

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 24. februar 2005 (1)

Sag C-305/03

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

»Merværdiafgift– reduceret afgiftssats – import af kunstværker, samlerobjekter og antikviteter – offentlig auktion af goder, der er undergivet en ordning med midlertidig indførsel – auktionsholders fortjenstmargen «

I – Indledning

1. Det Forenede Kongerige, især London (2), er centrum for europæisk kunsthandel. Det forekommer ikke sjældent, at kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (herefter sammenfattet under begrebet »kunstgenstande«) midlertidigt indføres til Det Forenede Kongerige fra tredjelande alene med henblik på salg ved auktion gennem et kunstauktionshus og efterfølgende på ny udføres til et tredjeland.
2. Indførsel og levering af goderne er fritaget for merværdiafgift, såfremt de undergives den særlige toldprocedure for varer til midlertidig indførsel i Fællesskabet. Kun hvis genstandene efter bortauktionering endeligt indføres til Fællesskabet, skal der pålægges moms. Det foreliggende traktatbrudssøgsmål er navnlig foranlediget af den uklarhed, der består med hensyn til rækkevidden af særordningen for midlertidigt indførte kunstgenstande.
3. I Det Forenede Kongerige er beskatningsgrundlaget auktionsprisen inkl. auktionsholderens fortjenestmargin. Dette beløb nedsættes i overensstemmelse med de særlige bestemmelser om indførsel af kunstgenstande, således at merværdiafgiften i realiteten svarer til 5% af prisen. Anderledes udtrykt er der følgelig tale om en *effektiv afgiftssats* på 5%.
4. Efter Kommissionens opfattelse er denne praksis i strid med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) (3). Kommissionen finder, at den sædvanlige afgiftssats på – i Det Forenede Kongerige – 17,5% skal finde anvendelse på auktionsholderens provision, idet denne skal behandles som en del af den modydelse, der skal præsteres for en levering i indlandet eller for en tjenesteydelse. Den reducerede sats bør alene finde anvendelse på importværdien, dvs. auktionsprovenuet med fradrag af auktionsholderens fortjenestmargin.

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsret

1. Relevante bestemmelser i sjette direktiv

5. Merværdiafgift pålægges i henhold til artikel 2:

»1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

6. Ifølge artikel 5, stk. 4, litra c), omfatter levering også »overdragelse af et gode i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«.

7. Ved tjenesteydelse forstås ifølge artikel 6, stk. 1, »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.«

8. Udtrykket indførsel af et gode er nærmere defineret i artikel 7:

»1. Ved »indførsel af et gode« forstås:

a) ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 9 og 10 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab (nu artikel 23 og 24 EF) [...]

b) et godes ankomst til Fællesskabet fra et tredjelandssområde, bortset fra et gode nævnt under litra a).

2. Indførslen af et gode sker i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet.

3. Uanset stk. 2 sker indførsel af et i stk. 1, litra a), omhandlet gode, såfremt dette gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller en ordning vedrørende eksternt forsendelse, i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

Såfremt et i stk. 1, litra b), omhandlet gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 33a, stk. 1, litra b) eller c), omhandlede ordninger, sker indførslen af godet i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.«

9. Sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, indeholder følgende bestemmelser om beskatningsgrundlaget ved indførsel:

»Beskatningsgrundlaget, inklusive for indførsel af de i artikel 7, stk. 1, litra b), omhandlede goder, er den værdi, der fastsættes som toldværdien i overensstemmelse med gældende fællesskabsbestemmelser.«

10. For så vidt angår kunstgenstande indeholder artikel 11, punkt B, stk. 6, følgende særordning:

»Uanset stk. 1 til 4 kan de medlemsstater, der pr. 1. januar 1993 ikke gjorde brug af den i artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, fastsatte mulighed, fastsætte, at beskatningsgrundlaget ved indførsel af kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter som defineret i artikel 26a, punkt A,

litra a), b) og c), er lig med en brøkdel af det beløb, der er fastlagt i overensstemmelse med stk. 1 til 4.

Denne brøkdel fastlægges på en sådan måde, at den merværdiafgift, der skyldes ved indførslen, under alle omstændigheder udgør mindst 5% af det beløb, der er fastlagt i overensstemmelse med stk. 1 til 4.«

11. Artikel 12, stk. 3, indeholder følgende bestemmelser om afgiftssatser:

»a) Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser [...]
[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.

[...]

c) medlemsstaterne kan vedtage, at den reducerede sats eller en af de reducerede satser, som de anvender i overensstemmelse med litra a), tredje afsnit, ligeledes finder anvendelse på indførsel af de kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter, der er omhandlet i artikel 26a, punkt A, litra a), b) og c).«

12. Sjette direktivs artikel 16, som affattet ved artikel 28c, punkt E (4), bestemmer følgende:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse for merværdiafgift under forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det merværdiafgiftsbeløb, der forfalder, når goderne forlader de i punkt A-E opregnede procedurer eller ordninger, svarer til det afgiftsbeløb, der ville have været skyldigt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet

[...]

E. levering:

— af de i artikel 7, stk. 1, litra a), omhandlede goder, der fortsat er undergivet ordningerne vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse

[...]

samt tjenesteydelser i forbindelse med disse leveringer.

[...]

Når goderne i forbindelse med indførsel som defineret i artikel 7, stk. 3, ophører med at være dækket af procedurerne og ordningerne i dette afsnit, træffer den importerende medlemsstat de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbeltbeskatning i indlandet [...].«

13. Artikel 26a (5) indeholder bl.a. nedenfor anførte særordning for brugte genstande,

kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter:

»A. Definitioner

[...]

e) en »afgiftspligtig videreforhandler«: en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande og/eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg

f) en »auktionsholder ved offentlige auktioner«: enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed tilbyder et gode til bortsalg ved en offentlig auktion med henblik på at overdrage det til den højstbydende

g) en »kommittent for en auktionsholder ved offentlige auktioner«: enhver person, der overdrager et gode til en auktionsholder ved offentlige auktioner i henhold til en kommissionsaftale med henblik på salg på følgende betingelser:

- auktionsholderen ved offentlige auktioner tilbyder godet til bortsalg ved en offentlig auktion i sit navn, men for kommittentens regning
- auktionsholderen ved offentlige auktioner overdrager godet i sit navn, men for kommittentens regning til den højstbydende, som får meddelt hammerslag for godet ved offentlig auktion.

[...]

C. Særordning for offentlige auktioner

1. Som undtagelse fra punkt B kan medlemsstaterne i overensstemmelse med følgende bestemmelser fastlægge beskatningsgrundlaget for leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, der foretages af en auktionsholder ved offentlige auktioner, der handler i eget navn i henhold til en kommissionsaftale med henblik på salg af disse goder for regning af:

[...]

