 7. panta 3. punkta izpratnē, ievēduma daļēbvalsts veic pasākumus, lai izvairītos no nodokļa divkāršas uzlikšanas šajā valstī.

[..]

9 Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīva 94/5/EK, kas papildina kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388 (OV L 60, 16. lpp.), kas daļēbvalstī bija jātransponē līdz 1995. gada 1. janvārim, iekāauj Sestajā direktīvā 26.a pantu. Šis noteikums, kura nosaukums ir “āpāšs režāms, ko piemāro lietotāmantā, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām”, ir izteikts šādā redakcijā:

“A. Definīcijas

Šajā pantā un neietekmējot citus Kopienas noteikumus:

[..]

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

f) atklātu izsoļu organizāājs ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimnieciskas darbības, piedāvā preces pārdošanai atklātā izsolā, lai tā nodotu pārsoļājam;

g) atklātu izsoļu organizāāja pilnvarotājs ir persona, kas nodod preces atklātu izsoļu organizāājam saskaā ar lāgumu, kas paredz maksāt komisijas maksu par pārdošanu, kura notikusi saskaā ar šādiem noteikumiem:

– atklātu izsoļu organizāājs piedāvā pārdodamās preces savā vārdā, bet pilnvarotāja interesēs,

– atklātu izsoļu organizāājs savā vārdā, bet sava pilnvarotāja interesēs, atklātā izsolā nodod preces pārsoļājam.

[..]

C. āpāšs režāms pārdošanai atklātā izsolā

1. Atkāpjoties no B daāas, daļēbvalstīs saskaā ar šādiem noteikumiem var noteikt summu, kam uzliek nodokli [ar nodokli apliekamo objektu] lietotu mantu, mākslasdarbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādā, kuras saskaā ar lāgumu, kas, pārdodot atklātā izsolā, paredz komisijas maksu, atklātu izsoļu organizāājs veic savā vārdā un:

[..]

2. Summa, kurai uzliek nodokli, katrā preāu piegādā, kas mināta 1. punktā, ir kopāā summa, ko saskaā ar 4. punktu pircājam faktā norādājis atklātu izsoļu organizāājs, no kuras atāem:

– tāro summu, ko atklātu izsoļu organizāājs samaksājis vai kas viāam jāmaksā savam pilnvarotājam un kas ir noteikta saskaā ar 3. punktu,

un

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

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

– preču cenu atklātā izsolā

un

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

[..]

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

[..]”

10 Sestās direktīvas 28. panta 1.a punkts, kura redakcija izriet no Direktīvas 94/5, ir precīzāts, ka līdz 1999. gada 30. jūnijam Apvienotā Karaliste Mākslas darbu ievēšanai var piemērot samazinātu nodokļa likmi, kas nevar būt mazāka par 2,5 %. Šākot ar šo datumu, šai dalībvalstij ievēšanai bija jāpiemēro nodokļa pamatlīdzība vai, izmantojot Sestās direktīvas 11. panta B daļas 6. punktu noteikto izņēmumu, samazinātā nodokļa likme, kas nav zemāka par 5 %.

Muitas kodekss

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

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

[..]

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

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

“576. pants

[..]

3. Pilnīgu atbrīvojumu no ievadmuitas nodokļa piešķir šādam precēm:

a) m?kslas darbiem [...], kas defin?t[i] Direkt?vas [77/388] l pielikum? un ko iev?d izst?d?m, kur t[os] iesp?jams p?rdot;

b) prec?m, kas nav no jauna saražotas un ko iev?d p?rdošanai izsol?.

[..]

582. pants

1. Ja preces, kas nodotas proced?rai saska?? ar 576. pantu, tiek atlaistas l?dz ar laišanu br?v? apgroz?b?, par?da apm?ru nosaka p?c š?m prec?m piem?rotiem apr??inu elementiem br?d?, kad tiek pie?emta deklar?cija par br?vu apgroz?bu.

[..]"

Valsts tiesiskais regul?jums

13 No liet? esošajiem dokumentiem izriet, ka 1995. gada 10. maija R?kojuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (?pašie noteikumi) [*Value Added Tax (Special Provisions) Order*1995 – *SI* 1995/1268], kas ir st?jies sp?k? 1995. gada 1. j?nij? un kas Apvienotaj? Karalist? transpon? Direkt?vu 94/5, 12. pant? paredz?ta maržas sist?mas piem?rošana M?kslas darbu pieg?d?m, ko veic p?rdošanas atkl?taj?s izsol?s organiz?t?ji.

