

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 24. veebruaril 2005(1)

Kohtuasi C-305/03

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik

Käibemaks – Vähendatud maksumäär – Kunstiteoste, kollektsiooniesemete ja antiikesemete import – Ajutise impordi protseduurile suunatud kaupade avalik enampakkumine – Oksjonipidaja komisjonitasu

I. Sissejuhatus

1. Euroopa kunstikaubanduse keskpunkt asub Ühendkuningriigis, täpsemalt Londonis.(2) Sageli tuuakse kunstiteoseid, kollektsiooni- ja antiikesemeid (edaspidi nimetatakse neid ühiselt „kunstiesemed”) ajutiselt kolmandatest riikidest Ühendkuningriiki eesmärgiga müüa neid kunstioksjonil enampakkumisel ning viiakse seejärel jälle kolmandatesse riikidesse tagasi.
2. Kauba import ning tarnimine on käibemaksuvabad, kui kaup suunatakse erilisele tolliprotseduurile, mis on ette nähtud kauba ajutisel importimisel ühendusse. Ainult juhul, kui pärast enampakkumise toimumist imporditakse nimetatud kaup lõplikult ühendusse, peab sellelt maksma käibemaksu. Käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse ajendiks on eelkõige ajutiselt imporditud kunstiesemete erikorra ulatuse ebaselgus.
3. Ühendkuningriigis on maksustatava summa aluseks enampakkumisel makstav hind koos enampakkumise korraldaja vahendustasuga. Vastavalt kunstiesemete impordi erisätetele vähendatakse seda summat selliselt, et kokkuvõttes on käibemaks 5% hinnast. Selle kohta võiks öelda ka 5%?line tegelik maksumäär.
4. Komisjoni arvates on nimetatud maksustamisviis vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(3) (edaspidi „kuues direktiiv”). Komisjoni arvates peaks enampakkumise korraldaja vahendustasu olema maksustatud tavalise maksumääraga, milleks Ühendkuningriigis on 17,5%, kuna seda tuleks käsitleda riigi territooriumil kauba tarnimise või teenuste osutamise eest makstava tasu osana. Vähendatud maksumäära võib kohaldada ainult kauba impordiväärtusele, st enampakkumise hinnale, millele ei ole juurde arvestatud enampakkumise korraldaja vahendustasu.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

1. Kuuenda direktiivi asjaomased õigusnormid

5. Artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga:

„1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.”

6. Vastavalt artikli 5 lõike 4 punktile c võib tarnena käsitada ka „kauba üleandmist komisjonilepingu alusel”.

7. „Teenuste osutamine” on artikli 6 lõikes 1 määratletud kui „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses”.

8. Kauba impordi sisu on lähemalt selgitatud artiklis 7:

„1. Kauba import:

a) sellise kauba ühendusse toomine, mille puhul ei ole täidetud Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu artiklites 9 ja 10 [nüüd EÜ artiklid 23 ja 24] sätestatud tingimused [...];

b) kauba, välja arvatud punktiga a hõlmatud kauba saabumine ühendusse kolmandalt territooriumilt.

2. Kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaup ühendusse toomise ajal asub.

3. Olenemata lõikest 2, kui lõike 1 punktis a nimetatud kaup suunatakse ühendusse toomisel ühele artikli 16 lõike 1 punkti B alapunktides a, b, c ja d nimetatud protseduurile, ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis sellise kauba importimise kohaks on liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduure kauba suhtes enam ei kohaldata.

Lõike 1 punktis b nimetatud kauba puhul, mis suunatakse ühendusse toomisel artikli 33a lõike 1 punktis b või c nimetatud ühenduse sisetransiidiprotseduurile, on importimise kohaks samuti liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduuri enam ei kohaldata.”

9. Kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikes 1 on maksustatava summa kohta kauba impordil sätestatud:

„Maksustatav summa on tolliväärtus, mis määratakse kindlaks kooskõlas kehtivate ühenduse õigusnormidega; sedasama kohaldatakse artikli 7 lõike 1 punktis b osutatud kauba impordi suhtes.”

10. Kunstiteoste kohta on artikli 11 B osa lõikes 6 järgmine erisäte:

„6. Erandina punktides 1–4 võivad liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1993 ei kasutanud artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandas lõigus sätestatud võimalust, ette näha, et artikli 26a A osa punktides a, b ja c määratletud kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete impordi puhul võrdub maksustatav summa punktide 1–4 kohaselt kindlaksmääratud summa murdosaga.

See murdosa määratakse kindlaks nii, et asjakohane impordilt võetav käibemaks võrdub igal juhul vähemalt 5%ga punktide 1–4 kohaselt kindlaksmääratud summast.”

11. Maksumäärade suhtes on artikli 12 lõikes 3 sätestatud:

„a) Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. [...]

[...]

Liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud määra. Nimetatud määrad kehtestatakse protsendina maksustatavast summast, see protsent ei või olla alla 5% ning seda kohaldatakse üksnes H lisas sätestatud liiki kaupade ja teenuste tarnimise puhul.

[...]

c) Liikmesriigid võivad ette näha, et vähendatud maksumäära või mõnda vähendatud maksumäärade, mida nad kohaldavad punkti a kolmanda lõigu kohaselt, kohaldatakse ka artikli 26a A osa punktides a, b ja c määratletud kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete impordi suhtes.”

12. Kuuenda direktiivi artiklis 16, artikli 28c E osa sõnastuses(4), on sätestatud järgmine regulatsioon:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude maksustamissätete kohaldamist, võivad liikmesriigid, kui artiklis 29 sätestatud konsulteerimisest ei tulene teisiti, võtta erimeetmeid kõikide või mõningate allpool loetletud tehingute vabastamiseks maksust, tingimusel et need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ja et punktides A–E osutatud olukordade või protseduuride lõpetamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil:

[...]

E) järgmiste kaupade tärned:

– artikli 7 lõike 1 punktis a nimetatud kaubad, mille suhtes kohaldatakse jätkuvalt ajutise impordi protseduuri koos täieliku vabastamisega imporditollimaksust või välistransiidiprotseduuri,

[...]

ja samuti selliste tarnetega seotud teenuste osutamine.

[...]

Kui käesolevas lõikes osutatud protseduurilt või olukorrast kaupade väljaviimise tulemuseks on import artikli 7 lõike 3 tähenduses, võtab impordiliikmesriik vajalikke meetmeid, et vältida kahekordset maksustamist riigis.”

13. Artikkel 26a(5) sisaldab muu hulgas kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja

antiikesemete suhtes kohaldatavat erikorda:

„A. Mõisted

[...]

e) *maksukohustuslik vahendaja* – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ostab või omandab oma ettevõtte tarvis või impordib edasimüügiks kasutatud kaupu ja/või kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt vahendustasu;

f) *avaliku enampakkumise korraldaja* – iga maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus pakub kaupu müügiks avalikul enampakkumisel eesmärgiga võõrandada need enim pakkunule;

g) *avaliku enampakkumise korraldaja volitaja* – isik, kes edastab kaubad avaliku enampakkumise korraldajale lepingu alusel, mille kohaselt makstakse müügilt vahendustasu järgmistel tingimustel:

– avaliku enampakkumise korraldaja pakub kaupu müügiks oma nimel, kuid oma volitaja huvides,

– avaliku enampakkumise korraldaja võõrandab kaubad avalikul enampakkumisel enim pakkunule oma nimel, kuid oma volitaja huvides.