2. Beskatningsgrundlaget for de leveringer af goder, der er omhandlet i stk. 1, er det samlede beløb, som auktionsholderen ved offentlige auktioner i henhold til stk. 4 fakturerer køberen med fradrag af:

- det nettobeløb, som auktionsholderen ved offentlige auktioner betaler eller skal betale kommittenten i overensstemmelse med stk. 3, og
- den afgift, som auktionsholderen ved offentlige auktioner skal erlægge ved leveringen.

3. Det nettobeløb, som auktionsholderen ved offentlige auktioner betaler eller skal betale sin kommittent, er lig med forskellen mellem:

- den pris, ved hvilken der er givet hammerslag for godet ved offentlig auktion, og
- den kommission, som auktionsholderen ved offentlige auktioner får eller vil få af kommittenten i henhold til en kommissionsaftale med henblik på salg.

[...]

7. Levering af et gode til en afgiftspligtig auktionsholder ved offentlige auktioner anses for at være foretaget samtidig med, at selve bortsalget af dette gode ved offentlig auktion finder sted.«

14. Artikel 28 indeholder endelig følgende overgangsbestemmelser:

»1a. Indtil den 30. juni 1999 kan Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved indførsel af kunstgenstande, samlere objekter og antikviteter, der pr. 1. januar 1993 var omfattet af en fritagelse, anvende artikel 11, punkt B, stk. 6, således, at den merværdiafgift, der skyldes ved indførslen, under alle omstændigheder er lig med 2,5% af det beløb, der er fastlagt i overensstemmelse med artikel 11, punkt B, stk. 1 til 4.«

2. Toldretlige bestemmelser

15. Da artikel 11, punkt B, stk. 1, bestemmer, at fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget ved indførsel sker på grundlag af toldværdien, henvises endvidere til artikel 29 i toldkodeksen (6), der bl.a. indeholder følgende bestemmelse:

»Toldværdien af indførte varer er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33, når:

[...]

3. a) Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller yde til fordel for denne, for de indførte varer, og som omfatter alle de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de indførte varer af køberen til sælgeren eller af køberen til en tredjepart for at opfylde en af sælgerens forpligtelser.«

16. Yderligere bestemmelser om medregning af provisioner ved fastsættelsen af toldværdien findes i toldkodeksens artikel 32 og 33:

»Artikel 32

1. Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 29 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

a) følgende elementer, i den udstrækning de afholdes af køberen, men ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne:

i) provision og mæglerhonorar, dog ikke indkøbsprovision

[...]

4. I dette kapitel forstås ved »indkøbsprovision« beløb, som en importør betaler sin agent for en tjenesteydelse, som har bestået i, at denne har repræsenteret ham ved indkøb af de varer, der skal værdiansættes.

Artikel 33

1. Toldværdien omfatter ikke følgende elementer, hvis de er særskilt angivet i forhold til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

[...]

e) indkøbsprovision

[...]«

17. Ifølge sjette direktivs artikel 7 og 16 afhænger fritagelse for merværdiafgift for genstande, der midlertidigt indføres i Fællesskabet, af den pågældende toldretlige procedure. For kunstgenstande, der indføres med henblik på auktionssalg, findes fritagelsen for importafgifter i artikel 576, stk. 3, i forordning nr. 2454/93 om gennemførelse af toldkodeksen (herefter »toldgennemførelsesforordningen«) (7):

»Fuldstændig fritagelse for importafgifter bevilges for følgende varer:

a) kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som er anført i bilag I i direktiv 77/388/EØF, og som indføres for at blive udstillet med henblik på salg

b) andre ikke nyfremstillede varer, som indføres med henblik på salg ved auktion.«

18. Endelig indeholder toldgennemførelsesforordningens artikel 582, stk. 1, følgende supplerende bestemmelse:

»Når varer er henført under proceduren i henhold til artikel 576, og proceduren afsluttes ved deres overgang til fri omsætning, fastsættes det, hvor stort et beløb der skyldes, på grundlag af de for disse varer relevante vurderingselementer på det tidspunkt, hvor angivelsen til fri omsætning antages.«

B – *National ret*

19. Ifølge artikel 3 i Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (S.I. 1995/958) (britisk bekendtgørelse fra 1995 om moms – transaktioners behandling) skal overdragelse af ejendomsretten til brugte genstande, der midlertidigt indføres fra tredjelande med henblik på salg ved auktion, og kunstgenstande, der midlertidigt indføres med henblik på udstilling og eventuelt med henblik på salg, hverken betragtes som leveringer eller tjenesteydelser. Det Forenede Kongerige har ifølge det oplyste med denne bestemmelse gjort brug af muligheden for fritagelse i sjette direktivs artikel 16.

20. Artikel 12 i Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) (britisk momsbekendtgørelse fra 1995 indeholdende særlige bestemmelser) regulerer beskatning af den såkaldte fortjenstmargen ved levering af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (8) som bestemt i sjette direktivs artikel 26a.

III – **Sagens faktiske omstændigheder, den administrative procedure og parternes påstande**

21. De transaktioner, som sagsøgte myndigheder ifølge Kommissionen afgiftsbelægger i strid med sjette direktiv, kan beskrives således:

22. Auktionshuse, der er etableret i Det Forenede Kongerige, indfører kunstgenstande fra tredjelande med henblik på salg ved auktion. I denne forbindelse fritages goderne for importafgifter i henhold til proceduren for goder til midlertidig indførsel i Fællesskabet ifølge toldkodeksens artikel 137 ff., sammenholdt med toldgennemførelsesforordningens artikel 576, stk. 3. I henhold til sjette direktivs artikel 16 skal der heller ikke straks pålægges moms.

23. Objekterne sælges ved auktion, medens de endnu befinder sig i denne told- og momsretlige »karantæne«. Auktionsholderen beholder en vis procentdel af den pris, der blev opnået ved auktionen (hyppigt mellem 7 og 20%) som provision (*seller's commission*). Foruden denne pris skal køberen normalt tillige betale et tillæg til auktionsholderen (*buyer's premium*). I britisk retspraksis og teori betragtes auktionsholderen derfor som sælgerens repræsentant (*agent*), indtil der er givet hammerslag, og derefter som køberens repræsentant (9).

24. Såfremt kunstgenstanden efter auktionen ikke udføres til et tredjeland, men endeligt indføres i Fællesskabet, opkræver afgiftsmyndighederne moms af importen. Afgiftsgrundlaget er auktionsprovenuet (*hammer price*), inkl. auktionsholderens provision. Formelt set er det den normale afgiftssats, der anvendes i denne forbindelse. Afgiftsgrundlaget reduceres imidlertid i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 6, fiktivt, således, at den effektive afgiftssats andrager 5%.

