

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2005 m. vasario 24 d.(1)

Byla C-305/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę

„Pridėtinės vertės mokestis – Sumažintas mokesčio tarifas – Meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų importas – Prekės, kurioms taikoma laikinojo įvežimo procedūra, pardavimas viešo aukciono būdu – Aukciono organizatorių komisiniai“

I – **Įvadas**

1. Europos prekyba menu sukoncentruota Jungtinėje Karalystėje, pirmiausia Londone(2). Neretai meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai (toliau kartu – meno kūriniai) laikinai iš trečiųjų šalių įvežami į Jungtinę Karalystę tik siekiant juos parduoti meno aukcione ir tuoj pat po to išvežami (eksportuojami) į trečiąsias šalis.
2. Prekių importas ir tiekimas yra atleidžiamas nuo pridėtinės vertės mokesčio, jei joms taikomas specialus muitų režimas, skirtas laikinai į Bendriją įvežamoms prekėms. Pridėtinės vertės mokestį reikia mokėti tik tada, kai daiktai, juos pardavus aukcione, galutinai importuojami į Bendriją. Šio proceso dėl valstybės įsipareigojimų nevykdymo priežastis pirmiausia yra šio specialaus režimo, skirto laikinai importuotiems meno kūriniams, taikymo srities neaiškumas.
3. Jungtinėje Karalystėje apmokestinamąją vertę laikoma pardavimo aukcione kaina, įskaitant ir aukciono organizatoriaus maržą. Dėl specialių nuostatų, susijusių su meno kūrinių importu, ši suma sumažinama taip, kad pridėtinės vertės mokestis sudarytų 5 % kainos. Šiuo požiūriu galima būtų kalbėti taip pat apie 5 % *efektyvų mokesčio tarifą*.
4. Komisijos nuomone, ši praktika pažeidžia 1977 m. gegužės 17 d. Šeštųjų Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)(3). Komisija mano, kad aukciono organizatoriaus komisinių sumai taikytinas bendras mokesčių tarifas, kuris Jungtinėje Karalystėje sudaro 17,5 %, nes komisiniai turi būti laikomi atlygio už tiekimą šalies teritorijoje ar paslaugų dalimi. Sumažintas tarifas galėtų būti taikomas tik prekės importo vertei, t. y. aukcione gautoms pajamoms, atskaičius aukciono organizatoriaus maržą.

II – **Teisinis pagrindas**

A – Bendrijos teisės aktai

1. Atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos

5. Pagal 2 straipsnį pridėtinis vertės mokesčiu apmokestinamas:

„1) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) prekių importas.“

6. Pagal 5 straipsnio 4 dalies c punktą tiekimas suprantamas kaip „prekės perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis“.

7. Pagal 6 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas yra apibūdinamas kaip „bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“.

8. 7 straipsnyje numatyta, kaip suprantamas prekių importas:

„1 „Prekių importas“ yra

a) prekių, neatitinkančių Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 9 ir 10 straipsnių nustatytą sąlygą (dabar – EB 23 ir 24 straipsniai) <...> vežimas į Bendriją,

b) prekių, kitų nei a punkte nurodytos prekės, vežimas į Bendriją iš trečiosios šalies teritorijos.

2. Prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje prekės yra, kai jos vežamos į Bendriją.

3. Nepaisant šio straipsnio 2 dalies nuostatų, jeigu šio straipsnio 1 dalies a punkte nurodytoms prekėms, kai jos vežamos į Bendriją, yra taikoma viena iš 16 straipsnio 1 dalies B punkto a, b, c ir d papunkčiuose nurodytų procedūrų arba laikinojo vežimo visiškai atleidžiant nuo importo muito procedūra, arba išorinio tranzito procedūra, tokių prekių importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje minėtos procedūros daugiau negali būti taikomos.

Panašiai, jeigu 1 dalies b punkte nurodytoms į Bendriją vežamoms prekėms yra taikoma viena iš 33a straipsnio 1 dalies b arba c punktuose nurodytų procedūrų, vežimo vieta yra valstybė narė, kurios teritorijoje ši procedūra daugiau negali būti taikoma.“ (Pataisytas vertimas)

9. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkte numatytos tokios taisyklės dėl apmokestinamosios vertės importo atveju:

„Apmokestinamoji vertė yra prekių muitinė vertė, nustatyta pagal galiojančias Bendrijos nuostatas; ši nuostata taip pat taikoma 7 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytoms prekėms.“

10. 11 straipsnio B dalies 6 punkte numatytas toks specialus meno kūrinių reglamentavimas:

„Nukrypstant nuo 1–4 dalių, valstybės narės, kurios 1993 m. sausio 1 d. nesinaudoja 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiojoje pastraipoje numatyta galimybe, gali numatyti, kad 26a straipsnio A dalies a, b ir c punktuose nurodytą meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų importo atveju apmokestinamoji vertė bus lygi pagal 1–4 dalis nustatytos vertės daliai.

Ši dalis nustatoma taip, kad importui apskaičiuotas pridėtinasis vertės mokestis bet kuriuo atveju būtų ne mažesnis kaip 5 % vertės, nustatytos pagal 1– 4 dalis.“ (Pataisytas vertimas)

11. Mokesčio tarifo klausimu 12 straipsnio 3 dalis nustato:

„a) Standartinis pridėtinasis vertės mokesčio tarifas kiekviena valstybės narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą, jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms <...>

<...>

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 trečiąją dalį, taip pat taikomas 26a straipsnio A dalies a, b ir c punktuose nurodytiems importuojamiems meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams.“

12. Šeštosios direktyvos 16 straipsnis, pakeistas 28c straipsnio E dalimi(4), numato:

„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, kurią reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E dalyse, atitinka mokesčio sumą, kurią būtų tekę sumokėti, 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.

<...>

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

13. 26a straipsnis(5), be kita ko, numato toliau pateiktas nuostatas, taikomas naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams:

„A. Apibrėžimai

<...>

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 aukštesniai kainai 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,

– viešo aukciono būdu organizatorius perduoda prekes savo vardu, bet atstovaujamo asmens sąskaita, aukštesniai kainai 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 apmokestinamąjį 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. Visų 1 dalyje nurodytų prekių tiekimui atveju apmokestinamoji vertė yra lygi bendrai sumai, kurią pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius nurodo pirkėjui sąskaitoje faktūroje pagal 4 dalį, atėjus

– gryną sumą, pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriaus sumokėtą arba mokėtiną jo atstovaujamam asmeniui, nustatytą pagal 3 dalį ir

– mokesčio sumą, kurią turi sumokėti pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius už jo patiektas prekes.

3. Pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriaus jo atstovaujamam asmeniui sumokėta arba mokėtina gryna suma yra lygi skirtumui tarp

– prekių kainos viešame aukcione, ir

– komisinių sumos, kurią pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius iš jo atstovaujamo asmens gavo arba turi gauti pagal sutartį, numatantį komisinių mokėjimą pardavus.