[...]

C. Avalikku enampakkumist käsitlev erikord

1. Erandina B osast võivad liikmesriigid järgmiste sätete kohaselt kindlaks määrata kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete selliste tarnete maksustatava summa, mida teostab avaliku enampakkumise korraldaja, kes lepingu alusel, mille järgi makstakse nende kaupade avalikul enampakkumisel müümise eest vahendustasu, tegutseb enda nimel, kuid

[...] [huvides.]

2. Iga punktis 1 osutatud kaubatarne maksustatav summa on kogusumma, mille kohta avaliku enampakkumise korraldaja esitab ostjale punkti 4 kohaselt arve, miinus:

– puhassumma, mille avaliku enampakkumise korraldaja on maksnud või maksab oma volitajale ja mis määratakse kindlaks punkti 3 kohaselt,

ja

– maksusumma, mis avaliku enampakkumise korraldaja peab maksma oma tarne eest.

3. Puhassumma, mille avaliku enampakkumise korraldaja on maksnud või maksab oma volitajale, võrdub järgmiste summade vahega:

– kauba enampakkumisel kujunenud hind

ja

– vahendustasu summa, mis enampakkumise korraldaja on saanud või saab oma volitajalt lepingu alusel, mille järgi makstakse müümise eest vahendustasu.

[...]

7. Kaubatarnet avaliku enampakkumise korraldajale käsitletakse toimununa siis, kui on toimunud nende kaupade müük avalikul enampakkumisel.”

14. Artikkel 28 sisaldab järgmisi üleminekusätteid:

„1a. 30. juunini 1999 võib Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete impordi suhtes, mis oli 1. jaanuaril 1993 maksust vabastatud, kohaldada artikli 11 B osa punkti 6 nii, et importimisel võetav käibemaks on vähemalt 2,5% artikli 11 B osa punktide 1-4 kohaselt kindlaksmääratud summast.”

2. Tolliõiguse sätted

15. Kuna artikli 11 B osa lõikes 1 on impordi puhul maksustatava summa määramisel viidatud ka tolliväärtusele, siis tuleb nimetada veel tolliseadustiku artiklit 29(6), milles on sätestatud järgmist:

„1. Imporditud kauba tolliväärtus on tehinguväärtus ehk ekspordiks ühenduse tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt artiklitele 32 ja 33. [...]

[...]

3. a) Tegelikult makstud või makstav hind on kogu tasu, mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või tema kasuks ja mis hõlmab kõiki tegelikult makstud või makstavaid tasusid, mida ostja on maksnud või maksab müüjale imporditud kauba müügi eeldusena või mida ostja on maksnud või maksab kolmandale isikule müüja kohustuse täitmiseks.”

16. Lisaks reguleerivad tolliväärtuse määramisel vahendustasu arvestamist tolliseadustiku artiklid 32 ja 33:

„Artikkel 32

1. Tolliväärtuse määramisel artikli 29 alusel lisatakse imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale:

a) järgmised kuluelemendid tingimusel, et nendega seotud kulud kannab ostja, kuid neid ei arvata kauba eest tegelikult makstud või makstava hinna sisse:

i) komisjoni- ja vahendustasu, välja arvatud ostukomisjonitasu;

[...]

4. Käesolevas peatükis tähendab ostukomisjonitasu tasu, mida importija maksab esindajale enda esindamise eest kauba ostmisel, mille väärtust määratakse.

Artikkel 33

1. Tolliväärtus ei sisalda järgmisi tasusid ega kulusid tingimusel, et need on näidatud eraldi

imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavast hinnast:

[...]

e) ostukomisjonitasud;

[...]"

17. Kuuenda direktiivi artiklite 7 ja 16 kohaselt on ajutiselt ühendusse imporditud kauba käibemaksust vabastamine seotud vastava tollirežiimiga. Enampakkumiseks imporditud kunstiesemete vabastamisele impordimaksudest kohaldub määruse nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted tolliseadustikule (edaspidi „tolliseadustiku rakendusmäärus”),⁽⁷⁾ artikli 576 lõige 3:

„Täielik imporditollimaksudest vabastus antakse järgmisele kaubale:

- a) direktiivi 77/388/EMÜ I lisas määratletud kunstiesemed, kollektsiooniobjektid ja antiikesemed, mida imporditakse näitustel väljapanekuks ja võimalikuks müügiks;
- b) kaup, välja arvatud äsja valmistatud kaup, mida imporditakse selle müügiks oksjonil.”

18. Täiendavalt on tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 582 lõikes 1 sätestatud:

„Kui vastavalt artiklile 576 protseduuril oleva kaubaga seotud protseduur lõpetatakse kauba vabasse ringlusse lubamisega, määratakse tollivõla suurus selle arvutamiseks vajalike andmete alusel, mida kohaldatakse kõnealuse kauba suhtes vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni aktsepteerimise ajal.”

B. Siseriiklik õigus

19. Vastavalt Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (määrus käibemaksu kohta (tehingu käsitus)) artiklile 3 (S.I. 1995/958) ei tule ei tarne ega teenuse osutamisenä käsitleda selliste kasutatud esemete omandi võõrandamist, mis on kolmandatest riikidest imporditud eesmärgiga neid enampakkumisel müüa, ning selliste kunstiesemete võõrandamist, mis on ajutiselt imporditud eesmärgiga neid näitusele välja panna ning võimaluse korral ka müüa. Ühendkuningriigi seisukoht on, et selline regulatsioon on võetud vastu kuuenda direktiivi artiklis 16 sätestatud õiguse alusel võtta teatud erimeetmeid direktiivis nimetatud tehingute vabastamiseks maksust.

20. Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (määrus käibemaksu kohta (erisätted)) (S.I. 1995/1268) artiklis 12 on reguleeritud kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnimisel nn vahendustasu maksustamine⁽⁸⁾, nagu see on sätestatud kuuenda direktiivi artiklis 26a.

III. Asjaolud, kohtueelne menetlus ja poolte taotlused

21. Kostja ametiasutuste poolt maksustatavaid tehinguid, mida komisjoni arvates maksustatakse kuuendat direktiivi rikkudes, võib kirjeldada järgmiselt.

22. Ühendkuningriigi oksjonikorraldajad toovad Ühendkuningriigis toimuvale enampakkumisele kunstiesemeid kolmandatest riikidest. Vastavalt tolliseadustiku artiklile 137 ja sellele järgnevatele artiklitele koosmõjus tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 576 lõikega 3 vabastatakse esemed ühendusse ajutise impordi protseduuri kohaselt imporditollimaksudest. Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 16 ei pea esialgu maksma ka käibemaksu.