25. Som følge af denne praksis fremsendte Kommissionen den 17. marts 1997 en første åbningsskrivelse til Det Forenede Kongerige. Det gjordes heri gældende, at der forelå en tilsidesættelse af artikel 28, stk. 1, litra a), og artikel 28c, punkt E, stk. 1 (dvs. artikel 16 i sjette direktivs nye affattelse). Den reducerede afgiftssats på (dengang endnu) 2,5% på midlertidigt indførte og bortauktionerede kunstgenstande må ikke anvendes på auktionsholderens fortjenstmargen.

26. Efter at Det Forenede Kongerige den 15. maj 1997 havde fremsendt sine bemærkninger, fremsendte Kommissionen den 10. august 1998 en supplerende åbningsskrivelse, der indeholdt en mere udførlig retlig gennemgang. Heri gjorde Kommissionen gældende, at Det Forenede Kongerige foruden overtrædelse af de allerede nævnte bestemmelser gjorde sig skyldig i tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, samt artikel 26a. De britiske afgiftsmyndigheder behandlede med urette hele auktionssalget som en indførselstransaktion. Ifølge Kommissionen var der foruden indførsel tillige tale om en levering i indlandet. Auktionsholderens fortjenstmargen er ifølge sjette direktivs artikel 26a en del af modydelsen for leveringen, hvorfor normalsatsen skal finde anvendelse.

27. Da Kommissionen ikke fandt, at Det Forenede Kongeriges svar af 12. oktober 1998 var overbevisende, fremsendte den den 3. august 2000 en begrundet udtalelse, hvori den i det væsentlige gjorde gældende, at der forelå en tilsidesættelse af de bestemmelser, som var anført i åbningsskrivelsen. Alene tilsidesættelsen af sjette direktivs artikel 28, stk. 1a, var udeladt, idet Det Forenede Kongeriges regering ved skrivelse af 16. november 1999 havde meddelt, at den reducerede sats for indførsel af kunstgenstande på 2,5% var blevet hævet til 5%. Den oprindeligt hævdede tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 26a opretholdes heller ikke i den begrundede udtalelse.

28. Efter at Det Forenede Kongerige på ny havde bekræftet sin opfattelse i skrivelse af 16. november 2000, anlagde Kommissionen den 16. juli 2003 sag i henhold til artikel 226 EF. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

1) Det fastslås, at Det Forenede Kongerige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, samt artikel 16, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet det har undergivet auktionsholderes kommission ved auktionssalg af kunstværker, antikviteter og samlerobjekter, importeret i henhold til en ordning for midlertidig indførsel, en reduceret merværdiafgiftssats.

2) Det Forenede Kongerige tilpligtes at betale sagens omkostninger.

29. Det Forenede Kongerige har nedlagt følgende påstande:

1) Frifindelse.

2) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber tilpligtes at betale sagens omkostninger.

30. Efter afslutningen af den skriftlige forhandling stillede Domstolen spørgsmål til sagens parter, hvilke de besvarede ved skrivelser af 19. november 2004. Sagens mundtlige forhandling fandt sted den 16. december 2004.

IV – Parternes argumentation

31. Kommissionen har understreget, at en anvendelse af proceduren for midlertidig indførsel ikke må føre til en gunstigere afgiftsmæssig behandling end indførsel og efterfølgende auktionssalg. I henhold til sjette direktivs artikel 16, stk. 1, er det en betingelse for fritagelse, at det afgiftsbeløb, der skyldes ved en efterfølgende endelig indførsel, er det samme som ved beskatning af indenlandske transaktioner.

32. Den reducerede afgift ved indførsel af kunstgenstande gælder alene genstandenes værdi inden auktionssalget, dvs. som auktionsprovenu med fradrag af auktionsholderens fortjenstmargin. Normalsatsen skal finde anvendelse på auktionsholderens provision.

33. Det Forenede Kongeriges regering finder derimod, at der ikke er tale om nogen levering i indlandet, men om »salg til udførsel« inden for Fællesskabets toldområde (10), idet auktionssalget finder sted inden den (endelige) indførsel til Fællesskabet.

34. Kommissionens holdning er ikke i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, sammenholdt med toldkodeksens artikel 29, stk. 1. Herefter er det transaktionsværdien, inkl. auktionsholderens provision, der er afgørende for beskatningen. Ifølge artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b), skal tillige tillægget medregnes ved beregningen af indførselsværdien. Det ville føre til dobbeltbeskatning, såfremt provisionen blev beskattet som levering i indlandet, uanset at denne allerede er blevet pålagt afgift som en del af indførselsværdien.

35. Det Forenede Kongeriges afgiftspraksis udgør en lovlig særordning i henhold til sjette direktivs artikel 16, stk. 1. Det Forenede Kongerige efterkommer således særligt sin forpligtelse ifølge artikel 16, stk. 1, punkt E, sidste led, til at undgå dobbeltbeskatning. Bestemmelsen omhandler endvidere alene opkrævning af merværdiafgift ved indførsel, ikke den angiveligt krævede beskatning ved levering i indlandet.

V – Retlig vurdering

A – Indledende bemærkninger vedrørende sagens genstand

36. Den afgiftsmæssige kvalificering af de auktionstransaktioner, der er genstand for den foreliggende sag, afhænger navnlig af, om auktionsholderen sælger kunstgenstandene *i eget navn* eller *i fremmed navn*, hvilket også bekræftes af parternes svar på Domstolens spørgsmål.

37. Kun i tilfælde, hvor auktionarius handler *i eget navn*, foretager han en levering i sjette direktivs artikel 4's forstand. Den afgiftspligtige levering sker i denne forbindelse normalt ved overdragelse af »retten til som ejer at råde over et gode« (sjette direktivs artikel 2, nr. 1, sammenholdt med artikel 5). Sjette direktivs artikel 5, stk. 4, litra c), sidestiller overdragelse af et

gode i henhold til en kommissionsaftale med levering. Dette er konsekvent, idet sælgeren overlader varen til kommissionæren, således at denne i eget navn kan sælge den til tredjemand, uanset at han ikke er ejer.

38. Sjette direktivs artikel 26a, punkt C, indrømmer medlemsstaterne mulighed for, hvor auktionarius handler i eget navn, alene at opkræve moms af dennes fortjenstmargen, og ikke af hele auktionsprisen.