<...>

7. Prekės laikomos patiektomis apmokestinamam asmeniui, kuris yra pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius, nuo to momento, kai jos parduodamos viešame aukcione.“

14. 28 straipsnis numato tokias pereinamojo laikotarpio nuostatas:

„1a Ne ilgiau kaip iki 1999 m. birželio 30 d. Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė importuojamiems meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ar antikvariniams daiktams, atitinkusiems 1993 m. sausio 1 d. galiojusio atleidimo nuo mokesčių sąlygas, 11 straipsnio B punkto 6 dalį gali taikyti taip, kad importuojant mokėtinas pridėtinas vertės mokesčiai bet kuriuo atveju sudarytų 2,5 % sumos, nustatytos pagal 11 straipsnio B punkto 1–4 dalis.“
(Pataisytas vertimas)

2. Muitų teisės nuostatos

15. Kadangi 11 straipsnio B dalies 1 punkte apmokestinamosios vertės nustatymo importo atveju klausimu daroma nuoroda į muitinį vertę, paminėtinas Muitinės kodekso 29 straipsnis(6), kuris, be kita ko, numato:

„1. Importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais, jeigu:

<...>

3. a) Faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina – tai visi pirkėjo vykdyti ar priklausantys vykdyti mokėjimai pardavėjui arba pardavėjo naudai už importuotas prekes, įskaitant visus vykdytus arba priklausančius vykdyti pirkėjo mokėjimus pardavėjui arba, vykdant pardavėjosipareigojimus, trečiajam asmeniui, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga. Mokėjimo forma nebūtinai turi būti pinigų pervedimas. Gali būti mokama tiesiogiai arba netiesiogiai, pateikiant akredityvus arba vertybinius popierius.“

16. Kitos taisyklės, susijusios su komisinių traukimu nustatant muitinį vertę, įtvirtintos Muitinės kodekso 32 ir 33 straipsniuose:

„32 straipsnis

1. Nustatant muitinį vertę pagal 29 straipsnį, prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinės importuojamų prekių kainos pridedama:

a) toliau išvardytos išlaidos, neviršijant atitinkamų pirkėjo išlaidų, neįskaitytų faktiškai sumokėtų arba mokėtinų prekių kainų, dydžio:

i) komisiniai ir apmokėjimas tarpininkams, išskyrus pirkimo komisinius;

<...>

4. Šiame skyriuje sūvoka „pirkimo komisiniai“ reiškia importuotojo atlygą savo agentui, mokamą už atstovavimo paslaugas, suteiktas perkant prekes, kurių vertė nustatinėjama.

33 straipsnis

1. Jeigu nurodyti atskirai nuo faktiškai sumokėtos arba mokėtinės kainos, į muitinį vertę neįskaitomi:

<...>

e) pirkimo komisiniai;

<...>“

17. Šeštosios direktyvos 7 ir 16 straipsniai laikinai ?vežt? ? Bendrij? prek? atleidim? nuo prid?tin?s vert?s mokes?io sieja su atitinkamu muit? teisiniu režimu. Komisijos reglamento Nr. 2454/93 d?l Bendrijos muitin?s kodekso ?gyvendinimo 576 straipsnio 3 dalis (Muit? ?gyvendinimo reglamentas)(7) numato atleidim? nuo importo mokes?i? meno k?riniams, importuotiems parduoti aukcione:

„Nuo importo muit? visiškai atleidžiami:

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.“

18. Be to, Muit? ?gyvendinimo reglamento 582 straipsnio 1 dalis numato:

„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.“
(Pataisytas vertimas)

B – *Nacionalin? teis?*

19. Pagal 1995 m. *Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order* (p. I 1995/958) 3 straipsn? nuosavyb?s teisi? ? naudotas prekes, laikinai ?vežtas iš tre?i?j? šali? siekiant jas parduoti aukcione, ir ? meno k?rinius, laikinai ?vežtus siekiant juos eksponuoti ir galb?t parduoti, perleidimas n?ra laikomas nei tiekimu, nei paslauga. Nustatydamas ši? taisykl?, Jungtin? Karalyst? pagal jos paaiškinimus r?m?si Šeštosios direktyvos 16 straipsnyje numatyta atleidimo galimybę.

20. 1995 m. *Value Added Tax (Special Provisions) Order* (p. I 1995/1268) 12 straipsnis reglamentuoja vadinam?j? maržos apmokestinim?, tiekiant meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus(8), kaip tai numatyta Šeštosios direktyvos 26a straipsnyje.

III – Bylos aplinkyb?s, ikiteismin? proced?ra ir šali? reikalavimai

21. Toliau aprašomi sandoriai, kuriuos, Komisijos nuomone, atsakovo institucijos apmokestina pažeisdamos Šešt?j? direktyv?.

22. Jungtin?je Karalyst?je ?sik?r? aukcionai iš tre?i?j? valstybi? ? šalies teritorij? ?veža meno k?rinius aukcionui. Šios prek?s, taikant prek? laikinojo ?vežimo ? Bendrij? proced?r? pagal Muitin?s kodekso 137 ir paskesnius straipsnius kartu su Muit? ?gyvendinimo reglamento 576 straipsnio 3 dalimi, atleidžiamos nuo importo mokes?i?. Iš pradži? pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsn? nereikia mok?ti ir prid?tin?s vert?s mokes?io.

23. Daiktai parduodami aukcione dar b?dami šiame muit? ir prid?tin?s vert?s mokes?i? „karantine“. Tam tikr? aukcione pasiektos kainos procent? (daugiausia 7–20 %) aukciono organizatorius pasilieka kaip komisinius (*seller's commission*). Papildomai prie kainos pirk?jas aukciono organizatoriui paprastai turi sumok?ti priemok? (*buyer's premium*). Tod?l pagal

Didžiosios Britanijos teismų praktiką ir doktriną aukciono organizatorius iki paskutinio plakto džio traktuojamas kaip pardavėjo agentas, o po to – kaip pirkėjo agentas(9).

24. Jeigu po pardavimo aukcione meno kūrinyje neišvežamas prekęs šalį, bet galutinai importuojamas Bendrijoje, mokesčių administracija apmokestina importu pridėtinės vertės mokesčiu. Apmokestinamoji vertė yra aukcione gautos pajamos (*hammer price*), skaitant aukciono organizatoriaus komisinius. Nors formaliai taikomas standartinis mokesčių tarifas, apmokestinamoji vertė, remiantis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktu, fiktyviai sumažinama taip, kad efektyvus mokesčių tarifas sudaro 5 %.

25. Dėl šios praktikos 1997 m. kovo 17 d. Komisija išsiuntė pirmąjį oficialų pranešimą Jungtinei Karalystei. Šiame rašte ji teigia, kad buvo pažeisti Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalis ir 28c straipsnio E dalies 1 punktą (t. y. naujos redakcijos 16 straipsnis). Sumažintas (tuomet dar) 2,5 % mokesčių tarifas laikinai prekių ir aukcione parduotiems meno kūriniams negalėjo būti taikomas aukciono organizatoriaus pelno maržai.