14 1995. gada 30. marta R?kojuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (piem?rošana dar?jumiem) [*Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order*1995 – (*S.I.* 1995/958)] 3. pant? noteikts, ka M?kslas darba, kas ir ievests, lai to turpm?k p?rdotu, ?pašuma ties?bu nodošana, kas tiek veikta laik?, kad uz šo darbu v?l attiecas pagaidu iev?šanas k?rt?ba un atbilstoši attiec?gajiem Muitas kodeksa noteikumiem tam netiek piem?roti nek?di iev?dmuitas nodok?i, netiek uzskat?ta nedz par pieg?di, nedz ar? par pakalpojumu.

Fakti un pirmstiesas proced?ra

15 Pagaidu iev?šanas k?rt?bas ietvaros Apvienotaj? Karalist? iev?d M?kslas darbus, lai, iesp?jams, p?rdotu tos izsol?s, un tiem netiek piem?roti nek?di iev?dmuitas nodok?i. Ja p?c p?rdošanas izsol? darbu iev? Eiropas Kopien? gal?gi, tad, pamatojoties uz p?rdošanas izsol? gait? ieg?to cenu, ieskaitot izsol?t?ja maržu, tiek apr??in?ts PVN. Pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 11. panta B da?as 6. punktu, turpm?k šo summu samazina t?d? veid?, ka faktisk? nodok?a likme ir 5 % no attiec?g? ar nodokli apliekam? objekta.

16 Konstat?jot, ka, pret?ji Sest?s Direkt?vas 28. panta 1.a punkt? un 28.c panta E da?as 1. punkt? noteiktaj?m saist?b?m, Apvienot? Karaliste izsol?t?ja maržai, ko maks? par ievesto M?kslas darbu p?rdošanu izsol?, nepiem?ro pamatl?kmi, 1997. gada 17. mart? Komisija šai dal?bvalstij nos?t?ja br?din?juma v?stuli un uzs?ka proced?ru par p?rk?pumu atbilstoši EKL 26. pantam.

17 Lai preciz?tu savu viedokli, Komisija 1998. gada 10. august? nos?t?ja Apvienotajai Karalistei papildu br?din?juma v?stuli, nor?dot, ka š? dal?bvalsts ir p?rk?pusi ne tikai saist?bas, kas tai tiek uzliktas ar Sest?s Direkt?vas 28. panta 1.a punktu un 28.c panta E da?as 1. punktu, bet ar? t?s, kas tai uzliktas ar š?s pašas direkt?vas 2. panta 1. punktu, 5. panta 4. punkta c) apakšpunktu, 12. panta 3. punktu un 26.a pantu.

18 T?k? Apvienot?s Karalistes 1997. gada 15. maija un 1998. gada 12. oktobra atbildes Komisiju neapmierin?ja, 2000. gada 3. august? t? šai dal?bvalstij nos?t?ja argument?tu atzinumu,

aicinot divu mēnešu laikā no tās paziņošanas dienas veikt pasākumus, lai panāktu atbilstību šim atzinumam.

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

Par prasību

Par pieņemšanu

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

21 Argumentējot atzinumu un prasības pieteikumu Komisija pārrēķina Apvienotajai Karalistei, ka pārdarījusi neapmierinošus izsolus maržu sakarā ar to Mākslas darbu pārdošanu, uz ko attiecas pagaidu ieviešanas kārtība, ar PVN, ko piemēro piegādātā valsts teritorijā. Sestās direktivas 2. panta izpratnē. Turpretim replikas rakstā Komisija uzskata, ka Apvienotās Karalistes pamatoti iekļūst minēto komisijas maksu summā, ko apliek ar nodokli ieviešanas brīdī, bet tā kādā ziņā aprēķina ieviešanai piemērojamo PVN.

22 Prasības, kas celta atbilstoši EKL 226. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šajā noteikumā paredzēto pirmstiesas procedūru (skat. 2001. gada 10. maija spriedumu lietā C-152/98 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, I-3463. lpp., 23. punkts; 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-439/99 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-305. lpp., 11. punkts, un 2005. gada 16. jūnija spriedumu lietā C-456/03 Komisija/Itālija, Krājums, I-5335. lpp., 35. punkts). Tādējādi prasība ir jāpamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, kādi tie ir argumentējot atzinumu (skat. it īpaši 1993. gada 1. decembra spriedumu lietā C-234/91 Komisija/Dānija, *Recueil*, I-6273. lpp., 16. punkts, un 1998. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-35/96 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-3851. lpp., 28. punkts). Tādēļ, ja iebildums nav bijis izteikts argumentējot atzinumu, tas nav pieņemams tiesas procesa stadijā (skat. iepriekš minēto 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā Komisija/Itālija, 11. punkts).