39. Såfremt auktionsholderen derimod handler i *fremmed navn*, finder overdragelsen sted direkte mellem sælgeren af godet (auktionarius' opdragsgiver) og erhververen. Auktionsholderen skal i dette tilfælde ikke opkræve moms af leveringen, det påhviler derimod sælgeren (såfremt han sælger kunstgenstanden som led i sin erhvervsmæssige beskæftigelse, f.eks. som kunsthandler). Auktionsholderen beskattes imidlertid af den tjenesteydelse, som han har præsteret. Beskatningsgrundlaget er i denne forbindelse den tilsvarende modydelse, der tilflyder auktionsholderen i form af hans provision. Ved handler i fremmed navn er det normalt også kun auktionsholderens fortjenstmargen der i realiteten beskattes.

40. I denne situation er sjette direktivs artikel 26a, punkt C, ikke anvendelig, hvilket allerede fremgår af ordlyden af bestemmelsens første afsnit. Det er heller ikke påkrævet at anvende en særordning på transaktioner, der udføres af auktionsholderen, idet denne allerede ifølge de almindelige bestemmelser alene skal beskattes for så vidt angår fortjenstmarginen som modydelse for den af ham præsterede tjenesteydelse. En anvendelse af sjette direktivs artikel 5, stk. 4, er heller ikke relevant.

41. Om auktionsholderen handler i eget navn eller i fremmed navn afhænger af det konkrete kontraktforhold mellem parterne. Ifølge oplysninger fra Det Forenede Kongeriges regering giver national ret mulighed for begge kontraktkonstellationer. Kommissionen deler denne opfattelse. Det er imidlertid dens opfattelse, at auktionsholderen for det meste handler som »*undisclosed agent*« (rettere *agent of an undisclosed principal*), dvs. en repræsentant, som ikke afslører, hvem der er hans opdragsgiver.

42. I situationen *undisclosed agency* handler auktionsholderen efter begge parters opfattelse i eget navn. Det er ikke til hinder herfor, at erhververen eventuelt måtte antage, at auktionsholderen i realiteten handler for en anonym opdragsgiver. Denne opfattelse er overbevisende, i hvert fald i relation til merværdiafgiftsspørgsmålet, idet den giver mulighed for uden problemer at bestemme, hvem der er afgiftspligtig. De civilretlige relationer mellem parterne skal eventuelt bedømmes anderledes.

43. Det er irrelevant, hvorledes aftalerne konkret er udformet, og hvilke kontraktsformer, der sædvanligvis anvendes i Det Forenede Kongerige. Det er under alle omstændigheder klart, at det foreliggende traktatbrudsspørgsmål alene vedrører den situation, at auktionsholderen handler i eget navn.

44. Kommissionen har nemlig under hele sagens forløb alene henvist til dette tilfælde og har lagt til grund, at auktionsholderen præsterer leveringen. Dette ses bl.a. af, at den i sin begrundede udtalelse gjorde gældende, at der forelå en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 26a, og at den har fastholdt, at der er tale om overtrædelse af sjette direktivs artikel 5, stk. 4. Begge bestemmelser er – som nævnt – kun anvendelige på handler i eget navn.

45. Kommissionen har kun i replikkens punkt 15 nævnt, at det er uden betydning for den foreliggende sag, om auktionsholderens ydelse kvalificeres som tjenesteydelse eller som levering i sjette direktivs artikel 26a's forstand. Da begge former for ydelser kan tages i betragtning ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 16, er Kommissionens argumentation den samme.

46. Det er ganske vist muligt, at tjenesteydelser, der præsteres af en auktionarius (ved salg ved auktion i fremmed navn), eller levering i eget navn som omfattet af sjette direktivs artikel 16 skal bedømmes ens. Kommissionen har imidlertid overhovedet ikke før end i replikken gjort gældende, at direktivet er tilsidesat, hvis den af auktionsholderen erlagte ydelse afgiftsbelægges som tjenesteydelse. Såfremt det havde været Kommissionens hensigt med den citerede passage at gøre dette klagepunkt gældende, kan det ikke admitteres, idet sagens genstand på dette trin af sagen ikke længere må ændres eller udvides (11).

47. Herefter skal det alene afgøres, hvorvidt Det Forenede Kongerige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, idet det ikke i overensstemmelse med sjette direktiv har afgiftsbelagt salg ved auktion af kunstgenstande, der er indført midlertidigt, og hvor auktionsholderen handler i eget navn.

B – *Formaliteten*

48. Det Forenede Kongeriges regering har i sin duplik og under den mundtlige forhandling gjort gældende, at Kommissionen i replikken har ændret sin retsopfattelse i forhold til den begrundede udtalelse og stævningen.

49. Kommissionen havde oprindelig gjort indsigelse mod, at auktionsholderens provision blev medregnet i beregningsgrundlaget for merværdiafgift ved indførslen og ikke blev pålagt afgift som modydelse for en levering i indlandet. Kommissionen medgav derimod i replikken, at provisionen skulle betragtes som en del af indførselsværdien. Samtidig fremførte den et nyt klagepunkt om, at der var tale om en angiveligt urigtig beregningsmetode for merværdiafgift af indførsel, hvilket ikke kan admitteres.

50. Det følger af fast retspraksis, at genstanden for et traktatbrudssøgsmål, afgrænses af den administrative procedure, således at søgsmålet derfor kan være mindre omfattende end den begrundede udtalelse, men ikke kan udvides i forhold til denne (12). Navnlig er det således ikke muligt at fremsætte nye anbringender i replikken.

51. I det væsentlige har Kommissionen under hele den administrative procedure samt under sagens behandling for Domstolen gjort gældende, at auktionsholderens provision ikke pålægges afgift med den normale sats, uanset at denne ydelse er en levering i indlandet. Bagsiden af medaljen er, at Kommissionen kræver, at den reducerede afgiftssats på indførsel af kunstgenstande alene skal finde anvendelse på auktionsprisen med fradrag af fortjenstmarginen (13).

52. I sin replik imødegår Kommissionen den indsigelse, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført om, at dens retsopfattelse ville føre til dobbeltbeskatning af fortjenstmarginen, nemlig først i forbindelse med opkrævning af merværdiafgift ved importen og dernæst som modværdi for en levering i indlandet. Regeringen henviser herved, som i dens tidligere processkrift, alene til, at det kræves, at beregningsgrundlaget opdeles i to led, på hvilke der skal anvendes forskellige afgiftssatser. Det er ikke klart, i hvilket omfang denne fremstilling modsiger den tidligere argumentation.

53. Det klagepunkt, som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, og hvorefter

Kommissionen har ændret sin retsopfattelse under sagens forløb og har fremsat nye anbringender, må derfor forkastes.