26. 1997 m. gegužės 15 d. Jungtinės Karalystės vyriausybei pateikus savo nuomonę, Komisija 1998 m. rugpjūčio 10 d. raštu papildė savo pirmąjį oficialų pranešimą išsamesne teisine analize. Jame Komisija kaltino Jungtinę Karalystę, be jau minėtų nuostatų, taip pat pažeidus Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą, 12 straipsnio 3 dalį ir 26a straipsnį. Jos teigimu, Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos pardavimų aukcione neteisingai aiškino kaip vieną importo operaciją. Atvirkščiai, šalia importo tokiais atvejais egzistuoja ir tiekimas šalies teritorijoje. Pagal Šeštosios direktyvos 26a straipsnį aukciono organizatoriaus marža yra atlygio už šį tiekimą dalis, todėl jai turi būti taikomas standartinis mokesčių tarifas.

27. Kadangi Jungtinės Karalystės 1998 m. spalio 12 d. atsakymas Komisijos neįtikino, 2000 m. rugpjūčio 3 d. ji pateikė pagrįstą nuomonę, kurioje iš esmės pareiškė kaltinimą dėl to pačio nuostatai, kurios buvo išdėstytos papildomame oficialiame pranešime, pažeidimo. Buvo atsiimtas tik kaltinimas dėl Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalies pažeidimo, nes Jungtinės Karalystės vyriausybė 1999 m. lapkričio 16 d. raštu pranešė, kad meno kūrinių importui taikomas sumažintas tarifas buvo pakeltas nuo 2,5 iki 5 %. Pagrįstoje nuomonėje taip pat nėra anksčiau skiesto Šeštosios direktyvos 26a straipsnio pažeidimo.

28. Jungtinei Karalystei 2000 m. lapkričio 16 d. raštu dar kartą patvirtinus savo nuomonę, 2003 m. liepos 16 d. Komisija pareiškė ieškinį pagal EB 226 straipsnį. Komisija prašo:

1. Pripažinti, kad taikydama sumažintą pridėtinės vertės mokesčių tarifą komisiniams, kurie mokami aukciono organizatoriams meno kūrinių, antikvarinių daiktų ir kolekcionavimo objektų, prekių pagal laikinąjį prekių vežimo procedūrą, pardavimo aukcione atveju, Jungtinė Karalystė nevykdėsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą, 12 straipsnio 3 dalį ir 16 straipsnio 1 dalį.

2. Priteisti iš Jungtinės Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

29. Jungtinė Karalystė prašo:

1. Atmesti ieškinį.

2. Priteisti iš Europos Bendrijų Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

30. Užbaigęs rašytinį proceso dalį, Teisingumo Teismas pateikė šalims klausimus, į kuriuos jos atsakė 2004 m. lapkričio 19 d. raštais. 2004 m. gruodžio 16 d. įvyko teismo posėdis.

IV – Šalių paaiškinimai

31. Komisija pabrėžia, kad laikinojo įvežimo procedūros taikymas negali lemti palankesnę mokestinę padėtį nei importas ir po to vykstantis aukcionas. Pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį atleidimas nuo mokesčių siejamas su sąlyga, kad po vėlesnio galutinio importo atsiranda tokia pati mokestinė skola, kaip ir apmokestinant vidaus sandorius.

32. Mokesčių sumažinimas meno kėlinio importui apribotinas prekė vertė prieš pardavimą aukcione, t. y. aukciono pajamomis, atskaitant aukciono organizatoriaus maržą. Jo komisiniams taikytinas standartinis tarifas.

33. Jungtinės Karalystės vyriausybė laikosi priešingos nuomonės, kad šiuo atveju nėra jokio tiekimo šalies viduje, o tik „pardavimas turint tikslą išvežti“ Bendrijos muitų teritorijai⁽¹⁰⁾, nes aukcionas vyksta prieš (galutinį) importą Bendrijai.

34. Komisijos požiūris neatitinka Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkto kartu su Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalimi. Pagal šias normas apmokestinimo metu svarbiausia sandorio vertė, įskaitant ir aukciono organizatoriaus komisinius. Be to, pagal 11 straipsnio B dalies 3 punkto b papunktį įskaitoma ir priemoka, nustatant importo vertę. Jeigu apmokestinant tiekimo šalies teritorijoje būtų atsižvelgiama ir į komisinius, nors jie jau apmokestinėti kaip dalis importo vertės, tai lemtų dvigubą apmokestinimą.

35. Jungtinės Karalystės praktika yra pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį leidžiama speciali priemonė. Jungtinė Karalystė taip pirmiausia vykdo pareigą išvengti dvigubo apmokestinimo, išplaukiančią iš 16 straipsnio 1 dalies E punkto paskutinio papunkčio. Be to, ši nuostata yra susijusi tik su importo apmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu, o ne su tariamai šiuo atveju reikalingu tiekimo šalies teritorijoje apmokestinimu.

V – Teisinis vertinimas

A – Pastabos dėl bylos dalyko

36. Mokestinis-teisinis ginčijamų aukciono sandorių vertinimas iš esmės priklauso nuo to, ar aukciono organizatorius meno kėlinius parduoda *savo*, ar *ne savo vardu*, kaip patvirtino ir šalys savo atsakymuose į Teisingumo Teismo klausimus.

37. Aukciono organizatorius vykdo tiekimo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme tik tuomet, kai jis veikia *savo vardu*. Apmokestinamasis tiekimas paprastai yra „teisės disponuoti turtu kaip savininkui“ perleidimas (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą kartu su 5 straipsniu). Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punktą prekė perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis, prilyginamas tiekimui. Tai nuoseklu todėl, kad perleidėjas parduoda prekes komisionieriui, kuris savo vardu parduoda jas trečiajam asmeniui, nors ir nėra jo savininkas.

38. 26a straipsnio C dalis suteikia galimybę valstybėms narėms tais atvejais, kai aukciono organizatorius veikia *savo vardu*, apmokestinėti pridėtinės vertės mokesčiu tik jo maržą, bet ne visą aukciono kainą.

39. Tačiau jeigu aukciono organizatorius veikia *ne savo vardu*, tiekimo santykiai susiklosto tiesiogiai tarp prekės pardavėjo (aukciono organizatoriaus užsakovo) ir pirkėjo. Tuomet aukciono

organizatorius neturi mokėti pridėti vertės mokesčio už tiekimą, tačiau bet kuriuo atveju tai daro pardavėjas (jeigu jis parduoda meno kūrinius vykdydamas savo ekonominę veiklą, pavyzdžiui, kaip prekybininkas meno dirbiniais). Tačiau aukciono organizatorius yra apmokestinamas už jo suteiktą paslaugą. Apmokestinamoji vertė yra tam tikras atlygis, kurį aukciono organizatorius gauna komisinių forma. Taigi galiausiai prekybos ne savo vardu atveju paprastai bus apmokestinama taip pat, tik aukciono organizatoriaus marža.