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

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

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

Par lietas būtību

26 Galvenais jautājums šajā prāvā attiecas uz to, vai izsolotāja marža par ievesto Mākslas darbu, uz ko attiecas pagaidu ieviešanas kārtība, pārdošanu izsolā ir apliekama ar nodokli kā

dar?jums valsts teritorij? atbilstoši Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkt? min?tajiem nosac?jumiem. Tom?r Komisija nor?da ar? uz 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta un 12. panta 3. punkta p?rk?pumu. T?d?j?di ir j?p?rbauda, vai apgalvotais šo ties?bu normu p?rk?pums ir pien?c?gi noteikts.

27 Komisija nor?da, ka šaj? liet? esoš? situ?cija ietver divus faktus, kas izraisa nodok?a piem?rošanu: no vienas puses, pre?u ievešanu, un, no otras puses, dar?jumu valsts teritorij?. Visos gad?jumos, kad p?c ievešanas notiek p?rdošana, ko veic nodok?a maks?t?js, ar nodokli ir apliekama gan ievešana, gan ar? p?rdošana.

28 Komisija p?rmet Apvienotajai Karalistei, ka t? neizš?ir otro nodok?a piem?rošanas pamat? esošo faktu, tas ir – p?rdošanu izol?, un neapliek to ar nodokli k? valsts teritorij? veikto dar?jumu. L?dz ar to š? dal?bvalsts ir p?rk?pusi saist?bas, kas tai ir uzliktas ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu, 5. panta 4. punkta c) apakšpunktu un 12. panta 3. punktu.

29 Apvienot?s Karalistes vald?ba atz?st, ka potenci?li past?v divi fakti, kas izraisa nodok?a piem?rošanu, tas ir – pre?u ievešana un to p?rdošana izol?. Tom?r t? uzskata, ka, t? k? attiec?gie M?kslas darbi ir pak?auti pagaidu ievešanas k?rt?bai, tad p?rdošana attiec?gaj?s izol?s ir p?rdošana izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju Muitas kodeksa 29. panta izpratn? un t? nevar vienlaic?gi veidot dar?jumus Apvienotaj? Karalist?.

30 Sest?s direkt?vas 2. pant? izš?irtas divas ar PVN apliekamo dar?jumu kategorijas: no vienas puses, dar?jumi, kas ir veikti valsts teritorij?, un, no otras puses, pre?u ievešana.

31 No min?t?s direkt?vas 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta izriet, ka izol?t?js veic pre?u pieg?di, ja tas veic pre?u nodošanu, pildot starp vi?u un p?rdev?ju vai pirc?ju nosl?gtu l?gumu, saska?? ar kuru par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas nauda.

32 Ar Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punktu ir noteikta PVN pamatlíkme, ko piem?ro visiem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, uz kuriem neattiecas samazin?ta líkme.

33 K? Tiesa jau ir nospriedusi, kop?j?s PVN nodok?u sist?mas raksturiez?mju anal?ze ?auj noteikt, ka attiec?b? uz visiem dal?bvalsts teritorij? veiktajiem dar?jumiem faktu, kas izraisa nodok?a piem?rošanu, veido pre?u pieg?de, ko par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas, turpretim attiec?b? uz visiem ievešanas dar?jumiem faktu, kas izraisa nodok?a piem?rošanu, veido vienk?rša pre?u ievešana dal?bvalsts teritorij? neatkar?gi no t?, vai ir noticis dar?jums, vai darb?ba ir veikta par atl?dz?bu vai bez t?s un vai to ir veicis nodok?a maks?t?js vai fiziska persona (skat. it ?paši 1982. gada 5. maija spriedumu liet? 15/81 *Schul, Recueil*, 1409. lpp., 14. punkts).

34 Šaj? liet? esošaj? gad?jum? M?kslas darbi, ko ievēd p?rdošanai izol?, no to ievešanas br?ža Kopien? ir pak?auti pagaidu ievešanas k?rt?bai ar piln?gu atbr?vojumu no ievēdmuitas nodok?a ar nosac?jumu, ka to galam?r?is pirms p?rdošanas nav zin?ms. Ja prece ir p?rdota Kopienas pirc?jam, ievešana tiek veikta taj? dal?bvalst?, kuras teritorij? prece tiek iz?emta no min?t?s pagaidu ievešanas k?rt?bas.