C – Realiteten

54. Det foreliggende traktatbrudssøgsmål er navnlig foranlediget af den uklarhed, der består med hensyn til rækkevidden af særordningen for kunstgenstande, der indføres midlertidigt med henblik på salg ved auktion. Indledningsvist skal jeg kort gennemgå denne særordning.

1. Særordningen for kunstgenstande, der indføres med henblik på salg ved auktion

55. Den momsordning, som sjette direktiv giver mulighed for for så vidt angår kunstgenstande, der indføres med henblik på salg ved auktion, har karakter af undtagelse i tre henseender.

56. For det første kan medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt E, ved indførsel på Fællesskabets område fritage goder for den merværdiafgift, der skulle pålægges i henhold til artikel 2, nr. 2, sammenholdt med artikel 7. Den momsretlige behandling knyttes herved til toldproceduren for midlertidig indførsel.

57. Begrundelsen for fritagelsen for told og moms er, at det inden auktionen endnu ikke er klart, om kunstgenstandene forbliver i Fællesskabet eller om de på ny udføres til tredjestater. I tilfælde af genudførsel skal den midlertidige indførsel være afgiftsneutral, således at auktionssalg i Fællesskabet ikke fordyres og medfører ulemper for de europæiske lokaliteter i den internationale konkurrence.

58. Den anden særordning kommer til anvendelse, når kunstgenstandene ikke på ny forlader Fællesskabets told- og afgiftsområde efter auktionssalget, men endeligt indføres. I så tilfælde anvendes den reducerede afgiftssats i henhold til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a) og c). I de medlemsstater – herunder Det Forenede Kongerige – i hvilke der ikke pr. den 1. januar 1993 gjaldt en reduceret sats ved indførsel af kunstgenstande, opnås samme resultat gennem en fiktiv nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 6.

59. For det tredje giver sjette direktivs artikel 26a medlemsstaterne mulighed for ved handel (hvilket også omfatter salg ved auktion) med brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter alene at beskatte videreforhandlerens, dvs. auktionsholderens fortjenstmargen. Selve godets værdi fritages således for afgift. Ethvert gode er nemlig allerede en gang blevet pålagt afgift, nemlig første gang det erhverves af en endelig forbruger. Uden ordningen med beskatning af fortjenstmarginen ville der være risiko for dobbelt afgiftspålæggelse, såfremt samme gode efter at være blevet erhvervet og benyttet af en endelig forbruger igen tilbageføres i det økonomiske kredsløb og på ny sælges af en afgiftspligtig person (14).

60. Sagens parter er i det væsentlige enige om, at ordningen med afgift på fortjenstmarginen ikke medfører problemer i den foreliggende sag. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering følger dette allerede af, at der efter regeringens opfattelse ikke er tale om en levering i indlandet, der ville være undergivet afgift på fortjenstmarginen. Uanset at Kommissionen på dette punkt har en anden opfattelse, finder den også, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 26a er uproblematisk.

2. Gennemgang af de omtvistede bestemmelser

61. Sagens parter er navnlig uenige om, hvorvidt auktionsholderens fortjenstmargen ved auktionssalg af kunstgenstande, der fortsat er omfattet af proceduren for midlertidig indførsel, skal afgiftsbelægges med normalsatsen som levering i indlandet. Kommissionen lægger herved vægt på overtrædelsen af sjette direktivs artikel 16, stk. 1.

62. Endvidere gøres det gældende, at der er tale om overtrædelse af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), samt artikel 12, stk. 3. Inden det nærmere undersøges, om den omtvistede afgiftspraksis er i strid med artikel 16, stk. 1, er det nødvendigt at gennemgå betydningen af de øvrige bestemmelser, der er blevet gjort gældende, i relation til den foreliggende retstv.

– Sjette direktivs artikel 2, nr. 1

63. Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms ved levering af goder, som mod vederlag foretages *i indlandet* af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Sjette direktivs artikel 3, stk. 2, angiver nærmere, hvad der forstås ved »indland«, nemlig medlemsstaternes område, inden for hvilket EF-traktaten finder anvendelse. Ifølge bestemmelsens ordlyd kan det antages, at der foreligger en levering i indlandet, fordi kunstgenstandene på tidspunktet for auktionssalget rent fysisk befinder sig i Fællesskabet.

64. I denne situation ville auktionsholderens ydelse ikke være fritaget for afgift ifølge sjette direktivs artikel 14, stk. 1, litra i). Denne fritagelse omhandler nemlig tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af goder, såfremt tjenesteydelsens værdi indgår i beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b). Dette omfatter f.eks. formaliteter i forbindelse med godets indførsel. Afholdelse af auktion har imidlertid ikke direkte forbindelse med indførslen, men med leveringen.

65. Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt der er tale om levering i indlandet, idet godet ganske vist befinder sig på Fællesskabets område, men ikke de jure er (endeligt) indført, når det sælges ved auktion. Muligheden for en sådan uoverensstemmelse mellem den faktiske og den (told)retlige stilling skyldes særordningen for midlertidig indførsel.

66. Betydningen af anvendelsen af denne særlige toldordning i henseende til opkrævning af merværdiafgift reguleres udtømmende ved *lex specialis*-bestemmelsen i artikel 16. Denne bestemmelse gør det for det første nærliggende at antage, at der ikke kan være tale om en levering i indlandet, såfremt endelig indførsel ikke finder sted. For det andet kræves det imidlertid ifølge denne bestemmelse, at transaktioner, der finder sted under den midlertidige indførselsordning, sidestilles med transaktioner i indlandet. Afgørelsen af, hvorvidt der er tale om en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, afhænger således i realiteten af betingelserne for denne sidestilling ifølge artikel 16.

– Sjette direktivs artikel 5, stk. 4, litra c)

67. Det kan heller ikke uafhængigt af artikel 16 fastslås, om der er tale om en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 5, stk. 4, litra c), som bestemmer, at såvel overdragelse af et gode fra kommittenten til kommissionæren samt godets videreoverdragelse til erhververen skal betragtes som levering i direktivets forstand.

68. Det er imidlertid en betingelse for, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion i artikel 5's forstand, at denne overhovedet er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktiv i henhold til dets artikel 2, nr. 1, idet der er tale om en levering i indlandet. Dette afhænger – som allerede nævnt – af, hvilke momsmæssige konsekvenser, der i henhold til artikel 16 følger af, at

proceduren med midlertidig indførsel finder anvendelse.