40. Šiomis aplinkybomis Šeštosios direktyvos 26a straipsnio C dalis netaikoma, kaip matyti iš jos pirmosios pastraipos teksto. Taip pat nėra jokios būtinybės aukciono organizatoriaus sandoriui taikyti specialią nuostatą, nes jau pagal bendrąsias nuostatas yra apmokestinama tik jo marža kaip atlygis už paslaugą. Šiuo atveju taip pat netaikoma Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalis.

41. Tai, ar aukciono organizatorius veikia savo, ar ne savo vardu, priklauso nuo konkrečių sutartinių santykių tarp suinteresuotųjų asmenų. Pagal Jungtinės Karalystės vyriausybės pateiktą informaciją nacionalinė teisė leidžia abi sutarties formas. Taip pat mano ir Komisija. Tačiau, jos nuomone, aukciono organizatorius dažniausiai veikia kaip *undisclosed agent* (geriau – kaip *agent of an undisclosed principal*), taigi kaip atstovas, kuris atskleidžia, kas yra jo užsakovas.

42. *Undisclosed agency* atveju, abiejų šalių nuomone, aukciono organizatorius veikia savo vardu. Tam neprieštarautų tai, kad pirkėjai galbūt numanytų, jog aukciono organizatorius iš tiesų veikia nežinomu likusio užsakovo vardu. Šis požiūris yra įtikinantis bent jau tuomet, kai kalbama apie pridėtinės vertės mokesčio klausimus, nes jis leidžia nesunkiai nustatyti apmokestinamąjį asmenį. Civiliniai teisiniai santykiai tarp dalyvaujančių asmenų galbūt nagrinėtini kitaip.

43. Gali būti neaišku, kaip atskirais atvejais yra forminamos sutartys ir kokios sutarčių formos vyrauja Jungtinėje Karalystėje. Bet kuriuo atveju aišku, kad šis procesas dėl valstybės įsipareigojimų nevykdymo susijęs tik su tuo atveju, kai aukciono organizatorius veikia savo vardu.

44. Komisija visame procese orientavosi tik į tokias aplinkybes ir darė prielaidą, kad aukciono organizatorius vykdo tiekimą. Tai, pavyzdžiui, matyti iš to, kad savo pagrįstoje nuomonėje ji skundė Šeštosios direktyvos 26a straipsnio pažeidimą ir vis dar tvirtina, jog pažeidžiama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalis. Abi nuostatos – kaip išdėstyta – taikomos tik veikiant savo vardu.

45. Tik dubliko 15 punkte Komisija teigia, kad nagrinėjamo atveju nesvarbu, ar aukciono organizatoriaus sandoris kvalifikuotinas kaip paslauga, ar kaip tiekimas Šeštosios direktyvos 26a straipsnio prasme. Kadangi taikant Šeštosios direktyvos 16 straipsnį reikia atsižvelgti į abu atvejus, Komisijos argumentavimas lieka toks pat.

46. Aukciono organizatoriaus paslaugos (kai aukcione parduodama ne savo vardu) arba tiekimas savo vardu Šeštosios direktyvos 16 straipsnio prasme galėtų būti traktuotini vienodai. Tačiau iki dubliko pateikimo Komisija apskritai nekalbėjo apie direktyvai prieštaraujantį aukciono organizatoriaus veiklos, kaip paslaugos, apmokestinimą. Jeigu cituotoje dalyje Komisija norėtų pateikti atitinkamą kaltinimą, jis būtų nepriimtinas, nes šioje proceso stadijoje ginčo dalykas nebegali būti keičiamas arba išplečiamas⁽¹¹⁾.

47. Taigi toliau vertintina tik tai, kiek Jungtinės Karalystės pažeidė EB sutartį dėl to, kad pažeidė Šeštąją direktyvą apmokestindama laikinai įvežtą meno kūrinių pardavimų aukcionuose, kuriuose aukciono organizatoriai veikia savo vardu.

B – *Priimtinumas*

48. Triplike ir per teismo posėdį Jungtinės Karalystės vyriausybė kaltino Komisiją dublike

pakeitus savo teisinę nuomonę, palyginti su pagrįsta nuomone ir ieškiniu.

49. Pirmiausia Komisija skundė tai, kad aukciono organizatoriaus komisiniai įtraukiami į pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo pagrindą importo atveju ir neapmokestinami kaip atlygis už tiekimą šalies teritorijoje. Tačiau dublike ji pripažino, kad komisiniai gali būti laikomi importo vertės dalimi. Kartu Komisija pateikė naują – nepriimtina – kaltinimą dėl tariamai neteisingo pridėtinės vertės apskaičiavimo metodo importo atveju.

50. Pagal nusistovėjusi teismo praktiką proceso dėl valstybės įsipareigojimų nevykdymo dalykų ikiteisminis procedūra riboja taip, kad nepaisant to, jog ieškinį riboja pagrįstos nuomonės turinys, jis negali būti išplėstas(12). Ir tikrai dublike neleistina pateikti naujų argumentų.

51. Iš esmės per visą ikiteisminį procedūrą ir teismo procesą Komisija skundė tai, kad aukciono organizatoriaus komisiniai nėra apmokestinami taikant standartinį tarifą, nors tokia veikla yra tiekimas šalies teritorijoje. Tai ir yra kita medalio pusė, jei Komisija reikalauja, kad sumažintas mokesčių tarifas menokrintų importui būtų taikomas tik aukciono kainai, atskaičius maržą(13).

52. Dublike Komisija nesutiko su Jungtinės Karalystės vyriausybės prieštaravimu, kad jos teisiniai argumentai lemtų dvigubą maržos apmokestinimą: vieną kartą renkant importo pridėtinės vertės mokestį, antrą kartą – apmokestinant jį kaip atlygą už tiekimą šalies teritorijoje. Šiuo klausimu Komisija tik pažymėjo, ir tai taip pat išplaukia iš jos ligšiolinės pozicijos, kad ji reikalauja padalyti apskaičiavimo pagrindą į dvi dalis, kurioms taikytinas skirtingas mokesčio tarifas. Šiuo atveju nesuprantama, kaip šis išaiškinimas prieštarautų ankstesnei argumentacijai.

53. Taigi Jungtinės Karalystės vyriausybės teiginys, kad per procesą Komisija keitė savo teisinę nuomonę ir pateikė naujų argumentų, atmestinas.

C – *Pagrįstumas*

54. Nagrinėjamo teisinio ginčo priežastis visų pirma yra ta, kad specialaus meno krintų, laikinai įvežtų parduoti aukcione, režimo taikymo sritis neaiški. Iš pradžių trumpai reikėtų aptarti šį specialų režimą.

1. Specialus meno krintų, laikinai įvežtų parduoti aukcione, režimas

55. Pridėtinės vertės mokesčio teisinis režimas, kurį Šeštoji direktyva numato meno krintams, įvežtiems parduoti aukcione, yra trejopo išimtinio pobūdžio.

56. Pirmiausia pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies E punktą valstybės narės prekes, kai jos įvežamos į Bendrijos teritoriją, gali atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio, kurį importo metu reikėtų mokėti pagal 2 straipsnio 2 dalį kartu su 7 straipsniu. Tokiu atveju teisinis pridėtinės vertės mokesčio režimas siejamas su importo laikinam naudojimui muitų režimu.