23. Samal ajal kui kunstiesemed on veel selles tolli- ja käibemaksuõiguslikus „karantiinis”, pakutakse neid müüa enampakkumisel. Enampakkumisel saadud hinnast jääb enampakkumise korraldajale teatud protsent (tavaliselt 7 ja 20% vahel) vahendustasuna (*seller's commission*). Tavaliselt peab ka asja ostja maksma enampakkumise korraldajale veel lisatasu (*buyer's premium*). Seepärast käsitletakse Briti kohtupraktikas ning õigusteoorias enampakkumise korraldajat haamrilöögini müüja esindajana (*agent*) ning pärast seda ostja esindajana.(9)

24. Kui pärast enampakkumise toimumist ei viida kunstieset tagasi kolmandasse riiki, vaid imporditakse lõplikult ühendusse, nõuab pädev tolliasutus impordikäibemaksu tasumist. Maksustatav summa on enampakkumisel kujunenud hind (*hammer price*), mille sisse on arvatud ka enampakkumise korraldaja vahendustasu. Formaalselt kohaldatakse seejuures tavalist maksumäära. Kuid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikele 6 vähendatakse maksustatavat summat nii, et tegelik maksumäär on 5%.

25. Seetõttu saatis komisjon 17. märtsil 1997 Ühendkuningriigile esimese märgukirja. Selles leidis ta, et rikutud on kuuenda direktiivi artikli 28 lõiget 1a ning artikli 28c punkti E lõiget 1 (uues redaktsioonis artikkel 16). Ajutiselt imporditud ning enampakkumisel pakutavatele kunstiesemetele kohaldatavat (tookord ainult) 2, 5%-list vähendatud maksumäära ei tohiks kohaldada enampakkumise korraldaja vahendustasule.

26. Pärast Ühendkuningriigi valitsuse seisukohavõttu 15. mail 1997 täiendas komisjon esimest märgukirja 10. augusti 1998. aasta kirjaga, mis sisaldas põhjalikumalt õiguslikku analüüsi. Selles väitis komisjon, et lisaks juba nimetatud sätetele on Ühendkuningriik rikkunud veel kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõike 4 punkti c, artikli 12 lõiget 3 ja artiklit 26a. Ühendkuningriigi tolliasutused käsitlesid enampakkumist ebaõigelt ühe tehinguna – impordina. Kuid impordile järgnes ka tarne samas riigis. Kuuenda direktiivi artikli 26a kohaselt on enampakkumise korraldaja vahendustasu selle tarne eest makstava tasu koostisosa ning seega peab seda maksustama tavalise maksumääraga.

27. Kuna Ühendkuningriigi 12. oktoobri 1998. aasta vastus komisjoni ei veennud, esitas komisjon 3. augustil 2000 põhjendatud arvamuse, milles ta heitis Ühendkuningriigile ette peamiselt samade sätete rikkumist, millele ta oli viidanud juba täiendavas märgukirjas. Komisjon loobus ainult kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 1a rikkumise etteheitest, kuna Ühendkuningriigi valitsus oli 16. novembri 1999. aasta kirjaga teavitanud komisjoni sellest, et kunstiesemete impordilt nõutav vähendatud maksumäär on tõstetud 2,5%-lt 5%-le. Ka algselt ette heidetud kuuenda direktiivi artikli 26a rikkumist ei ole põhjendatud arvamuses enam nimetatud.

28. Pärast seda, kui Ühendkuningriik kinnitas 16. novembri 2000. aasta kirjaga oma seisukohta, esitas komisjon 16. juulil 2003 EÜ artikli 226 alusel hagi. Komisjon palus Euroopa Kohtul:

1. tuvastada, et Ühendkuningriik on rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c, artikli 12 lõikest 3 ja artikli 16 lõikest 1 tulenevaid kohustusi, kuna ta on kohaldanud vähendatud käibemaksumäära vahendustasule, mida makstakse enampakkumise korraldajale seoses enampakkumisel selliste kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete müügiga, mis on imporditud ajutise impordi protseduuri raames;

2. jätta kohtukulud Ühendkuningriigi kanda.

29. Ühendkuningriik palus:

1. jätta hagi rahuldamata;
 2. jätta kohtukulud Euroopa Ühenduste Komisjoni kanda.
30. Pärast kirjaliku menetluse lõpetamist esitas Euroopa Kohus pooltele küsimused, millele nad vastasid 19. novembri 2004. aasta kirjadega. 16. detsembril 2004 toimus suuline menetlus.

IV. Poolte argumendid

31. *Komisjon* rõhutab, et ajutise impordi protseduuri kohaldamisel ei tohi maksualane kohtlemine olla soodsam kui juhul, kui kaup imporditakse ning alles seejärel toimub enampakkumine. Kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 kohaselt on maksust vabastamine seotud tingimusega, et kui pärast enampakkumist imporditakse kaup lõplikult, kuulub tasumisele samasugune maksusumma nagu siis, kui tehingud oleksid maksustatud riigi territooriumil.
32. Kunstiesemete impordi maksuvähendust võib kohaldada ainult esemete hinnale enne enampakkumise toimumist, s.o summale, mille moodustab kauba enampakkumisel kujunenud hind, millest on maha arvatud enampakkumise korraldaja vahendustasu. Vahendustasu maksustatakse tavalise maksumääraga.
33. *Ühendkuningriigi valitsus* on seisukohal, et tegemist ei ole kauba tarnimisega riigi territooriumil, vaid see on hoopis „müük ekspordiks” ühenduse tolliterritooriumile(10), kuna enampakkumine leiab aset enne (lõplikku) impordi ühenduse territooriumile.
34. Komisjoni seisukoht ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikega 1 koosmõjus tolliseadustiku artikli 29 lõikega 1. Nende sätete kohaselt on maksustamise aluseks tehinguväärtus, mis sisaldab ka enampakkumise korraldaja vahendustasu. Vastavalt artikli 11 B osa lõike 3 punktile b tuleb impordiväärtuse väljaselgitamisel lisada maksustatavale summale ka kõrvalkulud. Juhul, kui arvestada vahendustasu riigi territooriumil toimuva tarne maksustamisel, kuigi seda juba on maksustatud osana impordiväärtusest, maksustatakse selle tulemusena kahekordselt.
35. Ühendkuningriigis praktiseeritav maksustamistava on kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 kohaselt lubatud erimeede. Ühendkuningriik täidab seejuures artikli 16 lõike 1 punkti E viimasest lõigust tulenevat kahekordse maksustamise vältimise kohustust. Lisaks käsitletakse selles sättes ainult impordi käibemaksustamist, mitte riigi territooriumil toimuva tarne väidetavalt nõutavat maksustamist.

V. Õiguslik hinnang

A. *Esialgne tähelepanek menetluse eseme kohta*

36. Vaidluse aluseks olev enampakkumisel tehtavate tehingute maksuõiguslik liigitamine sõltub peamiselt sellest, kas enampakkumise korraldaja müüb kunstiesemeid *enda nimel* või *teise isiku nimel*; seda kinnitasid ka pooled oma vastustes Euroopa Kohtu küsimustele.
37. Ainult juhul, kui enampakkumise korraldaja tegutseb *enda nimel*, tarnib ta kaupa kuuenda direktiivi artikli 4 mõttes. Maksustatav tarne seisneb sellisel juhul tavaliselt „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse” üleminekus (kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 koosmõjus artikliga 5). Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 4 punkti c kohaselt on tarnega võrdsustatud kauba üleandmine komisjonilepingu alusel. See on loogiline, sest võõrandaja annab kauba komisjonärile üle eesmärgiga, et ta müüks selle *enda nimel* kolmandale isikule, kuigi ta ei ole kauba omanik.