– Sjette direktivs artikel 12, stk. 3

69. Sjette direktivs artikel 12, stk. 3, foreskriver hvilken normalsats, der mindst skal finde anvendelse, og indeholder de nærmere bestemmelser om størrelsen af og betingelserne for anvendelse af reducerede afgiftssatser. Kommissionen har gjort denne bestemmelse gældende, idet Det Forenede Kongerige angiveligt ikke i den foreliggende situation anvender normalsatsen på auktionsholderens provision.

70. Det kan allerede her konstateres, at dette klagepunkt ikke er begrundet. Det er ganske vist korrekt, at importværdien inkl. auktionsholderens provision alene er undergivet en *effektiv* sats på 5%. Dette resultat fremkommer imidlertid gennem en fiktiv reduktion af beskatningsgrundlaget ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 6. Det således korrigerede beskatningsgrundlag belægges imidlertid herefter med merværdiafgift i henhold til den normale, og ikke den reducerede sats.

71. Det kan imidlertid være tvivlsomt, hvorvidt Det Forenede Kongerige ikke i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skulle have ladet hele værdien af den modydelse, som præsteredes af auktionsholderen, indgå i grundlaget for afgiften uden at udvide korrektionsmekanismen i henhold til artikel 11, punkt B, stk. 6, for indførsel af kunstgenstande til at omfatte denne. Da Kommissionen imidlertid ikke har gjort gældende, at der foreligger en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 11, er det ikke fornødent at undersøge, om denne bestemmelse eventuelt er tilsidesat.

3. Tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 16, stk. 1

72. Sjette direktivs artikel 16, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne kan fritage transaktioner med goder for merværdiafgift ved midlertidig indførsel. Det er en forudsætning herfor, at den moms, der opkræves, når goderne endeligt ophører med at være omfattet af særordningen samt ved endelig indførsel, svarer til det beløb, der ville have været skyldigt af indenlandske transaktioner.

73. Ifølge Kommissionen er denne betingelse ikke opfyldt med den beskatning, der finder anvendelse i Det Forenede Kongerige. Kommissionen støtter denne antagelse på en sammenligning med den, der kræves ifølge artikel 16, stk. 1. Kommissionen sammenholder salg ved auktion af midlertidigt indførte kunstgenstande, der først endeligt indføres senere, med følgende situation: Kunstgenstande indføres endeligt og sælges efterfølgende ved auktion i indlandet, hvor de allerede er i fri omsætning.

74. I dette eksempel pålægges godet først merværdiafgift ved indførsel med den effektive sats på 5%. Herefter pålægges leveringen fra auktionsholderen merværdiafgift, hvilken ifølge sjette direktivs artikel 26a skal beregnes af dennes fortjenestmargin. Fortjenestmarginen skulle pålægges 17,5% moms. Afgiftspraksis i Det Forenede Kongerige med hensyn til kunstgenstande, der først indføres midlertidigt, og derefter sælges ved auktion, og kunstgenstande, der efterfølgende endeligt indføres, fører ikke til samme afgiftsbeløb som i eksemplet, idet auktionsholderens fortjenestmargin i dette tilfælde kun er undergivet en effektiv afgiftssats på 5%.

75. For at opnå samme beskatningsgrad i begge tilfælde finder Kommissionen, at det er nødvendigt at følge følgende fremgangsmåde: Beregningsgrundlaget (auktionsprisen) opdeles i to elementer: Auktionsholderens fortjenstmargen, der skal afgiftsbelægges med normalsatsen, og prisen med fradrag af fortjenstmarginen, der svarer til importværdien. Den reducerede sats på 5% skal alene finde anvendelse på den fiktive importværdi.

76. Det Forenede Kongeriges regering har anført en række indsigelser mod Kommissionens opfattelse, som gennemgås i det følgende:

– Særordningens fakultative karakter

77. Det Forenede Kongeriges regering har for det første henvist til, at første led af artikel 16, stk. 1, er fakultativt, idet det giver medlemsstaterne *mulighed* for at træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage de berørte transaktioner. I henhold til den tidligere affattelse af artikel 16 (15) blev den britiske praksis betragtet som en lovmedholdelig særlig foranstaltning i denne forstand. De små ændringer af artikel 16's ordlyd, som blev indført ved direktiv 95/7 (16), ændrer ikke dette forhold.

78. Det er ganske vist korrekt, at artikel 16 ikke har præceptiv karakter, idet den overlader det til medlemsstaterne, om de vil træffe særlige foranstaltninger for så vidt angår varer, der er omfattet af ordninger med henblik på midlertidig indførsel. Det anvendte udtryk »særlige foranstaltninger« viser endvidere også klart, at artikel 16 tillader, at medlemsstaterne indfører undtagelser fra sjette direktivs almindelige regler.

79. Såfremt en medlemsstat imidlertid gør brug af denne mulighed, skal den opfylde de ufravigelige krav, som artikel 16 foreskriver med hensyn til udformningen af de særlige foranstaltninger, således som Kommissionen med rette har anført. Herefter består der navnlig en pligt til efter særordningens ophør at pålægge varerne afgift i samme omfang som tilsvarende transaktioner i indlandet.

80. Det ses ikke, hvorvidt den britiske praksis ifølge den tidligere affattelse af sjette direktivs artikel 16, stk. 1, snarere var lovmedholdelig end efter den gældende affattelse. Dette spørgsmål kan imidlertid henstå ubesvaret, idet den verserende sag skal afgøres på grundlag af gældende ret.

– Fastlæggelse af beregningsgrundlaget og undgåelse af dobbeltbeskatning

81. Det Forenede Kongeriges regering understreger endvidere, at sjette direktivs artikel 16, stk. 1, sidste afsnit, forpligter medlemsstaterne til at træffe foranstaltninger med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, når varer forlader ordningen for midlertidig indførsel og endeligt indføres. Da auktionsholderens fortjenstmargen i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, sammenholdt med toldkodeksens artikel 29, udgør en del af indførselsværdien, skal der opkræves importmoms af dette beløb. Det er uforeneligt med forbuddet mod dobbeltbeskatning, såfremt fortjenstmarginen på ny beskattes som levering i indlandet.

82. Der må gives Det Forenede Kongeriges regering medhold i, at forbuddet mod dobbeltbeskatning i artikel 16, stk. 1, sidste afsnit, binder medlemsstaterne ved udformningen af de særlige foranstaltninger. Det er også korrekt, at i hvert fald den kommission, som sælgeren skal betale (*seller's commission*), indgår som et element i toldværdien ifølge toldkodeksens artikel 29. Afgørende for toldskylden er ifølge toldgennemførelsesforordningens artikel 582, stk. 1, nemlig beregningsgrundlaget på tidspunktet for angivelsen til fri omsætning. På dette tidspunkt er den transaktionsværdi, som skal lægges til grund for anvendelsen af toldkodeksens artikel 29, fastsat.

