

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 24 februari 2005(1)

Mål C-305/03

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland

Mervärdesskatt – Reducerad skattesats – Införsel av konstverk, samlarföremål och antikviteter – Offentlig försäljning på auktion av varor som omfattas av bestämmelserna om tillfällig införsel – Auktionsförrättarens vinstmarginal

I – Inledning

1. Den europeiska handeln med konst har sin tyngdpunkt i Förenade kungariket, framför allt i London. (2) Inte sällan införs konstverk, samlarföremål och antikviteter (nedan kallas dessa sammanfattat konstverk) tillfälligt från tredje land till Förenade kungariket med enda syfte att säljas på auktion genom ett auktionshus som är specialiserat på konst för att därefter återutföras till tredje land.
2. Införseln och leveransen av föremålen är befriade från mervärdesskatt om de omfattas av de särskilda tullbestämmelserna för varor som endast införs tillfälligt i gemenskapen. Mervärdesskatteplikt uppkommer bara när objekten efter auktionen slutligt importeras till gemenskapen. Orsaken till det aktuella fördragsbrottsförfarandet var framför allt oklarheten avseende omfattningen av specialbestämmelserna för konstverk som införs tillfälligt.
3. I Förenade kungariket används klubbat pris inklusive auktionsförrättarens vinstmarginal som beskattningsunderlag. Denna summa minskas i enlighet med de särskilda bestämmelserna för införsel av konstverk på så sätt att mervärdesskatten utgör 5 procent av priset. Man kan därför även tala om en *effektiv skattesats* om 5 procent.
4. Enligt kommissionen stred denna praxis mot rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) (3). Kommissionen anser att den normala skattesatsen om – i Förenade kungariket – 17,5 procent skall gälla för provisionen eftersom den skall behandlas som en del av en motprestation för en leverans inom landets territorium eller för en tjänst. Den reducerade skattesatsen får endast användas på importvärdet, det vill säga slutpriset med avdrag för auktionsförrättarens vinstmarginal.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

1. Tillämpliga bestämmelser i sjätte direktivet

5. Enligt artikel 2 skall mervärdesskatt betalas för:

"1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,
2. införsel av varor."

6. I artikel 5.4 c föreskrivs att som leverans anses även "överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning".

7. I artikel 6.1 anges att "[m]ed 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5".

8. I artikel 7 förtydligas vad som skall förstås under begreppet varuinförsel enligt följande:

"1. Med varuinförsel avses

a. införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 9 och 10 i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen [nu artikel 23 och 24 EG] ...

b. införsel i gemenskapen av andra varor från ett tredje territorium än de varor som omfattas av a.

2. Med importstat skall avses den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen.

3. Utan hinder av punkt 2 gäller för varor enligt 1 a som vid införseln till gemenskapen omfattas av något av de regelverk som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d eller regler för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull eller av reglerna för yttre transitering, att importstaten för varorna skall vara den medlemsstat inom vars territorium de befinner sig när de upphör att omfattas av dessa regler.

På samma sätt skall när sådana varor som avses i punkt 1 b vid införsel till gemenskapen hänförs till ett av de förfaranden som avses i artikel 33a 1 b eller c importstaten anses vara den medlemsstat inom vars territorium detta förfarande upphör att gälla."

9. Artikel 11 B.1 i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelse för beskattningsunderlaget vid import:

"Beskattningsunderlaget skall vara tullvärdet, bestämt i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser; detta skall även tillämpas vid import av varor som avses i artikel 7.1."

10. Artikel 11 B.6 innehåller följande specialregel för konstverk:

"Med avvikelse från punkt 1 – 4 får de medlemsstater som den 1 januari 1993 inte utnyttjade den valmöjlighet som anges i artikel 12.3 a tredje stycket föreskriva att beskattningsunderlaget för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter som definieras i artikel 26a A a – c skall motsvara en andel av det belopp som fastställs i enlighet med punkt 1 – 4.

Denna andel skall fastställas på så sätt att den mervärdesskatt som skall betalas i vart fall utgör minst 5 % av det belopp som fastställs i enlighet med punkt 1–4."

11. Vad avser skattesatserna föreskrivs i artikel 12.3 följande:

"a. Grundsattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för omsättning av varor och tjänster. ...

...

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 % och skall enbart tillämpas på omsättning av de slag av varor och tjänster som anges i bilaga H.

...

c. Medlemsstaterna får föreskriva att den reducerade skattesatsen, eller en av de reducerade skattesatserna, som de tillämpar i enlighet med tredje stycket i a också skall tillämpas vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i artikel 26a A a – c."

12. I artikel 16 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 c, del E (4), föreskrivs följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga skattebestämmelser får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att undanta alla eller några av följande transaktioner, om de inte syftar till slutlig användning och/eller konsumtion och att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar de i A och E uppräknade förfarandena eller ordningarna motsvarar det skattebelopp som skulle ha

betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium:

...

E. leveranser

–av varor som avses i artikel 7.1a) som även i fortsättningen omfattas av förfaranden för tillfällig införsel med total befrielse från importtull eller av externt transiteringsförfarande,

...

samt tillhandahållande av tjänster som hänför sig till sådana leveranser.

...

När det förhållandet att varor upphör att omfattas av de förfaranden eller situationer som avses i denna punkt medför att import enligt artikel 7.3 föreligger, skall importmedlemsstaten vidta de nödvändiga åtgärderna för att undvika dubbelbeskattning inom landets territorium. ...”

13. Artikel 26a (5) innehåller bland annat följande specialregler för begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter:

”A. Definitioner

...

e) skattskyldig återförsäljare: en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet köper eller förvärvar för sitt företag, eller importerar i syfte att sälja vidare, begagnade varor eller konstverk, samlarföremål eller antikviteter, vare sig denna skattskyldiga person handlar i eget namn eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning.

f) auktionsförrättare: varje skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet erbjuder varor till försäljning vid en offentlig auktion i syfte att överlåta dem till högstbjudande.

g) uppdragsgivare: varje person som överlämnar varor till en auktionsförrättare som ett led i ett avtal enligt vilket provision skall betalas på följande villkor:

–Auktionsförrättaren erbjuder varorna till försäljning i eget namn men för uppdragsgivarens räkning.