38. Kuuenda direktiivi artikli 26a C osas on liikmesriikidele antud võimalus juhtudel, kui enampakkumise korraldaja tegutseb enda nimel, maksustada käibemaksuga ainult vahendustasu ning mitte enampakkumisel saadud kogusummat.

39. Seevastu, kui enampakkumise korraldaja tegutseb *teise isiku nimel*, siis sõlmitakse tarneleping vahendajateta eseme müüja (enampakkumise korraldaja käsundiandja) ning omandaja vahel. Sellisel juhul ei pea tarne eest maksma käibemaksu mitte enampakkumise korraldaja, vaid äärmisel juhul ainult müüja (kui ta võõrandab kunstieseme oma äritegevuse raames, nt kunstikaupmehena). Siiski peab enampakkumise korraldaja maksma makse tema poolt osutatud teenuste pealt. Sellisel juhul on maksustatavaks summaks vastav tasu, mille enampakkumise korraldaja saab vahendustasuna. Kokkuvõtteks maksustatakse ka teise isiku nimel tegutsedes enamasti ainult oksjonipidaja komisjonitasu.

40. Antud asjaolude puhul ei ole kuuenda direktiivi artikli 26a C osa kohaldatav, nagu ilmneb juba artikli esimese lõigu sõnastusest. Enampakkumise korraldaja tehingutele erikorra kohaldamine ei ole ka vajalik, kuna juba üldistest sätetest tuleneb, et maksustatakse ainult tema poolt teenuse osutamise eest saadavat vahendustasu. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 4 kohaldamiseks puudub samuti alus.

41. See, kas enampakkumise korraldaja tegutseb enda või teise isiku nimel, sõltub konkreetsetest pooltevahelistest lepingulistest suhetest. Ühendkuningriigi valitsuse teatel võib siseriikliku õiguse kohaselt sõlmida lepinguid mõlemal viisil. Seda arvamust jagab ka komisjon. Komisjoni seisukoht on, et enamasti tegutseb enampakkumise korraldaja kui *undisclosed agent* (õigem oleks isegi öelda *agent of an undisclosed principal*), niisiis esindajana, kes ei avalda isikut, keda ta esindab.

42. Mõlemad pooled on seisukohal, et kui enampakkumise korraldaja tegutseb *undisclosed agency* mõttes, siis teeb ta seda enda nimel. Seda ei muuda ka ostjate võimalikud oletused, et enampakkumise korraldaja tegutseb tegelikult teise isiku nimel, kelle nime ei nimetata. Selline seisukoht on veenev vähemasti käibemaksuküsimustes, sest nii saab probleemideta tuvastada käibemaksukohustuslase. Võimalik on, et pooltevahelisi eraõiguslikke suhteid tuleb hinnata teisiti.

43. Praegusel hetkel ei pea vastama küsimusele, millistel tingimustel lepingud üksikjuhtudel sõlmitakse ning millised lepinguvormid valitakse Ühendkuningriigis tavaliselt. Igal juhul on selge, et käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses käsitletakse ainult sellist juhtumit, kui enampakkumise korraldaja tegutseb enda nimel.

44. Komisjon on nimelt kogu menetluse käigus keskendunud ainult sellisele variandile ning lähtunud enampakkumise korraldaja poolt tehtavast tarnest. See ilmneb näiteks sellest, et ta heidab põhjendatud arvamuses ette kuuenda direktiivi artikli 26a rikkumist ning väidab ikka veel, et Ühendkuningriik on rikkunud kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 4. Nagu eelnevalt selgitatud, on mõlemad sätted kohaldatavad ainult juhul, kui enampakkumise korraldaja tegutseb enda nimel.

45. Üksnes repliigi punktis 15 märgib komisjon, et käesolevas asjas on ebaoluline, kas kvalifitseerida enampakkumise korraldaja sooritust teenusena või tarnena kuuenda direktiivi artikli 26a mõttes. Kuna kuuenda direktiivi artikli 16 kohaldamisel tuleb arvestada mõlemaga, siis on komisjoni argumendid mõlemal juhul samad.

46. Võib küll tõele vastata, et enampakkumise korraldaja osutatavaid teenuseid (kui enampakkumine toimub teise isiku nimel) ning tarneid enda nimel tuleb kuuenda direktiivi artikli 16 raames hinnata samasuguselt. Ometi ei nimetanud komisjon kuni repliigi esitamiseni kordagi, et direktiiviga on vastuolus enampakkumise korraldaja soorituse kui teenuse osutamise

maksustamine. Juhul kui komisjon oleks osundatud lõigus tahtnud esitada vastavat argumenti, siis oleks see vastuvõetamatu, kuna menetluse selles staadiumis ei tohi enam vaidluse eset muuta või laiendada.(11)

47. Seega tuleb järgnevalt hinnata ainult seda, mil määral on Ühendkuningriik rikkunud asutamislepingut, kui ta ei maksusta ajutiselt imporditud kunstiesemete enampakkumisi juhul, kui enampakkumise korraldaja tegutseb enda nimel, selliselt, et see oleks kooskõlas kuuenda direktiiviga.

B. *Vastuvõetavus*

48. Vasturepliigis ja suulises menetluses heitis Ühendkuningriigi valitsus komisjonile ette, et komisjon muutis repliigis oma õiguslikku seisukohta, võrreldes põhjendatud arvamuse ning hagiavaldusega.

49. Algselt olevat komisjon vaidlustanud seda, et enampakkumise korraldaja vahendustasu oli impordikäibemaksuga maksustatava summa sisse arvatud ning seda ei maksustatud riigi territooriumil toimuva tarne eest makstava tasuna. Seevastu repliigis olevat komisjon nõustunud, et vahendustasu tuleks käsitleda osana impordiväärtusest. Uue hagi alusena, mis ei saa olla vastuvõetav, väitis komisjon nüüd, et kauba impordikäibemaksu arvestamise meetod on vale.

50. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt piiritletakse liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse ese kohtueelses menetluses, nii et võrreldes põhjendatud arvamuses esitatuga on hagi eset võimalik küll kitsendada, kuid mitte enam laiendada.(12) Seda enam on vastuvõetamatu tuua repliigis esile uusi hagi aluseid.

51. Sisuliselt on komisjon kogu kohtueelse menetluse ning ka kohtumenetluse ajal väitnud, et enampakkumise korraldaja vahendustasu ei maksustata tavalise maksumääraga, kuigi see on tarne riigi territooriumil. „Sama medali teine pool” on see, kui komisjon nõuab, et vähendatud maksumäära tuleks kunstiesemete impordil kohaldada ainult kauba enampakkumisel kujunenud hinnale, millest on maha arvatud vahendustasu.(13)

52. Repliigis vaidleb komisjon vastu Ühendkuningriigi valitsuse esitatud väitele, et komisjoni õigusliku seisukoha järgimine tooks kaasa vahendustasu kahekordse maksustamise ja nimelt esiteks siis, kui kauba impordil tuleb tasuda käibemaks, ning teiseks siis, kui maksustatakse riigi territooriumil toimuva tarne eest makstavat tasu. Selles kontekstis selgitab komisjon ainult seda, mis ilmnes juba tema senistest seisukohavõttudest, ja nimelt, et maksustatav summa tuleks jagada kahte ossa, millest kummalegi tuleb kohaldada erinevat maksumäära. Ei ole aru saada sellest, kuidas see väide peaks olema vastuolus eelnevate argumentidega.