35 Ar Sesto direkt?vu ir noteiktas divas daž?das nodok?a proced?ras, ko attiec?gi piem?ro M?kslas darbu ievešanas un p?rdošanas izol? gad?jum?. No vienas puses, attiec?b? uz ievešanu, kas ir apliekama ar PVN atbilstoši Sest?s direkt?vas 2. panta 2. punktam, ar 12. panta 3. punkta c) apakšpunktu un, iz??muma veid?, t?s 11. panta B da?as 6. punktu ir noteikta samazin?ta PVN líkme, ko piem?ro ievēsto pre?u muitas v?rt?bai. No otras puses, attiec?b? uz p?rdošanu izol?, ja izol?t?js veic pieg?di Sest?s direkt?vas 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta izpratn?, š?s direkt?vas 26.a panta C da?as noteikumu m?r?is ir noteikt izol?t?ja komisijas

maksu salīdzinājumā ar kopējo preces vērtību. Šī komisijas maksa attiecībā uz pārdošānu izsolē tādējādi veido ar nodokli apliekamo objektu, kam piemēro pamatlikmi atbilstoši minētās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.

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

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

38 Apvienotās Karalistes valdība šo argumentāciju apstrīd. Tā uzskata, ka tās piemērojamais nodokļu režīms ir savienojams ar Sestās direktīvas 16. pantu, jo no šī noteikuma un minētās direktīvas 11. panta B daļas skaidri izriet, ka šādu darījumu izmaksas ir iekāutas ar nodokli apliekamajam objektam, veicot ieviešanu, un tās nav apliekamas ar nodokli kā valsts teritorijā veiktais darījums, kas būtu bijis jādara tad, ja darījums tiktu veikts pāc galīgās ieviešanas. Ja izsolējamā komisijas maksa kā atļauzība par teritorijā veiktu darījumu būtu apliekama atkārtoti, tā būtu divkārtā aplūkšana ar nodokli.

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

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

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

42 Minētā fakta dēļ gadījumā, ja Mākslas darbu, kas ir pakāuts pagaidu ieviešanas kārtībā, pārdod izsolē un pāc šā darījuma ievēd Kopienas teritorijā, pārdošana izsolē ir jānosīr no ieviešanas, un abi darījumi jāapliek ar nodokli atsevišķi.

43 No minētā izriet, ka, lai apliktu ar nodokli gan ieviešanu, gan arī pārdošanu izsolē atbilstoši Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta paredzētajiem nosacījumiem, izsoles cenā ir jāizīr izsolējamā komisijas maksa un ievestās preces muitas vērtība. Tātad pirmā ir ar nodokli apliekamais objekts attiecībā uz pārdošanu izsolē, ko aprīīna saskaņā ar Sestās direktīvas 26.a pantu un kam piemēro šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzēto pamatlikmi, kamēr otrā atbilst preces muitas vērtībai, ko apliek ar PVN attiecībā uz ievēdumiem un piemēro

faktisko samazināto likmi, kas Apvienotajā Karalistē ir piemērojama saskaņā ar Sestās direktivas 11. panta B daļas 6. punktu.

44 Šā interpretācija atbilst Sestās direktivas 16. panta 1. punkta pirmajam, atbilstoši kuram ir jānodrošina nodokļa neitralitāte starp darījumiem, kas tiek veikti ar precēm, kurām ir piemērojama pagaidu ieviešanas kārtība un kas turpmāk tiek ieviestas, no vienas puses, un darījumiem, kas tiek veikti ar precēm, kuras jau atrodas Kopienas teritorijā, no otras puses.

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

46 Tāpat ir jānoraida Apvienotās Karalistes arguments, ka Sestās direktivas 16. panta 1. punkta pirmā daļa daļbvalstī ir fakultatīvs noteikums, bet šis noteikuma pārdjē daļa, ar ko nosaka pienākumu izvairīties no divķērsas uzlikšanas, ir imperatīvs noteikums. Ar šo pārdjo saistību tiek noteikts, ka izsolītāja veiktais darījums daļbvalstī nav jāuzskata par valsts teritorijā veikto darījumu.

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

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

49 Šajos apstākļos un ievērojot to, ka Mākslas darbu pārdošana izsolī pagaidu ieviešanas kārtības ietvaros ar turpmāku ieviešanu attiecīgās daļbvalsts teritorijā ir uzskatāma par valsts teritorijā veiktu darījumu un kā tāda aplikama ar nodokli, ir jākonstatē, ka Komisijas iebildums attiecībā uz Sestās direktivas 16. panta 1. punkta pārķpumu ir pamatots.

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

51 Ēmot vērā visu iepriekš minēto, ir jākonstatē, ka Apvienotā Karaliste, piemērojot samazinātu PVN likmi komisijas maksai, ko saņem izsolītāji par to Mākslas darbu pārdošanu izsolī, kas ir ievesti, piemērojot pagaidu ieviešanas kārtību, ir pārķpusi saistības, kas tai izriet no Sestās direktivas 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta, 12. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas daļbniekam, kuram spriedums ir

nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, tad jāpiespriež Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.