–Auktionsförrättaren överlåter varorna i eget namn men för uppdragsgivarens räkning till den högstbjudande vid den offentliga auktionen.

C. Särskilda bestämmelser för offentlig auktion

1. Med avvikelse från B får medlemsstaterna, enligt följande bestämmelser, fastställa det beskattningsunderlag för leverans av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som görs av en auktionsförrättare som handlar i eget namn inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas för försäljning av varor på offentlig auktion, på uppdrag av

...

2. Beskattningsunderlaget för de varuleveranser som avses i punkt 1 skall vara det sammanlagda beloppet som auktionsförrättaren fakturerar köparen i enlighet med punkt 4, med avdrag för

–det nettobelopp, fastställt enligt punkt 3, som har betalats eller skall betalas av

auktionsförrättaren till hans uppdragsgivare, samt

–den skatt som auktionsförrättaren skall betala för sin leverans.

3. Det nettobelopp som har betalats eller skall betalas av auktionsförrättaren till hans uppdragsgivare skall utgöras av skillnaden mellan

–varans klubbade pris vid offentlig auktion samt

–det provisionsbelopp som auktionsförrättaren erhållit eller skall erhålla från sin uppdragsgivare enligt det avtal som föreskriver att provision skall betalas för försäljningen.

...

7. Leverans av varor till en skattskyldig auktionsförrättare skall anses vara genomförd när själva försäljningen av dessa varor på offentlig auktion är genomförd.”

14. Artikel 28, slutligen, innehåller följande övergångsbestämmelse:

”1a. Till och med den 30 juni 1999 får Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland för import av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som var berättigade till undantag den 1 januari 1993 tillämpa artikel 11 B 6 på så sätt att mervärdesskatten vid import under alla omständigheter utgör 2,5 % av det belopp som fastställs i enlighet med artikel 11 B 1 4.”

2. De tullrättsliga bestämmelserna

15. Eftersom artikel 11 B.1 hänför sig till tullvärdet för att bestämma beskattningsunderlaget vid import, skall även artikel 29 i tullkodexen (6) nämnas, som i utdrag har följande lydelse:

"1. Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33

...

3. a) Det pris som faktiskt betalats eller skall betalas utgörs av hela den betalning som erlagts eller skall erläggas av köparen till säljaren eller till säljarens fördel för de importerade varorna, och priset inbegriper alla betalningar som köparen erlagt eller skall er lägga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredje man för att fullgöra en förpliktelse för säljaren gentemot denne tredje man."

16. Artiklarna 31 och 32 i tullkodexen innehåller ytterligare regler om huruvida provision skall räknas in när tullvärdet bestäms:

"Artikel 32

1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 29 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna:

a) Följande kostnader, i den utsträckning de utgör kostnader som köparen ådragit sig men inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna:

i) Provisioner och mäklararvoden med undantag av inköpsprovisioner.

...

4. Med uttrycket inköpsprovisioner avses i detta kapitel de avgifter som en importör betalar till sin agent för tjänsten att denne företräder honom vid inköpet av de varor som värderas.

Artikel 33

(1) under förutsättning att följande poster anges separat från det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas, skall de inte räknas in i tullvärdet:

...

e) Inköpsprovisioner

..."

17. Artiklarna 7 och 16 i sjätte direktivet anknyter, för befrielse från mervärdesskatt för varor som införs tillfälligt till gemenskapen, till motsvarande tullrättsliga bestämmelser. För konstföremål, som införs för att säljas på auktion, finns reglerna om befrielse från importtullar i artikel 576.3 i förordning nr 2454/93 om tillämpning av tullkodexen (nedan kallad tillämpningsförfordningen) (7) :

"Fullständig befrielse från importtullar skall beviljas för följande:

a) Konstverk, föremål för samlingar samt antikviteter enligt definitionerna i bilaga I till direktiv 77/388/EEG som importeras för att visas på utställningar och eventuellt säljas.

b) Icke nytillverkade varor som importeras i syfte att säljas på auktion."

18. I artikel 582.1 i tillämpningsförfordningen föreskrivs slutligen som ett tillägg här till:

"När förfarandet för varor som hänförts enligt artikel 576 avslutas genom att varorna övergår till fri omsättning skall tullskulden fastställas på grundval av de taxeringsgrunder som är tillämpliga på varorna vid den tidpunkt då deklarationen för övergång till fri omsättning godtas."

B – Den nationella lagstiftningen

19. Enligt artikel 3 i Value Added Tax (Treatment of Transaction), Order 1995 (S.I. 1995/958) skall överlåtelse av äganderätt till begagnade varor som tillfälligt införs från tredje länder för att säljas på auktion, och till konstverk som tillfälligt införs för att ställas ut och eventuellt säljas, varken anses vara leverans eller tjänst. Förenade kungariket har med denna bestämmelse enligt vad det har beskrivit använt sig av möjligheten att införa en befrielse från mervärdesskatt enligt artikel 16 i sjätte direktivet.

20. Artikel 12 i Value Added Tax (Special Provisions), Order 1995 (S.I. 1995/1268) innehåller bestämmelser om den så kallade marginalbeskattningen vid leverans av konstverk, samlarföremål och antikviteter, (8) som föreskrivs i artikel 26a i sjätte direktivet.