53. Järelikult tuleb Ühendkuningriigi valitsuse argumendid, et komisjon muutis menetluse käigus õiguslikku sisukohta ning tõi esile uusi hagi aluseid, tagasi lükata.

C. *Põhjendus*

54. Käesoleva vaidluse põhjuseks on eelkõige enampakkumiseks ajutiselt imporditud kunstiesemete suhtes kohaldatava erikorra ulatuse ebaselgus. Sissejuhatuseks tuleb selgitada selle erikorra olemust.

1. Enampakkumiseks ajutiselt imporditud kunstiesemete erikord

55. Kuuendas direktiivis enampakkumiseks imporditud kunstiesemete suhtes sätestatud käibemaksuõiguslik erikord on erakorraline kolmes mõttes.

56. Esiteks võivad liikmesriigid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 punktile E vabastada esemed ühenduse territooriumile importimisel käibemaksust, mida nad iseenesest artikli 2 punkti 2 alusel koosmõjus artikliga 7 nende esemete importimisel tasuma peaksid. Siinkohal seondub käibemaksualane õiguslik regulatsioon ajutise importimise tollirežiimiga.

57. Tolli- ja käibemaksust vabastamise põhjuseks on asjaolu, et enne enampakkumise toimumist ei ole veel selge, kas kunstiesemed jäävad ühendusse või eksporditakse nad jälle kolmandatesse riikidesse. Selleks, et oksjonite läbiviimine ühenduses ei muutuks liiga kalliks ning et oksjonite korraldajad Euroopas ei jääks rahvusvahelises konkurentsivõimetusse, on kauba ajutine import juhul, kui kaup uuesti eksporditakse, maksuvaba.

58. Teist erikorda kohaldatakse siis, kui pärast enampakkumise toimumist ei ekspordita kunstiesemeid ühenduse tolli- ja maksuterritooriumilt välja, vaid imporditakse nad lõplikult. Sellisel juhul kohaldatakse neile kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktide a ja c alusel vähendatud maksumäära. Nendes liikmesriikides, milles – nagu Ühendkuningriigis – 1. jaanuaril 1993 ei kehtinud kunstiesemete impordil vähendatud maksumäär, saavutati sama tulemus kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõike 6 kohaselt maksustatava summa fiktiivse vähendamisega.

59. Kolmandaks annab kuuenda direktiivi artikkel 26a liikmesriikidele võimaluse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete müümisel (ka enampakkumisel) maksustada ainult edasimüüja või enampakkumise korraldaja vahendustasu. Nii jääb eseme väärtus maksuvabaks. Nimelt maksustatakse iga eset kord juba siis, kui lõpptarbija omandab selle esimest korda. Vahendustasu maksustamise süsteemita oleks oht eseme kahekordseks maksustamiseks, kui pärast lõpptarbija poolt omandamist ja kasutamist läheb ese uuesti ringlusse ning selle müüb jällegi maksukohustuslane.(14)

60. Pooled on üksmeelsed selles, et vahendustasu maksustamise kord ei valmista käesolevas asjas raskusi. Ühendkuningriigi valitsuse jaoks on see nii juba seepärast, kuna tema arvates ei ole tarne toimunud riigi territooriumil, nii et selle läbiviimiselt ei pea vahendustasu maksma. Kuigi komisjoni arvamus selles osas on teistsugune, on ka komisjon seisukohal, et käesolevas asjas tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artiklit 26a.

2. Ülevaade vaidlusalustest sätetest

61. Pooled vaidlevad sisuliselt küsimuse üle, kas ajutise impordi protseduurile suunatud kunstiesemete enampakkumisel tuleb enampakkumise korraldaja saadavat vahendustasu maksustada tavalise maksumääraga kui riigi territooriumil toimuvat tarnet. Komisjoni arvates on seejuures kõige olulisemaks kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 rikkumine.

62. Lisaks leiab komisjon, et rikutud on kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõike 4 punkti c ning artikli 12 lõiget 3. Enne kui täpsemalt kontrollida, kas vaidlusalune praktiseeritav maksustamistava rikub artikli 16 lõiget 1, on vaja selgitada, milline tähendus on käesolevas asjas teistel sätetel, mille rikkumist väideti.

– Kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1

63. Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine *riigi territooriumil* maksukohustuslase poolt. Kuuenda direktiivi artikli 3 lõikes 2 on täpsemalt selgitatud, mida tähendab „riigi territoorium”, nimelt on see liikmesriikide territoorium, milles kohaldatakse Euroopa Majandusühenduse asutamislepingut. Nende sätete sõnastuse kohaselt võiks tegemist on tarnega riigi territooriumil, kui kunstiesemed asuvad enampakkumise toimumise ajal reaalselt ühenduse territooriumil.

64. Enampakkumise korraldaja osutatav teenus ei oleks kuuenda direktiivi artikli 14 lõike 1 punkti i kohaselt maksuvaba. See maksuvabastus kehtib teenustele, *mis on seotud esemete impordiga* ja mille väärtus sisaldub kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõike 3 punkti b kohaselt maksustatavas summas. Selline võiks olla näiteks impordiformaalsuste täitmine. Enampakkumise korraldamine ei ole siiski otseselt seotud impordiga, vaid kauba tarnimisega.

65. Kahtlus, kas ikka on tegemist tarnega riigi territooriumil, tõusetub seepärast, et kuigi esemed asuvad ühenduse territooriumil, aga *de jure* ei ole nad enampakkumise ajal (lõplikult) imporditud. Sellise tegeliku ning (tolli)õigusliku olukorra lahknemise põhjuseks on ajutise importimise erikord.

66. Nimetatud tolliõigusliku erikorra kohaldamise mõjud käibemaksuga maksustamisele on ammendavalt sätestatud artiklis 16, mis on siin erinormiks. Ühest küljest muudab see säte võimalikuks järelduse, et kuna kaup ei ole lõplikult imporditud, ei ole tegemist tarnega riigi territooriumil. Teisest küljest on selle kohaselt aga nõutav, et käive ajutise impordi protseduuri ajal võrdsustataks riigi territooriumil maksustatava käibega. Seega sõltub vastus küsimusele, kas on rikutud kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, nendest tingimustest, mida on sellise võrdsustamise kohta sätestatud artiklis 16.

– Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 4 punkt c

67. Ka kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 4 punkti c rikkumist ei saa tuvastada ilma, et arvestatakse ka artiklit 16. Artikli 5 lõike 4 punkti c kohaselt võib tarnena direktiivi mõttes käsitada ka eseme üleandmist komitendilt vahendajale ja viimase poolt asja omandajale.

68. Artikli 5 alusel maksustatava käibe olemasolu eelduseks on asjaolu, et kuues direktiiv on vastavalt artikli 2 punktile 1 üldse kohaldatav, s.o juhul, kui kauba tarne toimub riigi territooriumil. Nagu juba mainitud, sõltub see omakorda asjaolust, millised käibemaksuõiguslikud tagajärjed on artikli 16 kohaselt kaubale ajutise impordi protseduuri kohaldamisel.