57. Atleidimo nuo muito ir pridėtinės vertės mokesčių priežastis yra tai, kad iki aukciono lieka neaišku, ar meno krintai pasiliks Bendrijoje, ar bus eksportuoti į trečiųsias valstybes. Reeksporto atveju laikinas įvežimas neturėtų būti apmokestinamas, kad aukcionai Bendrijoje nepabrangtų ir Europos aukcionų konkurencingumas nebūtų neigiamai paveiktas tarptautinių konkurencijoje.

58. Antrasis specialus režimas taikomas, kai meno krintai juos pardavus aukcione ne palieka Bendrijos muitų ir mokesčių teritoriją, o yra galutinai importuojami. Šiuo atveju pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a ir c punktus taikomas sumažintas mokesčių tarifas. Valstybės narės, kuriose – kaip ir Jungtinėje Karalystėje – 1993 m. sausio 1 d. negaliojo sumažintas tarifas meno krintų importui, tas pats rezultatas pasiekiamas fiktyviai sumažinant apmokestinamąjį vertę

pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktą.

59. Pagaliau, trečia, Šeštosios direktyvos 26a straipsnis numato valstyboms naroms galimybę prekybos (taip pat pardavimo aukcione) naudotomis prekėmis, meno kūriniams, kolekcionavimo objektais ir antikvariniais daiktais atveju apmokestinti tik prekybininko ar aukciono organizatoriaus maržą. Taip pati prekė vertė yra atleista nuo mokesčių, nes kiekviena prekė jau yra kartą apmokestinta, kai ji pirmą kartą įsigyta galutinio vartotojas. Nesant maržos apmokestinimo sistemos, kiltų dvigubo apmokestinimo pavojus, kai ta pati prekė po to, kai ji buvo įsigyta ir naudota galutinio vartotojo, vėl atsiduria ekonominėje apyvartoje ir dar kartą parduodama apmokestinamojo asmens(14).

60. Iš esmės šalys yra vieningos nuomonės, kad maržos apmokestinimo sistema nagrinėjamu atveju nesukelia sunkumų. Jungtinės Karalystės vyriausybė nemato sunkumų vien jau todėl, kad, jos nuomone, šiuo atveju nėra tiekimo šalies teritorijoje, kuriam būtų taikomas maržos apmokestinimas. Nepaisant to, kad Komisija šiuo klausimu laikosi kitos pozicijos, ji taip pat mano, kad Šeštosios direktyvos 26a straipsnio taikymas nėra problemiškas.

2. Skundžiamų nuostatų apžvalga

61. Šalys iš esmės ginčijasi dėl klausimo, ar aukciono organizatorių marža, kai aukcione parduodami meno kūriniai, kuriems tuo metu dar taikomas laikinojo vežimo režimas, turi būti apmokestinama taikant standartinį tarifą kaip ir tiekimas šalies teritorijoje. Komisija šiuo atveju pirmiausia konstatuoja Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pažeidimą.

62. Be to, ji teigia, kad pažeidžiami Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas, 5 straipsnio 4 dalies c punktas ir 12 straipsnio 3 dalis. Prieš išsamiau nagrinėjant, ar ginčijama apmokestinimo praktika pažeidžia 16 straipsnio 1 dalį, reiktų apsvarstyti, kokių reikšmų nagrinėjamai bylai turi kitos nurodytos nuostatos.

– Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas

63. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą pridėtinas vertės mokesčiu apmokestinamas prekė, kurias šalies teritorijoje už atlygą tiekia apmokestinamasis asmuo, tiekimas. Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 2 dalis išsamiau paaiškina, kaip reiktų suprasti „šalies teritoriją“, tai yra valstybės narės teritoriją, kurioje taikoma EB sutartis. Remiantis šiuo nuostatų tekstu, būtų galima pritarti, kad vyksta tiekimas šalies teritorijoje, nes meno kūriniai jį pardavimo aukcione metu fiziškai yra Bendrijos teritorijoje.

64. Tokiu atveju aukciono organizatoriaus veikla nebūtų atleidžiama nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies i punktą. Šis atleidimas nuo mokesčio taikomas paslaugoms, kurios susijusios su prekės importu ir kurių vertė yra traukta į apmokestinamąją vertę pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 3 punkto b papunktą. Pavyzdžiui, reiktų prisiminti importo formalumų atlikimą. Tačiau aukciono organizavimas yra tiesiogiai susijęs ne su importu, o su tiekimu.

65. Abejonių dėl tiekimo šalies teritorijoje galėtų kilti dėl to, kad, nors prekės yra Bendrijos teritorijoje, *de jure* jos dar nėra (galutinai) importuotos tuo metu, kai parduodamos aukcione. Šis faktinis ir (muitų) teisinis padėties neatitikimas galimas dėl specialaus laikino vežimo režimo.

66. Speciali 16 straipsnio nuostata išsamiai reglamentuoja, kokių padarinių turi šio specialaus muitų režimo taikymas apmokestinimui pridėtinas vertės mokesčiu. Iš šios nuostatos pirmiausia aišku, kad nesant galutinio importo negalima kalbėti apie tiekimą šalies teritorijoje. Kita vertus, ji reikalauja, kad sandoriai specialaus laikino vežimo režimo metu būtų prilyginti sandoriams šalies

teritorijoje. Ar yra pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas, priklauso nuo to, kaip aiškinsime šį vienodą požiūrą pagal 16 straipsnį.

– Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punktas

67. Be 16 straipsnio taip pat nebūtų galima nustatyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto pažeidimo. 5 straipsnio 4 dalies c punktas numato, kad tiekimui šios direktyvos prasme priskirtinas atstovaujamo asmens prekės perdavimas komisieriui ir vėlesnis prekės perdavimas iš jo pirkėjui.

68. Taip pat pagal 5 straipsnį apmokestinamo sandorio sąlyga yra ta, kad dėl tiekimo šalies teritorijoje apskritai būtų taikoma Šeštoji direktyva remiantis jos 2 straipsnio 1 punktu. Kaip jau buvo išdėstyta, tai priklauso nuo to, kokią teisinių pridėtinės vertės mokesčio padarinių pagal 16 straipsnį atsiranda taikant laikino vežimo procedūrą.

– Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalis

69. Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalis nustato mažiausią taikytiną standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą ir apima išsamesnes nuostatas dėl sumažinto tarifo dydžio ir taikymo sąlygų. Komisija rėmėsi šia nuostata, nes esant tokioms bylos aplinkybėms Jungtinė Karalystė aukciono organizatoriaus komisiniams tariamai netaiko standartinio tarifo.

70. Šiuo klausimu jau dabar galima konstatuoti, kad šis kaltinimas nėra pagrįstas. Nors iš tiesų importo vertei, įskaitant aukciono organizatoriaus komisinius, taikomas tik 5 % efektyvus tarifas, šis rezultatas pasiekiamas fiktyviai sumažinus apskaitinimo pagrindą pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktą. Taip pataisytam apskaitinimo pagrindui taikomas standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas, o ne sumažintas tarifas.