III – Bakgrund, förfarande och yrkanden

21. De transaktioner som svarandens myndigheter enligt kommissionens uppfattning beskattade i strid med det sjätte direktivet kan beskrivas enligt följande.
22. Auktionshus med säte i Förenade kungariket för in konstverk till landets territorium från tredje länder för att de skall säljas på auktion. Därvid befrias varorna från importtullar i enlighet med förfarandet för tillfällig införsel till gemenskapen enligt artikel 137 och följande artiklar i tullkodexen jämförda med artikel 576.3 i tillämpningsförfordningen. Enligt artikel 16 i sjätte direktivet beläggs varorna till en början inte heller med någon mervärdesskatt.
23. Objekten säljs på auktion medan de fortfarande befinner sig i en tull- och mervärdesskatterättslig "karantän". Av det pris som uppnås på auktionen behåller auktionsförrättaren en viss procentsats (för det mesta mellan 7 och 20 procent) som provision (*seller's commission*). Utöver priset är köparen för det mesta också tvungen att betala ett tillägg till auktionsförrättaren (*buyer's premium*). Enligt brittisk rättspraxis och doktrin anses auktionsförrättaren därför fram till klubbslaget vara ombud (*agent*) för säljaren och därefter för köparen. (9)
24. Om konstverket inte förs till ett tredje land igen efter auktionen, utan slutligt importeras till gemenskapen, tar skatteförvaltningen ut mervärdesskatt på importen. Beskattningsunderlag är klubbat pris (*hammer price*) inklusive auktionsförrättarens provision. Formellt används visserligen den normala skattesatsen. Beskattningsunderlaget minskas dock fiktivt i enlighet med artikel 11 B.6 så att den effektiva skattesatsen utgör 5 procent.
25. På grund av denna praxis riktade kommissionen den 17 mars 1997 en första formell underrättelse till Förenade kungariket. I denna anmärkte kommissionen på en överträdelse av artiklarna 28 1a och 28c E 1 (alltså artikel 16 i dess nuvarande lydelse) i sjätte direktivet. Den reducerade skattesatsen om (vid den tidpunkten fortfarande) 2,5 procent för tillfälligt införda konstverk som säljs på auktion fick inte användas på auktionsförrättarens vinstmarginal.
26. Efter ett yttrande från Förenade kungarikets regering av den 15 maj 1997 kompletterade kommissionen sin formella underrättelse med en utförligare rättslig analys i en underrättelse av den 10 augusti 1998. Kommissionen klandrade Förenade kungariket för att, förutom de redan nämnda bestämmelserna, också åsidosätta artiklarna 2.1, 5.4 c, 12.3 och 26a i sjätte direktivet. Skattemyndigheten i Förenade kungariket behandlade enligt kommissionen oriktigt auktionen enhetligt som import. I stället föreligger förutom importen också en leverans inom landets territorium. Auktionsförrättarens vinstmarginal skall enligt artikel 26a i sjätte direktivet utgöra en del av denna leverans och därför beskattas enligt grundskattesatsen.
27. Eftersom Förenade kungarikets svar av den 12 oktober 1998 inte var övertygande översände kommissionen den 3 augusti 2000 ett motiverat yttrande i vilket den i huvudsak åberopade samma bestämmelser som i den kompletterande underrättelsen. Kommissionen avstod endast från anmärkningen avseende artikel 28.1a i sjätte direktivet, eftersom Förenade kungarikets regering i en skrivelse av den 16 november 1999 hade meddelat att den reducerade skattesatsen för import av konstverk hade höjts från 2,5 procent till 5 procent. Även överträdelsen av artikel 26a i sjätte direktivet, som kommissionen ursprungligen hade påtalat, föll bort i det motiverade yttrandet.
28. Efter att Förenade kungariket i en skrivelse av den 16 november 2000 än en gång bekräftat sin ståndpunkt, har kommissionen den 16 juli 2003 väckt talan enligt artikel 226 EG. Kommissionen har yrkat att domstolen skall,
1. fastställa att Förenade kungariket har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c, 12.3 och 16.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på den provision som betalas till auktionsförrättare vid försäljning på auktion av konstverk, antikviteter och samlarföremål som har införts i enlighet med bestämmelserna om tillfällig införsel,
 2. förplikta Förenade kungariket att ersätta rättegångskostnaderna.
29. Förenade kungariket har yrkat att
1. talan skall ogillas,

2. Europeiska gemenskapernas kommission skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

30. Efter det att det skriftliga förfarandet avslutats ställde domstolen frågor till parterna, vilka dessa besvarade i inlagor av den 19 november 2004. Den 16 december 2004 hölls muntlig förhandling.

IV – Parternas argument

31. *Kommissionen* har anfört att en tillämpning av förfarandet för tillfällig införsel inte kan leda till en skattemässigt gynnsammare behandling än om varan först importeras och därefter säljs på auktion. Enligt artikel 16.1 i sjätte direktivet är befrielsen kopplad till villkoret att, vid en senare slutlig import, samma skatteskuld uppkommer som vid en beskattning av transaktioner inom landets territorium.

32. Skattenedsättningen för import av konstverk skall, enligt kommissionen, begränsas till varans värde före auktionen, det vill säga till det belopp som man får när man drar av auktionsförrättarens vinstmarginal från det klubbade priset. På auktionsförrättarens provision skall grundskattesatsen användas.

33. *Förenade kungarikets regering* anser däremot att det inte föreligger någon leverans inom landets territorium utan en "försäljning för export" till gemenskapens tullområde, (10) eftersom auktionen äger rum före (den slutliga) importen till gemenskapen.

34. Kommissionens utgångspunkt är, enligt *Förenade kungarikets regering*, inte förenlig med artikel 11 B.1 i sjätte direktivet jämförd med artikel 29.1 i tullkodexen. Avgörande för beskattningen är, enligt dessa bestämmelser, transaktionsvärdet inklusive auktionsförrättarens provision. Enligt artikel 11 B.3 b i sjätte direktivet skall dessutom tillägget till priset räknas in vid beräkningen av importvärdet. Det skulle leda till en dubbelbeskattning om provisionen skulle inräknas vid en leverans inom landets territorium, trots att den redan har beskattats som en del av importvärdet.

35. *Förenade kungarikets regering* anser att dess beskattningspraxis utgör en särskild åtgärd som är tillåten enligt artikel 16.1 i sjätte direktivet. *Förenade kungariket* fullgör härigenom sin skyldighet enligt artikel 16.1 E, sista stycket, att undvika en dubbelbeskattning. Bestämmelsen avser dessutom endast uppbörden av mervärdesskatt vid import, inte den påstått nödvändiga beskattningen som leverans inom landets territorium.

V – Rättslig bedömning

A – Inledande anmärkningar om talans omfattning

36. Den skatterättsliga klassificeringen av de omtvistade auktionstransaktionerna är väsentligen beroende av om auktionsförrättaren säljer konstverken *i eget namn* eller *i annans namn*, vilket parterna också har bekräftat i sina svar på domstolens frågor.