Den omfatter salgskommission.

83. Det er derimod uklart, hvorledes det tillæg, som køberen skal betale (*buyer's premium*), skal kvalificeres. Der kan herved være tale om en indkøbsprovision i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra a), nr. i), og stk. 4, samt artikel 33, stk. 1, litra e), som ikke udgør et element i toldværdien. Dette er tilfældet, såfremt tillægget skal betragtes som en godtgørelse for ydelser fra auktionsholderen i forhold til erhververen. Til støtte herfor taler navnlig, at auktionsholderen ifølge britisk teori også betragtes som erhververens repræsentant (17). Det Forenede Kongeriges regering bestrider imidlertid, at tillægget er en indkøbsprovision i toldretlig forstand.

84. Spørgsmålet om, hvorledes tillægget skal kvalificeres, kan imidlertid henstå ubesvaret, såfremt toldværdien som en undtagelse til sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, ikke i den foreliggende sag ubegrænset skal lægges til grund ved fastsættelsen af den momsretlige indførselsværdi. Henvisningen i sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, til toldværdien som beregningsgrundlag for indførselsværdien kan nemlig ikke fortolkes uafhængigt af direktivets artikel 16, stk. 1. Såfremt denne bestemmelse, der mere specifikt omhandler den midlertidige indførselsordning, fører til et andet beregningsgrundlag for merværdiafgift ved indførsel, skal denne bestemmelse foretrækkes.

85. Artikel 16 angiver to formål: For det første skal anvendelsen af den midlertidige importordning være afgiftsmæssig neutral, når kunstgenstanden senere indføres. Dette skal sikres gennem en (efterfølgende) ligestilling med indenlandske transaktioner. For det andet skal dobbeltbeskatning undgås. Kort udtrykt kunne man også sige, at anvendelsen af proceduren for midlertidig indførsel hverken skal føre til en bedre eller en dårligere behandling i forhold til direkte indførsel uden en mellemliggende brug af den midlertidige ordning.

86. Den metode, som finder anvendelse i Det Forenede Kongerige, tilgodeser kun det andet formål. Det førstnævnte formål forfejles. Mens auktionsholderens fortjenstmargen på goder, der befinder sig i fri omsætning, skal beskattes med normalsatsen, andrager merværdiafgiftssatsen efter britisk model ved auktionssalg af kunstgenstande under den midlertidige ordning kun 5%. Særordningen fører således som den anvendes i Det Forenede Kongerige alt i alt til en mere fordelagtig beskatning. Man kan – med andre ord – spare afgift, såfremt man først indfører en kunstgenstand midlertidigt, i stedet for straks at indføre den endeligt, og derefter sælger den ved auktion. Det er netop denne virkning, som sjette direktivs artikel 16, stk. 1, har til formål at udelukke.

87. Kommissionens opfattelse garanterer, at begge formål opfyldes. Med en opdeling af beregningsgrundlaget i to og anvendelse af forskellige afgiftssatser på hvert af disse sikres i vidt omfang en ligestilling med leveringer i indlandet og en dobbeltbeskatning undgås.

88. Den metode, som ifølge Kommissionen skal anvendes, er imidlertid ikke i overensstemmelse med reglerne for fastsættelse af indførselsværdien ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1. Herefter kræves navnlig, at den toldretligt relevante, ens transaktionsværdi, der skal lægges til grund for opkrævning af merværdiafgift, skal opdeles i to elementer. Der ses imidlertid ikke at findes noget andet middel, der kan sikre opfyldelsen af samtlige betingelser i sjette direktivs artikel 16, stk. 1. I sidste instans er denne atypiske momsregningsmetode den eneste mulige løsning på den atypiske situation, der skyldes, at momspigten stilles i bero under den midlertidige indførsel.

89. I øvrigt begrænser denne metode anvendelsesområdet for særordningerne for kunstgenstande og tilgodeser derigennem den nævnte karakter af undtagelser, som disse ordninger har. Den faktisk reducerede afgiftssats ved import anvendes således ikke på en

merværdi, som tilføjes kunstgenstanden som følge af en ydelse, der leveres af auktionsholderen inden den endelige indførsel, men mens genstanden allerede befinder sig på Fællesskabets område. Dens anvendelse er derimod begrænset til den (fiktive) værdi, som varen havde ved grænsepassagen.

– Betydningen for konkurrencen

90. Det Forenede Kongeriges regering har endvidere bestridt Kommissionens indsigelse om, at den britiske praksis sikrer de indenlandske auktionshuse konkurrencefordele. Det står de andre medlemsstater frit for at anvende en tilsvarende ordning. Sammenligner man beskatning af transaktioner med kunstgenstande, der indføres midlertidigt og sælges ved auktion, og de tilsvarende auktionstransaktioner i indlandet, er indenlandske auktionstransaktioner endog stillet gunstigere. I dette tilfælde skal der pålægges merværdiafgift af fortjenstmarginen, mens godets værdi normalt ikke skal beskattes. Ved indførte kunstgenstande skal selve værdien derimod ligeledes beskattes, uanset at dette sker til en (effektiv) reduceret sats.

91. Alle medlemsstater kan i realiteten indføre særordninger i henhold til sjette direktivs artikel 16. I denne forbindelse gælder der imidlertid samme betingelser for samtlige medlemsstater, navnlig princippet om afgiftsmæssig neutralitet ved fritagelse til fordel for midlertidigt indførte kunstgenstande. Såfremt en medlemsstat begunstiger auktionstransaktioner med sådanne kunstgenstande i strid med artikel 16, indebærer dette en retsstridig konkurrencefordel til fordel for auktionshuse, der er etableret i denne medlemsstat. Denne fordel kan ikke indrømmes af andre medlemsstater, uden at disse ligeledes handler i strid med fællesskabsretten.

92. Den omstændighed, at alene fortjenstmarginen er omfattet af merværdiafgift ved salg ved auktion af kunstgenstande i henhold til artikel 26a, punkt C, i Det Forenede Kongerige, kan ikke begrunde den britiske beskatningspraksis for så vidt angår salg ved auktion af midlertidigt indførte kunstgenstande. Artikel 16, stk. 1, har ikke til formål at sikre samme afgiftsbyrde af kunstgenstande, der indføres fra tredjestater, og kunstgenstande, der befinder sig i indlandet. Det Forenede Kongeriges regering modstiller her to ikke sammenlignelige størrelser.