– Kuuenda direktiivi artikli 12 lõige 3

69. Kuuenda direktiivi artikli 12 lõikes 3 on sätestatud minimaalne (tavaline) käibemaksumäär ning täpsustatud vähendatud maksumäära suurus ja kohaldamise tingimused. Komisjon viitas nimetatud sättele põhjusel, et Ühendkuningriik ei kohalda käesolevas asjas esinevate asjaolude puhul enampakkumise korraldaja vahendustasule tavalist maksumäära.

70. Siiski võib juba ettepaneku selles osas öelda, et see etteheide ei ole õigustatud. Tõsi on, et impordiväärtusele, mis sisaldab ka enampakkumise korraldaja vahendustasu, kohaldatakse ainult *tegelikku* 5%-st maksumäära. Selline tulemus saavutatakse siiski maksustatava summa fiktiivse vähendamisega kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõike 6 alusel. Niimoodi korrigeeritud maksustatavale summale kohaldatakse siis aga tavalist ja mitte vähendatud käibemaksumäära.

71. Äärmisel juhul võib tekkida kahtlus, kas Ühendkuningriik ei peaks seoses enampakkumise korraldaja sooritusega võtma maksustamise aluseks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1

punkti a kohaselt soorituse eest makstava tasu kogu väärtust, ilma et ta kohaldaks sellele kunstiesemete impordi suhtes artikli 11 B osa lõikes 6 sätestatud eriregulatsiooni. Kuna komisjon aga kuuenda direktiivi artikli 11 rikkumist ette ei heida, siis ei ole vaja kontrollida, kas on rikutud nimetatud sätet.

3. Kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 rikkumine

72. Kuuenda direktiivi artikli 16 lõikes 1 on sätestatud, et liikmesriigid võivad ajutiselt imporditud esemed käibemaksust vabastada. Seejuures peab olema tagatud, et nimetatud eriolukorra lõppemisel ning lõplikul impordil võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil.

73. Komisjoni arvates ei ole see tingimus Ühendkuningriigis maksustamisel täidetud. Artikli 16 lõikes 1 esitatud nõude kohaselt tõendab ta oma väidet võrdlusega. Ajutiselt imporditud ning pärast enampakkumist lõplikult imporditud kunstiesemete enampakkumise juhtumit võrdleb komisjon järgmise juhtumiga: kunstiesemed imporditakse kohe lõplikult ning seega toimub nende enampakkumine pärast vabasse ringlusse lubamist juba riigi territooriumil.

74. Võrreldaval juhtumil tuleb kauba impordil esmalt maksta käibemaksu tegeliku 5%-se maksumääraga. Pärast seda tuleb käibemaksu maksta enampakkumise korraldaja poolt sooritatud tarnelt, kusjuures maksustatavaks summaks on kuuenda direktiivi artikli 26a kohaselt enampakkumise korraldaja vahendustasu. Vahendustasu tuleks maksustada tavalise käibemaksumääraga, s.o 17,5%. Ühendkuningriigis praktiseeritav maksustamisviis aga ei anna ajutiselt imporditud, seejärel enampakkumisel müüdud ning lõpuks lõplikult imporditud kunstiesemete maksustamisel tulemuseks sama maksusummat kui võrreldaval juhtumil, sest käesoleva asja asjaolude puhul maksustatakse enampakkumise korraldaja vahendustasu ainult tegeliku 5%-se maksumääraga.

75. Selleks et mõlemal juhtumil oleks maksusumma sama, peaks komisjoni arvamuse kohaselt toimima nii: maksustatav summa (enampakkumisel kujunenud hind) tuleb jagada kaheks osaks, nimelt tavalise maksumääraga maksustatavaks enampakkumise korraldaja vahendustasuks ning kauba hinnaks, millest on vahendustasu maha arvatud ja mis vastab kauba impordiväärtusele. Ainult fiktiivsele impordiväärtusele peab kohaldama vähendatud 5%-st maksumäära.

76. Komisjoni selle seisukoha vastu on Ühendkuningriigi valitsus esitanud mitmeid vastuväiteid, mida tuleb järgnevalt käsitleda.

– Erikorra fakultatiivsus

77. Kõigepealt viitab Ühendkuningriigi valitsus artikli 16 lõike 1 esimese poole fakultatiivsusele, mille kohaselt *võivad* liikmesriigid võtta erimeetmeid allpool loetletud käibe maksust vabastamiseks. Artikli 16 varasema sõnastuse kohaselt(15) käsitleti Ühendkuningriigis kasutatavat erikorda lubatud erimeetmena. Need väiksed muudatused sõnastuses, mis viidi artiklisse 16 sisse direktiiviga 95/7(16), ei muutnud selles osas midagi.

78. On küll õige, et artikkel 16 ei ole kohustuslik selles mõttes, et see võimaldab liikmesriikidel võtta erimeetmeid ajutiselt imporditud kaupade suhtes. Samas ilmneb mõiste „erimeetmed” kasutamisest selgelt, et artikkel 16 annab liikmesriikidele õiguse kalduda kuuenda direktiivi üldisest regulatsioonist kõrvale.

79. Kui liikmesriik siiski kasutab antud võimalust, siis peab ta pidama kinni nendest kohustuslikest tingimustest, mis on artiklis 16 seoses erimeetmete võtmisega sätestatud, nagu komisjon on õigusega väitnud. Nimetatud sätte kohaselt on liikmesriik iseäranis kohustatud kaupa

pärast erikorra lõppemist maksustama samas ulatuses nagu vastavaid tehinguid riigi territooriumil.

80. Ei ole selge, mille poolest oli maksustamine Ühendkuningriigis kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 varasema sõnastuse kohaselt rohkem lubatud kui kehtiva sõnastuse kohaselt. Samas võib see küsimus jääda vastusetu, kuna käesolevas menetluses peab lähtuma kehtivast õiguslikust olukorrast.

– Maksustatava summa kindlaksmääramine ning kahekordse maksustamise vältimine

81. Ühendkuningriigi valitsus toonitab veel, et kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 teine pool kohustab liikmesriike võtma meetmeid kahekordse maksustamise vältimiseks, kui kaup ajutise impordi protseduurilt välja viiakse ning imporditakse lõplikult riigi territooriumile. Kuna vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikele 1 koostoimes tolliseadustiku artikliga 29 on enampakkumise korraldaja vahendustasu impordiväärtuse osa, siis peab seda maksustama impordikäibemaksuga. Vahendustasu veelkordne maksustamine tarnena riigi territooriumil on vastuolus kahekordse maksustamise keeluga.

82. Ühendkuningriigi valitsusel on õigus selles osas, et artikli 16 lõike 1 viimases pooles sätestatud kahekordse maksustamise keeld on liikmesriikidele erimeetmete kohaldamisel siduv. Samuti on õige see, et vähemalt müüja poolt makstav vahendustasu (*seller's commission*) on tolliseadustiku artikli 29 kohaselt tolliväärtuse osa. Vastavalt tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 582 lõikele 1 on tollivõla arvutamisel otsustavaks see maksustatav summa, mis on kaubal vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni esitamise hetkel. Sel hetkel on tolliseadustiku artikli 29 kohaldamisel oluline tehinguväärtus teada. Tehinguväärtus sisaldab ka müüja poolt makstavat vahendustasu.