37. Bara om auktionsförrättaren handlar *i eget namn*, genomför han en leverans i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Den skattepliktiga leveransen ligger då normalt sett i "överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendom" (artikel 2.1 jämförd med artikel 5 i sjätte direktivet). Artikel 5.4 c i sjätte direktivet likställer ett överlämnande på grund av ett kommissionsavtal med en leverans. Detta är konsekvent eftersom säljaren ger varan till kommissionären för att denne skall kunna sälja varan i eget namn till tredje man, trots att han inte är ägare.

38. Artikel 26a C i sjätte direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att, i de fall när auktionsförrättaren handlar i eget namn, uppbära mervärdesskatt endast på auktionsförrättarens vinstmarginal och inte på hela slutpriset.

39. Om auktionsförrättaren däremot handlar *i annans namn*, uppkommer leveransavtalet omedelbart mellan varans säljare (auktionsförrättarens uppdragsgivare) och förvärvaren. Auktionsförrättaren måste i detta fall inte betala någon mervärdesskatt för leveransen, men i vissa fall måste säljaren det (om han säljer konstverket inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, till exempel som konsthandlare). Auktionsförrättaren är dock skattskyldig för den tjänst som han har utfört. Beskattningsunderlag för detta är motprestationen för tjänsten, som auktionsförrättaren erhåller i form av provision. Detta leder i de flesta fallen till att bara auktionsförrättarens vinstmarginal beskattas även vid handlande i annans namn.

40. Redan av första styckets lydelse framgår det att artikel 26a C inte är tillämplig på denna

konstellation. Det är inte heller nödvändigt med någon specialregel för auktionsförrättarens transaktioner, eftersom auktionsförrättaren redan enligt de allmänna bestämmelserna skall betala skatt för sin vinstmarginal som motprestation för sin tjänst. Det finns inte heller något utrymme för att tillämpa artikel 5.4 i sjätte direktivet.

41. Om auktionsförrättaren handlar i eget namn eller i annans namn är beroende av det konkreta avtalet mellan parterna. Enligt uppgift från Förenade kungarikets regering tillåter den nationella rätten båda typerna av avtal. Det anser även kommissionen. Enligt kommissionens uppfattning handlar dock auktionsförrättaren för det mesta som en *undisclosed agent* (eller bättre uttryckt *agent of an undisclosed principal*), det vill säga ett ombud som inte avslöjar vem som är hans huvudman.

42. När det är fråga om en *undisclosed agency* handlar auktionsförrättaren enligt båda parternas uppfattning i eget namn. Detta motsägs inte av att förvärvaren möjligen antar att auktionsförrättaren faktiskt handlar för en huvudman. Denna uppfattning är övertygande, åtminstone avseende mervärdesskattefrågor, eftersom det härigenom är möjligt att utan problem fastställa vem som är skattskyldig. De civilrättsliga förhållandena mellan parterna skall möjligen bedömas på ett annat sätt.

43. Det kan lämnas därhän hur avtalet har utformats i varje enskilt fall och vilka avtalsformer som vanligen väljs i Förenade kungariket. Det är i varje fall klarlagt att det aktuella fördragsbrottsförfarandet endast avser den situationen då auktionsförrättaren handlar i eget namn.

44. Kommissionen har nämligen under hela förfarandet utgått från enbart denna konstellation och förutsatt att det föreligger en leverans av auktionsförrättaren. Detta visar sig genom att den i det motiverade yttrandet har angett att artikel 26a i sjätte direktivet har åsidosatts och genom att den fortfarande gör gällande att det är fråga om en överträdelse av artikel 5.4 i sjätte direktivet. Båda bestämmelserna är – som beskrivits ovan – endast tillämpliga vid handlande i eget namn.

45. Enda undantaget är punkt 15 i repliken där kommissionen gör gällande att det är utan betydelse i det aktuella fallet om auktionsförrättarens prestation skall anses vara en tjänst eller en leverans i den mening som avses i artikel 26a i sjätte direktivet. Eftersom båda typerna av prestation skall beaktas vid tillämpningen av artikel 16 i sjätte direktivet är kommissionens argumentation densamma.

46. Visserligen kan det stämma att auktionsförrättarens tjänst (vid auktion i annans namn) eller leverans i eget namn skall behandlas lika inom ramen för artikel 16 i sjätte direktivet.

Kommissionen har dock fram till repliken över huvud taget inte nämnt att en beskattning av auktionsförrättarens prestation som tjänst strider mot direktivet. Om kommissionen ville framföra en anmärkning i denna fråga i det ovan citerade utdraget, skulle detta vara otillåtet eftersom föremålet för talan inte längre kan ändras eller utvidgas i detta skede av förfarandet. (11)

47. I det följande skall därför bedömas i vilken utsträckning Förenade kungariket har åsidosatt fördraget genom att det inte har beskattat försäljningar på auktion av tillfälligt införda konstverk i enlighet med sjätte direktivet när auktionsförrättaren har handlat i eget namn.

B – Talans upptagande till prövning

48. I dupliken och i den muntliga förhandlingen har Förenade kungarikets regering invänt att kommissionen i dupliken har ändrat sin rättsliga ståndpunkt i förhållande till det motiverade yttrandet och ansökan.

49. Enligt denna regering anmärkte kommissionen inledningsvis på att auktionsförrättarens provision inräknades i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten vid införseln och inte beskattades som en motprestation för en leverans inom landets territorium. I repliken medgav kommissionen däremot att provisionen skulle anses vara en del av införselvärdet. Som otillåten ny anmärkning åberopade den samtidigt att beräkningsmetoden för mervärdesskatten på införseln var felaktig.

50. Enligt fast rättspraxis begränsas omfattningen av ett fördragsbrottsförfarande av det administrativa förfarandet så att en talan visserligen kan begränsas jämfört med det motiverade yttrandet men den kan inte längre utvidgas. (12) I synnerhet är det otillåtet att framföra nya grunder i repliken.