71. Tačiau galima suabejoti, ar aukciono organizatoriaus veiklos atveju Jungtinė Karalystė apmokestinama verte pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktą neturėtų laikyti visos atlygio vertės, netaikant jai su meno kūrinių importu susijusio korektūros mechanizmo pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktą. Tačiau, kadangi Komisija nesirėmė Šeštosios direktyvos 11 straipsnio pažeidimu, galimas šis nuostatų pažeidimas nenagrinėtinas.

3. Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pažeidimas

72. Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis nustato, kad valstybės narės nuo pridėtinės vertės mokesčio gali atleisti sandorius, susijusius su laikinai vežtomis prekėmis. Kartu turi būti užtikrinta, kad tuomet, kai pasibaigs specialus režimas ir prekės bus galutinai importuotos, būtų surenkama tokia pati pridėtinės vertės mokesčio suma, kuri būtų apskaituota sandorių šalies teritorijoje atveju.

73. Komisijos nuomone, apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje atveju ši sąlyga nevykdoma. Šį teiginį ji rėmė lyginamuoju vertinimu, kaip reikalauja 16 straipsnio 1 dalis. Komisija sugretino laikinai vežtą ir tuoj pat po to galutinai importuotą meno kūrinių pardavimą aukcione su tokia situacija: meno kūriniai iš karto galutinai importuojami ir parduodami aukcione šalies teritorijoje, jiems jau būnant laisvoje apyvartoje.

74. Šiuo lyginamuoju atveju pirmiausia mokėtinas efektyvus 5 % pridėtinės vertės mokestis už importą. Vėliau pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas aukciono organizatoriaus tiekimas, o jo marža sudaro apmokestinimo pagrindą pagal Šeštosios direktyvos 26a straipsnį. Marža būtų apmokestinama standartiniu 17,5 % pridėtinės vertės mokesčiu. Pagal Jungtinės Karalystės

apmokestinimo praktik?, susijusi? su i? prad?i? laikinai ?ve?tais, tada parduotais aukcione ir tuo? po to galutinai importuotais meno k?riniais, nustatoma ne ta pati mokes?io suma kaip lyginamuoju atveju, nes pagal j? aukciono organizatoriaus mar?ai taikomas tik efektyvus 5 % mokes?io tarifas.

75. Kad abiem atvejais b?t? pasiektas toks pats apmokestinimas, Komisijos nuomone, turi b?ti elgiamasi taip: apskai?iavimo pagrindas (aukciono kaina) turi b?ti padalytas ? dvi dalis: aukciono organizatoriaus mar??, kuri apmokestinama taikant standartin? tarif?, ir kain?, at?mus mar??, kuri atitinka importo vert?. Tik ?iai fiktyviai importo vertei taikytinas suma?intas 5 % tarifas.

76. D?l ?ios Komisijos pozicijos Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? pateikia kelis pries?taravimus, kurie nagrin?tini toliau.

– Fakultatyvus specialaus re?imo pob?dis

77. Pirmiausia Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? nurodo, kad 16 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa, kuri suteikia valstyb?ms nar?ms *galimyb?* imtis speciali? priemoni?, skirt? atleisti nuo mokes?i? atitinkamus sandorius, yra fakultatyvus pob?d?io. Remiantis ankstesne 16 straipsnio redakcija(15), Did?iosios Britanijos praktika buvo laikoma leistina specialia priemone. Nedideli 16 straipsnio teksto pakeitimai, padaryti Direktyva 95/7(16), ?iuo po?i?riu nieko nepakeit?.

78. Teisinga, kad 16 straipsnis n?ra privalomo pob?d?io tuo po?i?riu, kad jis leidžia valstyb?ms nar?ms pasirinkti, ar imtis speciali? priemoni? preki?, kurioms taikoma laikino ?ve?imo proced?ra, at?vilgiu. Be to, speciali? priemoni? s?voka taip pat parodo, kad 16 straipsnis leidžia valstyb?ms nar?ms nukrypti nuo bendr?j? ?e?tosios direktyvos nuostat?.

79. Ta?iau jeigu valstyb? nar? pasinaudoja ?ia pasirinkimo teise, ji privalo, kaip teisingai atsikirt? Komisija, laikytis privalom? nurodym?, kuriuos nustato 16 straipsnis specialioms priemon?ms ?gyvendinti. Pagal ?? straipsn? pirmiausia egzistuoja pareiga pasibaigus specialiam re?imui prekes apmokestinti lygiai tokia pa?ia mokes?io suma, kokia apmokestinami atitinkami sandoriai ?alies teritorijoje.

80. N?ra ai?ku, kod?l Did?iosios Britanijos praktika pagal ankstesn? ?e?tosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies redakcij? buvo labiau leistina nei pagal galiojan?i? redakcij?. Ta?iau galiausiai tai gali likti nei?ai?kinta, nes ?iame procese reik?t? orientuotis ? galiojan?i? teisin? pad?t?.

– Apskai?iavimo pagrindo nustatymas ir dvigubo apmokestinimo i?vengimas

81. Toliau Jungtin? Karalyst? pabr?žia, kad ?e?tosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies paskutinis papunktis ?pareigoja valstybes nares imtis priemoni? dvigubam apmokestinimui i?vengti, kai pasibaigia laikino ?ve?imo preki? re?imas ir jos galutinai importuojamos. Kadangi aukciono organizatoriaus mar?a pagal ?e?tosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkt? kartu su Muitin?s kodekso 29 straipsniu sudaro sud?tin? importo vert?s dal?, jai tur?t? b?ti taikomas importo prid?tin?s vert?s mokestis. Pakartotinis mar?os apmokestinimas, kaip tiekimo ?alies teritorijoje, b?t? nesuderinamas su dvigubo apmokestinimo draudimu.

82. Jungtin?s Karalyst?s vyriausybei reik?t? pritarti tuo po?i?riu, kad dvigubo apmokestinimo draudimas pagal 16 straipsnio 1 dalies paskutin? papunkt? susaisto valstybes nares, nes joms nustato specialias priemones. Taip pat teisinga, kad kiekvienu atveju pardav?jo mokami komisiniai (*seller's commission*) yra sud?tin? muitin?s vert?s pagal Muitin?s kodekso 29 straipsn? dalis. Pagal Muit? ?gyvendinimo reglamento 582 straipsnio 1 dal? muit? skola svarbus apskai?iavimo pagrindas pateikiant prekes ? laisv? apyvart?. ?iuo momentu sandorio vert?, kuria remiamasi taikant Muitin?s kodekso 29 straipsn?, yra ?inoma. ? j? ?eina ir pardav?jo komisiniai.