93. Artikel 16 har derimod snarere til formål at sikre, at der ikke indtræder andre former for afgiftsbyrder i forbindelse med anvendelsen af ordningen med midlertidig indførsel, end såfremt godet indføres direkte, dvs. uden mellemkomst af den midlertidige ordning. Dette formål tilgodeses i vidt omfang med Kommissionens metode.

94. Der kan imidlertid forekomme mindre forskelle ved beskatningen i de to situationer. Såfremt et auktionshus nemlig endeligt indfører en kunstgenstand inden auktionen, og ikke først i forbindelse med denne, kan transaktionsværdien (med fradrag af auktionsholderens fortjenstmargin) ikke lægges til grund ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget for merværdiafgiften ved indførslen. Denne værdi bliver nemlig først bekendt efter hammerslaget. Importværdien skal derimod fastslås ved hjælp af metoden ifølge toldkodeksens artikel 31. Herigennem sikres ikke, at der i begge tilfælde lægges præcis samme beregningsgrundlag til grund. Disse eventuelle afgiftsforskelle er imidlertid uundgåelige.

– Manglende forudseelighed af skyldig merværdiafgift

95. Under den mundtlige forhandling henviste Det Forenede Kongeriges repræsentant endelig til, at erhververen ikke på tidspunktet for afgivelse af bud kan forudse afgiftsbyrden ved anvendelse af Kommissionens beregningsmetode.

96. Det er korrekt, at størrelsen af sælgerens provision ofte behandles fortroligt. I nogle auktionshuse synes den navnlig at afhænge af omfanget af de samlede transaktioner for den

pågældende sælger. Erhververen ved således ikke præcis, hvilken andel provisionen udgør af auktionsprisen, og hvilket beløb der således er omfattet af den højere normalsats.

97. Dette problem gælder imidlertid helt generelt ved anvendelse af beskatning af fortjenstmargen. Selvom der ikke pålægges importmoms, kan køberen ikke uden kendskab til salgsprovisionens størrelse se, hvor meget moms der pålægges. Denne indsigelse kan følgelig ikke rejse tvivl om, at fortjenstmarginen skal afgiftsbelægges med normalsatsen, således som Kommissionen kræver.

98. Kommissionen har således godtgjort, at den beskatningspraksis, der følges i Det Forenede Kongerige med hensyn til auktionssalg i eget navn af midlertidigt indførte kunstgenstande er i strid med sjette direktivs artikel 16, stk. 1. Da denne bestemmelse kræver, at auktionsholderens fortjenstmargen behandles som en levering i indlandet, foreligger der samtidig tillige en overtrædelse af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 5, stk. 4, litra c).

99. Der foreligger derimod ingen tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 12, stk. 3, idet den reducerede afgiftssats ikke – i hvert fald formelt – finder anvendelse på de omtvistede transaktioner i Det Forenede Kongerige, idet reduktionen derimod opnås gennem en korrektion af beregningsgrundlaget ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 6. Denne delvise frifindelse er imidlertid af underordnet betydning, idet anvendelse af den ukorrekte afgiftssats og den urigtige fastsættelse af beregningsgrundlaget i sidste instans er en følge af en urigtig anvendelse af sjette direktivs artikel 16, stk. 1.

VI – Sagens omkostninger

100. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand herom, og da Det Forenede Kongerige i det væsentlige har tabt sagen, bør det betale sagens omkostninger.

VII – Forslag til afgørelse

101. I betragtning af det således anførte foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Det Forenede Kongerige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), samt artikel 16, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet det har undergivet auktionsholderes kommission ved auktionssalg i eget navn af kunstværker, antikviteter og samlerobjekter, importeret i henhold til en ordning for midlertidigt indførsel, en reduceret merværdiafgiftssats.

2) I øvrigt frifindes Det Forenede Kongerige.

3) Det Forenede Kongerige betaler sagens omkostninger.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Ifølge en rapport, som blev udarbejdet af Kommissionen i 1999, finder næsten 50% af transaktionerne inden for Fællesskabet sted dér. Såfremt man alene betragter kunstauktionssalg udgør den britiske andel sågar ca. 60% (jf. rapport af 28.4.1999 fra Kommissionen til Rådet om undersøgelsen af virkningen af de relevante bestemmelser i Rådets direktiv 94/5/EF på Fællesskabets kunstmarkeds konkurrenceevne i forhold til tredjelands kunstmarkeder; KOM(1999)185 endelig udg., s. 6 f.)

3 – EFT L 145, s. 1.

4 – Artikel 28c blev indsat ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18).

5 – Indsat ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (EFT L 60, s. 16).

6 – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«).

7 – Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 253, s. 1), som affattet ved Kommissionens forordning (EF) nr. 993/2001 af 4.5.2001 (EFT L 141, s. 1, herefter »gennemførelsesordningen«).

8 – Jf. herved tillige bemærkningerne i *HM Customs and Excise*, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (maj 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Jf. *Chitty on Contract*, bind II (Beale m.fl., red.) 99. oplag, London 2004, 31-014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28. oplag, Oxford 2002, s. 672.

10 – Dette begreb er noget vildledende i den foreliggende kontekst. Der er normalt tale om salg til udførsel i Fællesskabet, når et gode sælges i en tredjestat med henblik på udførsel til Fællesskabet. Det Forenede Kongerige anvender imidlertid også dette begreb her, idet godet på salgstidspunktet endnu ikke er endeligt udført. Det befinder sig imidlertid heller ikke længere i en tredjestat, som det senere kan udføres fra.

11 – Dom af 20.3.1997, sag C-96/95, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1653, præmis 23, af 10.5.2001, sag C-152/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 3463, præmis 23, og af 24.6.2004, sag C-350/02, Kommissionen mod Nederlandene, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 20.

12 – Jf. de i fodnote 11 anførte henvisninger.

13 – Kommissionens holdning til spørgsmålet om, hvorvidt auktionsholderens fortjenstmarginal skal medregnes i toldværdien, er imidlertid ikke ganske klar. Jf. eksempelvis stævningens punkt 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.«

14 – Jf. Kommissionens bemærkninger i forslag til direktiv 94/5, KOM(88) 846 (endelig udg.), s. 3. Domstolen havde allerede behandlet denne problemstilling i dom af 10.7.1985, sag 16/84, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 2355, præmis 14 ff.

15 – Artikel 16, stk. 1, var oprindelig affattet således: »1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse for merværdiafgift under

forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det merværdiafgiftsbeløb, der opkræves ved afsætningen til forbrug svarer til det afgiftsbeløb, der skulle have været opkrævet, såfremt hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet ved indførselen eller i indlandet.«

16 – Nævnt ovenfor i fodnote 4.

17 – Jf. ovenfor, punkt 23.