83. Seevastu ostja poolt makstava lisatasu (*buyer's premium*) klassifitseerimine on ebaselge. Tegemist võib olla ostukomisjonitasuga tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti i ja lõike 4 ning artikli 33 lõike 1 punkti e mõttes, mis ei ole arvatud tolliväärtusesse. Nii oleks see juhul, kui nimetatud lisatasu käsitleda tasuna, mille tasub ostja enampakkumise korraldaja poolt talle osutatud teenuste eest. Selle poolt räägib ka asjaolu, et Briti õigusteoorias käsitletakse enampakkumise korraldajat ostja esindajana.⁽¹⁷⁾ Siiski ei nõustu Ühendkuningriigi valitsus sellega, et ostja makstav lisatasu on ostukomisjonitasu tolliõiguse mõttes.

84. Lisatasu klassifitseerimise küsimus võib jääda lahtiseks siis, kui erinevalt kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikes 1 sätestatust ei arvestata käesoleval juhtumil käibemaksuõigusliku impordiväärtuse määratlemisel ainult tolliväärtust. Kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikes 1 viidatud tolliväärtust kui maksustatavat summat impordiväärtuse arvestamisel ei saa tõlgendada ilma direktiivi artikli 16 lõiget 1 kaasamata. Kui ajutise impordi korda reguleerivas erinormis on sätestatud impordikäibemaksu arvestamiseks erinev maksustatav summa, siis kehtib erinormis sätestatu.

85. Vastavalt artiklile 16 tuleb saavutada kaks eesmärki: esiteks peab ajutise impordi korra rakendamisel olema tagatud maksude ühetaoline kohaldamine juhul, kui kunstiese hiljem lõplikult imporditakse. See tuleb tagada (hilisema) võrdsustamisega riigi territooriumil toimuvate tehingutega. Teiseks on vaja vältida kahekordset maksustamist. Lühidalt kokkuvõetuna võib ka öelda, et ajutise impordi protseduuri kohaldamine ei tohi endaga kaasa tuua ei halvemat ega paremat kohtlemist, võrreldes olukorraga, kui kaup imporditakse lõplikult riigi territooriumile kohe, ilma ajutise impordi protseduuri läbimata.

86. Ühendkuningriigis kasutatava meetodiga saavutatakse ainult teise eesmärgi täitmine. Esimene eesmärk jääb täitmata. Kui vabasse ringlusse lastud kauba puhul maksustatakse enampakkumise korraldaja vahendustasu tavalise maksumääraga, siis Ühendkuningriigis

praktiseeritava maksustamisviisi puhul on ajutise impordi protseduurile suunatud kunstiesemete enampakkumisel vahendustasu käibemaksumäär ainult 5%. Niisiis toob Ühendkuningriigis rakendatav erikord endaga kokkuvõttes kaasa madalama maksukoormuse. Teisiti öeldes, juhul kui kunstiese kõigepealt ajutiselt importida ning seda enampakkumisel müüa, selle asemel, et teda kohe lõplikult importida ja alles siis enampakkumisel müüa, on võimalik maksta vähem makse. Just selline tulemus aga oleks kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 kohaselt pidanud olema välistatud.

87. Komisjoni poolt esitatud seisukohta järgides on kindel, et saavutatakse mõlemad eesmärgid. Maksustatava summa jaotamine kaheks osaks ning kummalegi osale erineva maksumäära kohaldamine tagab suurel määral võrdse kohtlemise tarnetega riigi territooriumil pärast importimist ning välistab kahekordse maksustamise.

88. Komisjoni poolt nõutav maksustamisviis ei ole aga kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikes 1 sätestatud reeglitega impordiväärtuse kindlaksmääramise kohta. Selles on eriti nõutud, et käibemaksuga maksustamisel tuleb tolliõiguslikult oluline, ühtne tehinguväärtus jagada kaheks osaks. Samas ei ole näha ka ühtegi teist võimalust, kuidas täita kõiki kuuenda direktiivi artikli 16 lõikes 1 ette nähtud tingimusi. Lõppeks on see ebatavaline käibemaksu summa arvutamise meetod ainus võimalik lahendus sellises ebatavalises olukorras, mille on põhjustanud käibemaksukohustuse edasilükkamine ajutise impordi protseduuril viibimise ajal.

89. Üldiselt piirab see maksustamisviis kunstiesemete suhtes kohaldatava erikorra ulatust ning seega arvestab nende eespool kirjeldatud erandliku iseloomuga. Tegelikult vähendatud impordikäibemaksumäära ei kohaldata iseäranis sellele summale, mis lisandub enampakkumise korraldaja poolt osutatava teenuse läbi kunstieseme väärtusele enne lõplikku importi, aga juba ühenduse territooriumil. Veelgi enam, see kohaldamine piirdub väärtusega, mis oli kaubal (fiktiivse) piiriületuse ajal.

– Mõjud konkurentsile

90. Lisaks vaidlustas Ühendkuningriigi valitsus komisjoni etteheite, et Ühendkuningriigis praktiseeritav maksustamistava loob kohalikele enampakkumise korraldajatele konkurentsieeliseid. Ka teised liikmesriigid võivad nimetatud korda kohaldada. Kui võrrelda ajutiselt imporditud ning enampakkumisel müüdud kunstiesemete käibe maksustamist vastava enampakkumisel müüdud kauba käibega riigi territooriumil, siis on viimane maksustamise osas isegi paremas olukorras. Nimelt makstakse tavaliselt käibemaksu ainult vahendustasult, kuid eseme enda väärtust üldjuhul ei maksustata. Imporditud kunstiesemete puhul tuleb seevastu maksustada ka väärtust, olgugi et (tegelikult) vähendatud maksumääraga.

91. Tõepoolest võivad kuuenda direktiivi artiklis 16 sätestatud erikorda kohaldada kõik liikmesriigid. Samas kehtivad kõikidele liikmesriikidele needsamad tingimused, eelkõige aga ajutiselt imporditud kunstiesemete maksudest vabastamisel maksude ühetaolise kohaldamise põhimõte. Kui liikmesriik annab kunstiesemete müügile enampakkumisel eelise artiklit 16 rikkudes, siis on selles liikmesriigis asuvatel enampakkumise korraldajatel õigusvastane konkurentsieelis. Sellist eelist ei saa kehtestada ka teised liikmesriigid ilma seejuures ühenduse õigust rikkumata.

92. Asjaolu, et artikli 26a C osa kohaselt maksustatakse Ühendkuningriigis kunstiesemete enampakkumisel riigi territooriumil käibemaksuga ainult vahendustasu, ei õigusta Ühendkuningriigis seoses ajutiselt imporditud kunstiesemetega praktiseeritavat maksustamistava. Artikli 16 lõike 1 eesmärk ei ole tagada ühesugust maksukoormust kolmandatest riikidest imporditud kunstiesemetele ning neile kunstiesemetele, mis asuvad riigi territooriumil. Ühendkuningriigi valitsus on siin vastandanud kaks omavahel võrreldamatut olukorda.

93. Artikli 16 eesmärgiks on pigem välistada, et ajutise impordi protseduuri kasutamisel ei tuleks maksta makse teisiti kui siis, kui kaup imporditakse otsekohe lõplikult, ilma ajutist impordiprotseduuri kasutamata. Selle eesmärgi saavutab komisjon suurel määral oma maksustamismeetodiga.