51. Kärnpunkten i kommissionens anmärkningar under hela det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen är att auktionsförrättarens provision inte beskattas med grundskattesatsen, trots att denna prestation utgör en leverans inom landets territorium. Det är frågan om andra sidan av samma mynt när kommissionen kräver att den reducerade skattesatsen för införsel av konstverk bara skall användas på slutpriset med avdrag för vinstmarginalen. (13)

52. I repliken bemöter kommissionen Förenade kungarikets invändning att kommissionens rättsliga uppfattning leder till en dubbelbeskattning av vinstmarginalen, nämligen en gång inom ramen för uppbörden av mervärdesskatt i samband med införseln och en andra gång som motprestation för leveransen inom landets territorium. Kommissionen uttalar i denna fråga bara vad den har framfört tidigare, nämligen att den kräver en uppdelning av beräkningsgrunden i två delar, på vilka olika skattesatser skall användas. Det är inte möjligt att förstå hur denna redogörelse skulle stå i motsats till den tidigare argumentationen.

53. Följaktligen skall Förenade kungarikets anmärkning att kommissionen har ändrat sin rättsliga ståndpunkt under förfarandets gång och infört nya grunder inte godtas.

C – Prövning i sak

54. Orsaken till den aktuella tvisten är framför allt oklarheten avseende omfattningen av specialbestämmelserna för konstverk som tillfälligt införs för att säljas på auktion. Dessa specialbestämmelser skall först beskrivas kortfattat.

1. Specialbestämmelserna för konstverk som införs för att säljas på auktion

55. De särskilda mervärdesskatterättsliga bestämmelserna för konstverk som införs för att säljas på auktion i sjätte direktivet har i tre avseenden karaktären av undantag.

56. För det första kan medlemsstaterna befria varorna från mervärdesskatt enligt artikel 16.1 E i sjätte direktivet vid införsel till gemenskapens territorium. Mervärdesskatten skulle uppstå vid införsel enligt artikel 2.2 jämförd med artikel 7. Behandlingen i mervärdesskatterättsligt hänseende anknyter här till tullbestämmelserna om tillfällig införsel.

57. Anledningen till befrielsen från tull och mervärdesskatt är att det före auktionen ännu inte är klarlagt om konstföremålet kommer att stanna i gemenskapen eller föras ut igen till ett tredje land. Om det förs ut igen skall den tillfälliga införseln vara neutral avseende avgifter, så att auktionerna i gemenskapen inte görs dyrare och så att det inte uppstår nackdelar för de europeiska auktionsplatserna i den internationella konkurrensen.

58. Den andra specialföreskriften kommer till användning när konstverket inte lämnar gemenskapens tull- och skatteområde efter auktionen utan i stället slutligt importeras. Då tillämpas enligt 12.3 a och c i sjätte direktivet en reducerad skattesats. I de medlemsstater där – liksom i Förenade kungariket – på den utsatta dagen den 1 januari 1993 ingen reducerad sats för import av konstverk gällde, uppnås samma resultat genom en fiktiv sänkning av beskattningsunderlaget enligt artikel 11 B.6 i sjätte direktivet.

59. För det tredje öppnar slutligen artikel 26a i sjätte direktivet en möjlighet för medlemsstaterna att vid handel (även vid försäljning på auktion) med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter endast beskatta återförsäljarens eller auktionsförrättarens vinstmarginal. Därigenom kvarstår värdet av själva varan befriat från skatt. Varje vara har nämligen redan beskattats en gång vid det första förvärvet av en konsument. Om inte systemet med beskattning av vinstmarginalen tillämpades skulle det finnas en risk för dubbelbeskattning när samma föremål efter förvärv och användning av en konsument återförs till det ekonomiska kretsloppet och åter säljs av en skattskyldig person. (14)

60. Parterna är eniga om slutsatsen att systemet med beskattning av vinstmarginalen inte bereder några svårigheter i förevarande fall. För Förenade kungarikets regering beror detta på att det enligt dess uppfattning inte föreligger någon leverans inom landets territorium som skulle kunna vinstmarginalbeskattas. Även om kommissionen har en annan åsikt så menar även den att tillämpningen av artikel 26a i sjätte direktivet är oproblematiske.

2. Överblick över bestämmelserna som berörs av anmärkningarna

61. Kärnfrågan som parterna tvistar om är huruvida auktionsförrättarens vinstmarginal vid försäljning på auktion av konstverk, medan dessa fortfarande omfattas av bestämmelserna om

tillfällig införsel, skall beskattas som en leverans inom landet. Kommissionen framhåller i detta sammanhang särskilt att artikel 16.1 i sjätte direktivet har åsidosatts.

62. Vidare har kommissionen hävdats att Förenade kungariket har åsidosatt artiklarna 2.1, 5.4 c och 12.3 i sjätte direktivet. Innan det närmare undersöks om den omtvistade beskattningspraxisen utgör ett åsidosättande av artikel 16.1 i sjätte direktivet skall det undersökas vilken betydelse de andra bestämmelserna som kommissionen har åberopat har för det aktuella förfarandet.

– Artikel 2.1 i sjätte direktivet

63. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet omfattas leveranser av varor som en skattskyldig person i denna egenskap genomför *inom landets territorium* av bestämmelserna om mervärdesskatt. Artikel 3.2 i sjätte direktivet förtydligar vad som skall förstås med begreppet "landets territorium", nämligen framför allt medlemsstaternas territorium, inom vilket också EG-fördraget tillämpas. Enligt dessa bestämmelser lyder det skulle det vara möjligt att en leverans inom landets territorium föreligger eftersom konstverket vid tidpunkten för auktionen faktiskt befinner sig inom gemenskapens territorium.

64. I så fall skulle auktionsförrättarens tjänst inte vara undantagen från skatteplikt enligt artikel 14.1 i, i sjätte direktivet. Detta undantag hänför sig nämligen till tjänster *i samband med varuinförsel*, när värdet av dessa tjänster är inräknat i beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 11 B.3 b i sjätte direktivet. Man skulle till exempel kunna tänka på genomgången av importformalitetserna. Anordnandet av auktionen står dock inte i omedelbart samband med införseln utan med leveransen.

65. Det kan dock betvivlas att det föreligger en leverans inom landets territorium på grund av att varorna, även om de befinner sig inom gemenskapens territorium, *de jure* ännu inte (slutligt) har importerats när de säljs på auktion. Denna skillnad mellan de faktiska omständigheterna och rättsläget (tullrätten), möjliggörs genom specialbestämmelserna om tillfällig införsel.