83. Ta?iau neaiškus yra pirk?jo mokamos premokos (*buyer's premium*) priskyrimas. Šiuo atveju b?t? galima kalb?ti apie pirkimo komisinius Muitin?s kodekso 32 straipsnio 1 dalies a ir i papunk?i? ir 4 dalies bei 33 straipsnio 1 dalies e punkto prasme, kurie n?ra muitin?s vert?s dalis. Taip b?t? tuomet, jei premoka b?t? laikoma atlyginimu už aukciono organizatoriaus veikl? pirk?jo naudai. T? vis? pirma patvirtina tai, kad pagal Didžiosios Britanijos doktrin? aukciono organizatorius taip pat laikomas pirk?jo ?galiotiniu(17). Ta?iau Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? gin?ija, kad premoka yra pirkimo komisiniai muit? teis?s prasme.

84. Vis d?lto klausimas d?l premokos priskyrimo gali likti neatsakytas, jeigu nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkto nagrin?jamu atveju ? muitin? vert? neb?t? neribotai atsižvelgiama, nustatant importo vert? prid?tin?s vert?s mokes?io aspektu. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkto nuoroda ? muitin? vert? kaip importo vert?s apskai?iavimo pagrind? negali b?ti aiškinama atskirai nuo šios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies. Kai ši speciali laikinojo ?vežimo proced?ros nuostata numato kitok? prid?tin?s vert?s mokes?io apskai?iavimo pagrind? importo atveju, taikoma b?tent ši nuostata.

85. Pagal 16 straipsn? turi b?ti pasiekti du tikslai. Pirma, tuomet, kai meno k?rinys v?liau importuojamas, laikinojo ?vežimo proced?ros taikymas turi b?ti neutralus mokes?i? teis?s poži?riu. Tai turi b?ti užtikrinta (v?lesniu) prilyginimu sandoriams šalies teritorijoje b?du. Antra, turi b?ti išvengta dvigubo apmokestinimo. Trumpai apibendrinus galima pasakyti, kad laikinojo ?vežimo proced?ros taikymas netur?t? lemti nei geresnio, nei blogesnio statuso, palyginti su tiesioginiu importu be tarpinio laikino režimo.

86. Jungtin?je Karalyst?je taikytu metodu pasiekiamas tik antras tikslas. Pirmas tikslas juo nepasiekiamas. Aukciono organizatoriaus marža, prekei b?nant laisvoje apyvartoje, b?t? apmokestinama taikant standartin? tarif?, o aukcione parduodant meno k?rinius, kuriems taikomas laikinojo ?vežimo režimas, prid?tin?s vert?s mokes?io tarifas pagal Didžiosios Britanijos model? t?ra 5 %. Tod?l speciali proced?ra, kaip j? taiko Jungtin? Karalyst?, iš esm?s lemia palankesn? apmokestinim?. Kitaip tariant, galima sutaupyti mokes?i? meno k?rin? pirmiausia ?vežant laikinai ir parduodant aukcione, užuot j? iš karto galutinai importavus ir tik po to pardavus aukcione. Ta?iau pagal 16 straipsnio 1 dal? b?tent tokio poveikio turi b?ti išvengta.

87. Pozicija, kurios laikosi Komisija, užtikrina, kad b?t? pasiekti abu tikslai. Apskai?iavimo pagrind? padalijant ? dvi dalis ir abiemis dalims taikant skirting? mokes?io tarif?, garantuojamas vienodas poži?ris, palyginti su tiekimais šalies teritorijoje po importo, ir išvengiama dvigubo apmokestinimo.

88. Ta?iau Komisijos reikalaujamas metodas neatitinka importo vert?s apskai?iavimo taisykli? pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkt?. Taip ji vis? pirma reikalauja, kad muit? teis?s poži?riu svarbi vienoda sandorio vert? apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu tikslais b?t? padalijama ? dvi dalis. Vis d?lto veikiausiai n?ra kito b?do, kaip b?t? galima ?vykdyti visus Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies reikalavimus. Pagaliau šis netipinis prid?tin?s vert?s mokes?io apskai?iavimo metodas yra vienintelis galimas atsakymas netipin?je situacijoje, kuri susiklosto d?l pareigos mok?ti prid?tin?s vert?s mokest? suspendavimo laikino ?vežimo metu.

89. Be to, taikant š? metod? ribojamas speciali? meno k?rini? taisykli? galiojimas ir atsižvelgiama ? aprašyt? išimtin? š? taisykli? pob?d?. Efektyviai sumažintas importo mokes?io tarifas pirmiausia netaikomas prid?tinei vertei, kuri?, nors ir prieš galutin? import?, ta?iau jau Bendrijos teritorijoje, prie meno k?rinio vert?s prideda aukciono organizatoriaus veikla. Šis tarifas taikomas tik prek?s vertei, kuri? ji (fiktyviai) tur?jo kirsdama sien?.

– Poveikis konkurencijai

90. Jungtinės Karalystės vyriausybė taip pat prieštarauja Komisijos kaltinimui, kad Didžiosios Britanijos praktika sukuria konkurencinius privalumus šalies aukcionams. Kitos valstybės narės taip pat gali taikyti atitinkamas taisykles. Jeigu palygintume sandorį, susijusį su laikinai įvežtais ir parduotais aukcione meno kūrinių, ir atitinkamą sandorį, susijusį su pardavimu aukcione šalies teritorijoje, apmokestinimui, pastariesiems galiotų netgi geresnės sąlygos. Šiuo atveju pridėtinis vertės mokestis apmokestinama tik marža, o prekės vertė paprastai neturi būti apmokestinama. Ir atvirkščiai, importuotų meno kūrinių atveju pati vertė taip pat turi būti apmokestinama, nors ir (efektyviai) sumažintu tarifu.

91. Iš tiesų specialias taisykles pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnį gali taikyti visos valstybės narės. Be to, visoms valstybėms narėms galioja tos pačios sąlygos, ypač laikinai įvežtų meno kūrinių atleidimo nuo mokesčių mokestinio neutralumo principas. Jeigu valstybė narė, pažeisdama 16 straipsnį, teikia privilegijas sandoriams, susijusiems su tokiu meno kūrinių pardavimu aukcione, ji suteikia neteisėtą konkurencinį privalumą šioje valstybėje narėje steigtiems aukcionams. Tokio privalumo, nepažeisdamos Bendrijos teisės, negali suteikti kitos valstybės narės.

92. Aplinkybė, kad Jungtinėje Karalystėje pagal 26a straipsnio C dalį šalies teritorijoje esančius meno kūrinius parduodant aukcione pridėtinis vertės mokestis apmokestinama tik marža, nepateisina Didžiosios Britanijos praktikos, kai apmokestinamas laikinai įvežtų meno kūrinių pardavimas aukcione. 16 straipsnio 1 dalimi nesiekama garantuoti tokio paties iš trečiųjų šalių įvežtų meno kūrinių ir šalies teritorijoje esančių meno kūrinių apmokestinimo. Jungtinės Karalystės vyriausybė sugretina dvi nepalyginamas situacijas.

93. 16 straipsniu veikiau siekiama, kad taikant laikinojo įvežimo procedūrą neatsirastų kitokia mokestinė našta, net tuomet, kai daiktas importuojamas tiesiogiai, t. y. nesinaudojant laikinąja procedūra. Šis tikslas Komisija visiškai pasiekia savo metodu.