94. Mõlemal juhtumil võib maksustamisel siiski esineda väikeseid erinevusi. Kui enampakkumise korraldaja impordib kunstieseme lõplikult juba enne enampakkumise toimumist, ja mitte pärast enampakkumise toimumist, ei saa impordikäibemaksuga maksustatava summa määramisel võtta aluseks tehinguväärtust (millest on maha arvatud enampakkumise korraldaja vahendustasu). See väärtus selgub alles pärast eseme müümist enampakkumisel. Selle asemel tuleb impordiväärtuse väljaselgitamisel järgida tolliseadustiku artiklis 31 sätestatud meetodit. Ei saa küll tagada, et mõlemal juhtumil lähtutakse maksustamisel täpselt sama kõrgeast maksustatavast summast. Samas ei ole neid erinevusi maksustamisel võimalik vältida.

– Võlgnetava käibemaksu suuruse ennustamatus

95. Ühendkuningriigi esindaja viitas suulises menetluses veel ka sellele, et komisjoni käibemaksu arvutamise meetodi puhul ei ole ostjal pakkumist tehes võimalik ette näha maksude summat, mida ta peab tasuma.

96. Tegelikult hoitakse vahendustasu suurus sageli salajas. Mõningate enampakkumise korraldajate puhul sõltub see iseäranis sellest, kui suur on tarnija kogukäive. Niisiis ei tea ostja täpselt, kui suur osa enampakkumisel kujunenud hinnast on vahendustasu ning millist summat seega kõrgema maksumääraga maksustatakse.

97. Seesama probleem esineb aga vahendustasu maksustamisel üldiselt. Isegi kui ei pea maksma impordikäibemaksu, ei ole ostjale ilma vahendustasu teadmata selge, kui palju on ta maksnud käibemaksu. Seega ei saa see vastuväide olla takistuseks vahendustasu maksustamisel tavalise maksumääraga, nagu on nõudnud komisjon.

98. Seega on komisjon tõendanud, et Ühendkuningriigis seoses ajutiselt imporditud kunstiesemete enampakkumise korraldaja enda nimel enampakkumisel müügiga praktiseeritav maksustamistava rikub kuuenda direktiivi artikli 16 lõiget 1. Kuna selles sättes on esitatud nõue, et enampakkumise korraldaja vahendustasu tuleb käsitleda tarnena riigi territooriumil, on ühtlasi rikutud kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 5 lõike 4 punkti c.

99. Seevastu ei ole rikutud kuuenda direktiivi artikli 12 lõiget 3, kuna Ühendkuningriigis ei maksustata – vähemalt formaalselt – vaidlusaluseid tehinguid vähendatud maksumääraga, vaid vähendamiseni jõutakse maksustatava summa korrigeerimisega kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõike 6 kohaselt. Hagi rahuldamata jätmise selle aluse osas on siiski tühise tähtsusega, kuna ebaõige maksumäära kohaldamine ehk siis maksustatava summa ebaõige kindlaksmääramine tuleneb kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 ebaõigest kohaldamisest.

VI. Kohtukulud

100. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Ühendkuningriik on kohtuvaidluse suuremas osas kaotanud, tuleb kohtukulud jätta tema kanda.

VII. Ettepanek

101. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

1. Ühendkuningriik on rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c ja artikli 16 lõikest 1 tulenevaid kohustusi, kuna ta on kohaldanud vähendatud käibemaksumäära vahendustasule, mida makstakse enampakkumise korraldajale seoses selliste kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete müügiga enampakkumisel, mis on imporditud ajutise impordi protseduuri raames.

2. Ülejäänud osas jätta hagi rahuldamata.

3. Jätta kohtukulud Ühendkuningriigi kanda.

1 – Algkeel: saksa.

2 – Komisjoni 1999. aasta aruande kohaselt moodustasid sealsed tehingud peaaegu 50% ühendusesisesest käibest. Kui vaadelda ainult kunstioksjonite käivet, siis seal on Ühendkuningriigi osakaal koguni 60% ringis (vrd komisjoni 28. aprilli 1999. aasta aruanne nõukogule nõukogu direktiivi 94/5/EÜ mõjudest ühenduse kunstituru konkurentsivõimele, võrreldes kolmandate riikide kunstiturgudega (KOM(1999) 185 lõplik, lk 6 jj).

3 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

4 – Artikkel 28c kehtestati nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).

5 – Lisatud nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiviga 94/5/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord (EÜT L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255).

6 – Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307).

7 – Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määrus (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), komisjoni 4. mai 2001. aasta määruse (EÜ) nr 993/2001 sõnastuses (EÜT L 141, lk 1; ELT eriväljaanne 02/11, lk 286).

8 – Vaata selle kohta selgitusi: 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 – Vt *Chitty on Contract*, Volume II, (toim. Beale jt), 99. tr, London, 2004, lk 31-014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28. tr, Oxford, 2002, lk 672.

10 – Käesolevas kontekstis on see mõiste veidi eksitav. Tavaliselt toimub müük ekspordiks ühendusse siis, kui ese müüakse kolmandas riigis eesmärgiga eksportida see sealt ühendusse. Ühendkuningriik kasutab seda mõistet ka siin, kuna ese ei ole müügihetkel veel lõplikult imporditud. Samas ei asu müüdav ese ka enam kolmandas riigis, kust teda võiks eksportida.

11 – 20. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-96/95: komisjon vs. Saksamaa (EKL 1997, lk I-1653, punkt 23); 10. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-152/98: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2001, lk I-3463, punkt 23) ja 24. juuni 2004. aasta otsus kohtuasjas C-350/02: komisjon vs.

Madalmaad (EKL 2004, lk I?6213, punkt 20).

12 – Vt selle kohta 11. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

13 – Komisjoni seisukoht küsimuses, mil määral tuleks enampakkumise korraldaja vahendustasu arvestada kauba tolliväärtuse määramisel, ei ole siiski päris selge. Võrdle nt hagiavalduse punkti 41: „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.” („See on õige, vaatamata üldisele tolliväärtuse määramise korrale, mis on sätestatud tolliseadustiku artiklites 29 ja 144, ning üldsättele kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikes 1. Kuuenda direktiivi artikli 16 lõikega 1 on kehtestatud otsustava tähtsusega nõue, et kauba impordil võetav käibemaks peab olema võrdne maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele siis, kui enampakkumisel toimunud kauba müük oleks maksustatud ühenduse territooriumil.”)

14 – Vt komisjoni selgitused direktiivi 94/5 eelnõu puhul (KOM(88) 846 lõplik, lk 3). Sama probleemideringi käsitles Euroopa Kohus juba 10. juuli 1985. aasta otsuses kohtuasjas 16/84: komisjon vs. Madalmaad (EKL 1985, lk 2355, punkt 14 jj).

15 – Artikli 16 lõige 1 on esialgselt sõnastatud järgmiselt: „Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, võivad liikmesriigid, arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võtta erimeetmed kõikide või mõningate allpool loetletud tehingute vabastamiseks käibemaksust, kui need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ning vabasse ringlusse lubamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks tulnud võtta iga nimetatud tehingu maksustamise korral impordi puhul või riigi territooriumil”.

16 – Viidatud 4. joonealuses märkuses.

17 – Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 23.