66. Endast i specialregeln i artikel 16 föreskrivs vilken påverkan tillämpningen av dessa särskilda tullbestämmelser har på uppbörden av mervärdesskatt. För det första tyder denna regel på att det inte är möjligt att tala om en leverans inom landets territorium när varan inte är slutligt importerad. För det andra kräver den ändå att transaktioner som utförs när varan omfattas av förfarandet för tillfällig införsel likställs med transaktioner inom landet. Huruvida ett åsidosättande av artikel 2.1 i sjätte direktivet föreligger beror därför slutligen på vilka villkor för detta likställande som gäller enligt artikel 16.

– Artikel 5.4 c i sjätte direktivet

67. Inte heller en överträdelse av artikel 5.4 c i sjätte direktivet kan bedömas fristående från artikel 16. I artikel 5.4 c föreskrivs att överföringen av varor från en kommittent till en kommissionär och den vidare överföringen till förvärvaren skall anses vara leveranser i den mening som avses i direktivet.

68. För att det skall föreligga en transaktion som skall beskattas enligt artikel 5 krävs emellertid att sjätte direktivet över huvud taget är tillämpligt enligt artikel 2.1 på grund av att leveransen sker inom landets territorium. Detta beror – som tidigare har förklarats – på vilka mervärdesskatterättsliga konsekvenser av tillämpningen av förfarandet för tillfällig införsel som följer av artikel 16.

– Artikel 12.3 i sjätte direktivet

69. Artikel 12.3 i sjätte direktivet fastställer minsta tillåtna grundskattesats för mervärdesskatt och innehåller närmare bestämmelser om storleken på och förutsättningarna för reducerade skattesatser. Kommissionen har åberopat denna bestämmelse eftersom den påstår att Förenade kungariket inte använder grundskattesatsen på auktionsförrättarens provision.

70. På denna punkt kan redan här slås fast att denna anmärkning är oberättigad. Visserligen stämmer det att en *effektiv* sats om 5 procent tillämpas på importvärdet inklusive auktionsförrättarens provision. Detta resultat uppnås dock genom den fiktiva reduceringen av beräkningsgrunden enligt artikel 11 B.6 i sjätte direktivet. Av beräkningsgrunden som har korrigerats på detta sätt uppbärs sedan mervärdesskatt enligt grundskattesatsen och inte enligt en reducerad sats.

71. Det kan möjligen betvivlas om inte Förenade kungariket i enlighet med artikel 11 A.1 a måste låta hela värdet för motprestationen för auktionsförrättarens prestation ligga till grund för beskattningen utan att låta det omfattas av korrigeringsmekanismen i artikel 11 B 6 för införsel av konstverk. Eftersom kommissionen inte har åberopat något åsidosättande av artikel 11 i sjätte direktivet, behöver ett eventuellt åsidosättande av denna artikel inte undersökas närmare.

3. Åsidosättande av artikel 16.1 i sjätte direktivet

72. I artikel 16.1 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna får undanta transaktioner med tillfälligt införda varor från mervärdesskatteplikt. Därvid måste garanteras att, när specialbestämmelserna inte längre är tillämpliga och vid slutlig import, lika mycket mervärdesskatt uppbärs som vid transaktioner inom territoriet.

73. Enligt kommissionen är detta villkor inte uppfyllt för beskattningen i Förenade kungariket. Till stöd för denna uppfattning har den åberopat en jämförelse i enlighet med artikel 16.1.

Försäljningen på auktion av tillfälligt införda och först senare slutligt importerade konstverk konfronterar kommissionen med följande jämförelsefall: Konstverket importeras på en gång och säljs således på auktion inom landets territorium, när det redan befinner sig i fri omsättning.

74. För jämförelsefallet beräknas först mervärdesskatt vid importen med en effektiv sats om 5 procent. Därefter uppkommer mervärdesskatt på auktionsförrättarens leverans, varvid, enligt artikel 26a i sjätte direktivet, auktionsförrättarens vinstmarginal utgör beräkningsgrund.

Vinstmarginalen skall beskattas med grundskattesatsen 17,5 procent. Förenade kungarikets beskattningspraxis avseende konstverk som först förs in tillfälligt, sedan säljs på auktion och därefter slutligt importeras leder inte till samma skattebelopp som i kommissionens jämförelsefall, eftersom auktionsförrättarens vinstmarginal enligt denna praxis bara beskattas enligt en effektiv skattesats om 5 procent.

75. För att erhålla en lika stor beskattning i båda fallen, måste man enligt kommissionens uppfattning gå till väga på följande sätt: Beräkningsgrunden (klubbat pris) delas upp i två beståndsdelar, auktionsförrättarens vinstmarginal, som beskattas med grundskattesatsen, och priset med avdrag för vinstmarginalen, som motsvarar importvärdet. Bara på detta fiktiva importvärde skall den reducerade satsen om 5 procent tillämpas.

76. Mot kommissionens uppfattning som har beskrivits ovan har Förenade kungarikets regering framfört ett antal invändningar som skall behandlas i det följande.

– Specialbestämmelsernas fakultativa karaktär

77. För det första har Förenade kungarikets regering åberopat att artikel 16.1 är fakultativ och ger medlemsstaterna *möjlighet* att tillgripa särskilda åtgärder för att undanta de aktuella transaktionerna från mervärdesskatteplikt. Enligt den tidigare lydelsen av artikel 16 (15) ansågs den brittiska praxisen vara en tillåten särskild åtgärd. De små ändringarna i lydelsen av artikel 16 som infördes genom direktiv 95/7 (16) hade ingen betydelse för denna fråga.

78. Visserligen stämmer det att artikel 16 såtillvida inte är tvingande att det är upp till medlemsstaterna om de vill ta särskilda åtgärder i anspråk för varor som omfattas av reglerna om tillfällig införsel. Användningen av begreppet särskilda åtgärder visar dessutom tydligt att det enligt artikel 16 är tillåtet för medlemsstaterna att göra undantag från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet.

79. Om en medlemsstat använder sig av denna möjlighet, måste den dock hålla sig till de tvingande villkoren som uppställs i artikel 16 för utformningen av de särskilda åtgärderna, vilket kommissionen med rätta har invänt. Enligt dessa villkor finns det framför allt en skyldighet att beskatta varorna i samma omfattning som motsvarande transaktioner inom landets territorium efter det att specialbestämmelserna har slutat att gälla.