94. Tačiau abiem atvejais gali atsirasti nedidelis apmokestinimo skirtumas. Jeigu aukcionas galutinai importuoja meno kūrinių dar prieš jo pardavimą aukcione, o ne po jo, pridėtinis vertės mokestis importo atveju apskaitavimo pagrindui nustatyti negalima remtis sandorio verte (atskaitytą aukciono organizatoriaus maržą). Ši vertė bus žinoma tik po pardavimo. Vietoj to, nustatant importo vertę, reikėtų vadovautis Muitinės kodekso 31 straipsnyje numatytu metodu. Šiuo atveju nėra garantuojama, kad kiekvienu iš šių atvejų bus nustatytas visiškai vienodas apskaitavimo pagrindas. Tačiau šie galimi apmokestinimo skirtumai neišvengiami.

– Mokesčio pridėtinis vertės mokestis nenumatymas

95. Galiausiai žodiniame bylos nagrinėjime Jungtinės Karalystės atstovas atkreipė dėmesį į tai, kad pagal Komisijos apskaitavimo metodą pirkėjas, siūlydamas kainą, negali numatyti mokesčio naštos.

96. Iš tikrųjų pardavėjo komisini dydis dažnai yra laikomas konfidencialia informacija. Atrodo, kad kai kuriuose aukcionuose jis pirmiausia priklauso nuo bendros tiekėjo sandorį sumos. Taigi pirkėjas tiksliai nežino, kokią dalį aukciono kainos sudaro komisiniai ir kokia suma apmokestinama taikant didesnį standartinį mokesčio tarifą.

97. Tačiau ta pati problema apskritai egzistuoja ir apmokestinant maržą. Net jeigu nereikia mokėti importo pridėtinis vertės mokestis, pirkėjui, nežinant pardavėjo komisini dydžio, nėra aišku, koks bus pridėtinis vertės mokestis. Todėl šis prieštaravimas negali kvestionuoti Komisijos

reikalavimo apmokestinti maržą taikant standartinį tarifą.

98. Taigi Komisija rodo, kad Jungtinės Karalystės apmokestinimo praktika laikinai vežtų meno kūrinių pardavimo aukcione savo vardu atveju pažeidžia Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalį. Kadangi ši nuostata reikalauja, kad aukciono organizatoriaus marža būtų traktuojama kaip tiekimas šalies teritorijoje, kartu pažeidžiami Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnio 4 dalies c punktas.

99. Tačiau Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalis nėra pažeista, nes Jungtinėje Karalystėje ginčijami sandoriai – bent jau formaliai – nėra apmokestinami taikant sumažintą mokesčio tarifą, o šis sumažinimas pasiekiamas pataisius apskaitavimo pagrindą pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktą. Šios ieškinio dalies atmetimas vis dėlto yra tik antraeilis klausimas, nes neteisingo mokesčio tarifo taikymas ar neteisingai nustatytas apskaitavimo pagrindas galiausiai lemia neteisingas Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies taikymas.

VI – Dėl bylinėjimosi išlaidų

100. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašo. Kadangi Komisija prašo priteisti išlaidas, o Jungtinė Karalystė pralaimėjo bylą, ji turi padengti bylinėjimosi išlaidas.

VII – Išvada

101. Remdamasi išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad:

1. Taikydama sumažintą pridėtinės vertės mokesčio tarifą komisiniams, kurie mokami aukcionų organizatoriams meno kūrinių, antikvarinių daiktų ir kolekcionavimo objektų, vežtų pagal laikinąjį vežimo procedūrą, pardavimo aukcione atveju, Jungtinė Karalystė nevykdėsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą ir 16 straipsnio 1 dalį.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Priteisti iš Jungtinės Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – Pagal 1999 m. Komisijos pranešimą yra sudaroma beveik 50 % Bendrijos apyvartos. Kalbant vien apie meno aukcionų apyvartą, Didžiosios Britanijos dalis sudaro net apie 60 % (žr. 1999 m. balandžio 28 d. Komisijos pranešimą Tarybai dėl Tarybos direktyvos 94/5/EB poveikio Bendrijos meno rinkos konkurencingumui, palyginti su trečiųjų šalių meno rinkomis, KOM (1999) 185 galutinis, p. 6 ir paskesni punktai).

3 – OL L 145, p. 1.

4 – 28c straipsnis buvo trauktas 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir vedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinį jo vykdymo tvarką (OL L 102, p. 18).

5 – trauktas 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB – Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams

daiktams (OL L 60, p. 16).

6 – 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1).

7 – 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatantio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1), iš dalies pakeistas 2001 m. gegužės 4 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 993/2001 (OL L 141, p. 1).

8 – Šiuo klausimu taip pat žr. paaiškinimus: *HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items* (2003 m. gegužės mėn.) (www.hmce.gov.uk).

9 – Žr. *Chitty on Contract*, II t., (Beale ir kt.), 99 leidimas, Londonas, 2004, 31-014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28 leidimas, Oksfordas, 2002, p. 672.

10 – Šiuo atveju šis terminas yra kiek klaidinantis. Paprastai pardavimas turint tikslą importuoti Bendrijos teritoriją reiškia, kad prekė parduodama trečiojoje valstybėje, kad iš šios šalies būtų eksportuota Bendrijai. Jungtinė Karalystė vartoja šį terminą ir šiuo atveju, nes prekė jos pardavimo momentu dar nėra galutinai importuota. Tačiau prekė taip pat jau nebėra trečiojoje šalyje, iš kurios ji dar galėtų būti eksportuota.

11 – 1997 m. kovo 20 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-96/95, Rink. p. I-1653, 23 punktas); 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (C-152/98, Rink. p. I-3463, 23 punktas) ir 2004 m. birželio 24 d. Sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (C-350/02, Rink. p. I-0000, 20 punktas).

12 – Žr. sprendimus 11 nuorodoje.

13 – Vis dėlto Komisijos požiūris į klausimą, kaip aukciono organizatoriaus marža trauktina muitinei vertė, nevisiškai aiškus. Žr. pavyzdžiui, ieškinio pareiškimo 41 punktą: „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.“

14 – Žr. Komisijos paaiškinimus dėl savo Direktyvos 94/5 projekto, KOM (88) 846 galutinis, p. 3. Ši problematiką Teisingumo Teismas anksčiau jau nagrinėjo 1985 m. liepos 10 d. Sprendime *Komisija prieš Nyderlandus* (16/84, Rink. p. 2355, 14 ir paskesni punktai).

15 – Pirminis 16 straipsnio 1 dalies redakcija numatė: „Nepažeisdamos kitų Bendrijos 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, apskaičiuojama išleidžiant prekes į laisvą apyvartą šalies viduje, atitinka pridėtinės vertės mokesčio sumą, kuri būtų apskaičiuota, jei kiekvienas iš tų sandorių būtų apmokestinamas importo atveju arba šalies teritorijoje.“

16 – Cituota 4 nuorodoje.

17 – Šiuo klausimu žr. 23 punktą.