80. Det framgår inte om den brittiska praxisen skulle ha varit mer tillåten enligt den tidigare lydelsen av artikel 16.1 än enligt den lydelse som gäller nu. Detta är dock utan betydelse eftersom det nuvarande rättsläget är avgörande för det aktuella förfarandet.

– Fastställelse av beräkningsgrunden och undvikande av dubbelbeskattning

81. Vidare betonar Förenade kungarikets regering att artikel 16.1, sista stycket i sjätte direktivet förpliktar medlemsstaterna att vidta åtgärder för att undvika en dubbelbeskattning när varorna inte

längre omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om tillfällig införsel och importeras slutligt. Eftersom auktionsförrättarens vinstmarginal enligt artikel 11 B.1 i sjätte direktivet jämförd med artikel 29 i tullkodexen är en del av importvärdet, måste importmervärdesskatt uppbäras. Det är inte förenligt med förbudet mot dubbelbeskattning att belasta vinstmarginalen en gång till på grund av att den utgör en leverans inom landets territorium.

82. Förenade kungarikets regering har rätt i att medlemsstaterna är bundna av förbudet mot dubbelbeskattning i artikel 16.1 sista stycket när de utformar de särskilda åtgärderna. Det stämmer också att i varje fall den provision som säljaren står för (*seller's commission*) utgör en del av tullvärdet enligt artikel 29 i tullkodexen. Avgörande för tullskulden är nämligen, enligt artikel 582.1 i tillämpningsförfordningen, beräkningsgrunden vid tidpunkten för anmälan till fri omsättning. Vid denna tidpunkt är det transaktionsvärde som skall användas vid tillämpningen av artikel 29 i tullkodexen fastställt. Det inbegriper säljarens provision.

83. Däremot är det oklart hur det tillägg som köparen betalar (*buyer's premium*) skall behandlas. Det skulle kunna vara fråga om en inköpsprovision i den mening som avses i artikel 32.1 a i) och 32.4 liksom artikel 33.1 e i tullkodexen, som inte utgör en del av tullvärdet. Detta vore fallet om tillägget utgör en ersättning för auktionsförrättarens tjänst till förmån för förvärvaren. För denna tolkning talar särskilt att auktionsförrättaren i den brittiska doktrinen anses vara ombud för förvärvaren. (17) Förenade kungarikets regering har dock bestritt att tillägget är en inköpsprovision i tullrättslig mening.

84. Det är dock inte nödvändigt att besvara frågan om hur tillägget skall behandlas när tullvärdet, liksom i detta fall, i strid med artikel 11 B.1 i sjätte direktivet, inte används till fullo för att fastställa det mervärdesskatterättsliga importvärdet. Hänvisningen i artikel 11 B.1 i sjätte direktivet till tullvärdet som beräkningsgrund för importvärdet kan nämligen inte tolkas separat från artikel 16.1 i sjätte direktivet. När denna speciella bestämmelse för tillfällig införsel leder till en annan beräkningsgrund för mervärdesskatten vid import, går den före.

85. Enligt artikel 16 måste två syften uppnås: För det första skall tillämpningen av bestämmelserna om tillfällig införsel vara neutral i skatterättslig mening när konstverket senare importeras. Detta skall garanteras genom likställighet med inländska transaktioner (i efterhand). För det andra gäller att en dubbelbeskattning skall undvikas. Som en kort sammanfattning kan man även säga att tillämpningen av förfarandet för tillfällig införsel varken skall leda till en bättre eller till en sämre behandling jämfört med omedelbar import utan att förfarandet för tillfällig införsel först används.

86. Metoden som används i Förenade kungariket uppnår bara det andra syftet. Det första syftet förfelas. Medan auktionsförrättarens vinstmarginal skulle beskattas med grundskattesatsen om den avsåg en vara som befann sig i fri omsättning, ligger mervärdesskattesatsen enligt den brittiska modellen vid försäljning av konstverk på auktion som omfattas av bestämmelserna om tillfällig införsel bara på 5 procent. Därmed leder specialbestämmelserna, när de tillämpas på det sätt som Förenade kungariket gör, sammantaget till en gynnsammare beskattning. Man kan – med andra ord – spara skatt om man först för in ett konstverk tillfälligt och säljer det på auktion i stället för att på en gång importera det slutligt och först därefter sälja det på auktion. Just denna effekt skall dock förhindras av artikel 16.1 i sjätte direktivet.

87. Den uppfattning som kommissionen företräder säkerställer att båda syftena uppnås. Genom att dela upp beräkningsgrunden i två delar och använda olika skattesatser på de båda delarna garanteras i stor utsträckning en likställighet med leveranser inom landets territorium, och dubbelbeskattning förhindras.

88. Den metod som kommissionen förordar är dock inte förenlig med reglerna om hur importvärdet skall bestämmas enligt artikel 11 B.1 i sjätte direktivet. Kommissionen kräver nämligen särskilt att det tullrättsligt avgörande enhetliga transaktionsvärdet skall delas upp i två delar för uppbörden av mervärdesskatt. Det tycks dock inte finnas någon annan metod som gör det möjligt att uppfylla båda villkoren i artikel 16.1 i sjätte direktivet. Till sist är denna ovanliga beräkningsmetod för mervärdesskatt det enda möjliga svaret på det ovanliga läge som uppkommit på grund av att mervärdesskatt inte uppbärs under den period då den tillfälliga införseln sker.

89. Dessutom begränsar denna metod omfattningen av specialbestämmelserna för konstverk vilket stämmer med att bestämmelserna, som beskrivits ovan, har karaktär av undantagsregler. Den effektiva reducerade skattesatsen vid import används inte längre på mervärdet som konstverket visserligen, genom auktionsförrättarens prestation, erhåller före den slutliga importen men som tillfogas inom gemenskapens territorium. I stället begränsas beräkningen till det värde som varan (fiktivt) hade när den överskred gränsen.

– Påverkan på konkurrensen

90. Förenade kungarikets regering har vidare bemött kommissionens anmärkning att den brittiska praxisen skulle ge de inhemska auktionshusen konkurrensfördelar enligt följande. Det står de andra medlemsstaterna fritt att tillämpa motsvarande bestämmelser. Om man jämför beskattningen av transaktionerna för tillfälligt införda konstverk som sålts på auktion med motsvarande auktionstransaktioner inom landets territorium, så är betingelserna för de sistnämnda till och med bättre. För dessa beräknas mervärdesskatt endast på vinstmarginalen, medan konstverkets värde i regel inte beskattas. För importerade konstverk måste däremot själva värdet beskattas, även om det sker med en reducerad (effektiv) sats.

91. Det stämmer att alla medlemsstater kan införa specialreglerna i artikel 16 i sjätte direktivet. Då gäller dock samma villkor för alla medlemsstater, i synnerhet principen om skattemässig neutralitet för undantaget avseende tillfälligt införda konstverk. Om en medlemsstat gynnar auktionstransaktioner avseende sådana konstverk genom att åsidosätta artikel 16 i sjätte direktivet, innebär det en otillåten konkurrensfördel för auktionshus med säte i denna medlemsstat. Denna fördel kan andra medlemsstater inte ge utan att också åsidosätta gemenskapsrätten.

92. Den omständigheten att, enligt artikel 26a C, mervärdesskatt vid försäljning av konstverk på auktion inom landets territorium i Förenade kungariket endast beräknas på vinstmarginalen, rättfärdigar inte den brittiska beskattningspraxisen avseende tillfälligt införda konstverk. Syftet med artikel 16.1 är inte att garantera att skattebelastningen skall vara lika för konstverk som importeras från tredje land och konstverk som befinner sig inom landets territorium. Förenade kungarikets regering jämför här två fall som inte är jämförbara.

93. Artikel 16 syftar i stället till att ingen annan skattebelastning skall uppkomma än när varan importeras omedelbart, det vill säga utan att förfarandet för tillfällig införsel först används. Detta syfte uppnår kommissionen i stor utsträckning med sin metod.

94. Det kan dock uppkomma små skillnader vid beskattningen i de båda fallen. Om ett auktionshus importerar ett konstverk slutligt redan före auktionen och inte först därefter, kan inte transaktionsvärdet (med avdrag för auktionsförrättarens vinstmarginal) användas när beräkningsgrunden fastställs. Detta värde är ju känt först efter försäljningen. I stället måste importvärdet fastställas enligt den metod som beskrivs i artikel 31 i tullkodexen. Därmed kan det inte garanteras att exakt samma beräkningsgrund används i båda fallen. Den eventuella skillnad som härigenom uppkommer är dock oundviklig.

– Bristande förutsebarhet avseende mervärdesskatten

95. Under den muntliga förhandlingen har företrädaren för Förenade kungariket slutligen påpekat att förvärvaren enligt kommissionens beräkningsmetod inte kan förutse vilken skatt han skall betala när han lägger sitt bud.

96. Det är riktigt att storleken på säljarens provision ofta behandlas konfidentiellt. För vissa auktionshus tycks den särskilt vara beroende av hur stor inlämnarens sammanlagda omsättning är. Förvärvaren vet alltså inte exakt hur stor andel av slutpriset som utgör provision och på vilket belopp den högre grundskattesatsen därmed beräknas.

97. Samma problem uppstår dock alltid vid tillämpning av beskattning på vinstmarginalen. Om köparen inte känner till storleken på provisionen som säljaren skall betala, framgår det nämligen inte för honom vilken mervärdesskatt som skall beräknas oberoende av om någon mervärdesskatt skall uppbäras för importen. Denna invändning kan därför inte få till följd att beskattningen av vinstmarginalen med grundskattesatsen på det sätt som kommissionen förordar skall ifrågasättas.

98. Därmed har kommissionen bevisat att Förenade kungarikets beskattningspraxis avseende försäljning på auktion i eget namn av tillfälligt införda konstverk strider mot artikel 16.1 i sjätte

direktivet. Eftersom det enligt denna bestämmelse krävs att auktionsförrättarens vinstmarginal behandlas på samma sätt som vid en leverans inom landets territorium, har även artiklarna 2.1 och 5.4 c i sjätte direktivet åsidosatts.

99. Däremot föreligger inget åsidosättande av artikel 12.3 i sjätte direktivet eftersom det – i varje fall formellt sett – inte tillämpas någon reducerad skattesats på de omtvistade transaktionerna utan minskningen uppkommer genom en korrigerande av beräkningsgrunden enligt artikel 11.B 6 i sjätte direktivet. Att denna del av talan inte kan bifallas är dock av underordnad betydelse, eftersom tillämpningen av den oriktiga skattesatsen respektive det felaktiga sättet att fastställa beräkningsgrunden slutligen är en följd av den felaktiga tillämpningen av artikel 16.1 i sjätte direktivet.

VI – Rättegångskostnader

100. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förenade kungariket skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förenade kungariket i väsentliga delar har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

VII – Förslag till avgörande

101. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen skall besluta enligt följande:

1. Förenade kungariket har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c och 16.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på den provision som betalas till auktionsförrättaren vid försäljning på auktion av konstverk, antikviteter och samlarföremål som har införts enligt bestämmelserna om tillfällig införsel.

2. Talan ogillas i övrigt.

3. Förenade kungariket förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Enligt en rapport från kommissionen från år 1999 genomförs nästan 50 procent av omsättningen i gemenskapen där. Om man endast beaktar omsättningen vid konstauktioner, utgör den brittiska andelen till och med ungefär 60 procent. (Se kommissionens rapport till rådet om granskningen av den inverkan som de relevanta bestämmelserna i rådets direktiv 94/5/EG har på konkurrenskraften hos gemenskapens konstmarknad jämförd med tredje länders konstmarknader, KOM(99) 185 slutlig, s. 6 och 7.)

3 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

4 – Artikel 28 c infördes genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt –tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

5 – Införd genom rådets direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153).

6 – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

7 – Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 993/2001 av den 4 maj 2001 (EGT L 141, s. 1).

8 – Se angående denna fråga också kommentarerna i *HM Customs and Excise*, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (May 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Se *Chitty on Contract*, Volume II (Beale m.fl. utgivare), 99:e upplagan, London 2004, 31-014;

Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28:e upplagan, Oxford 2002, s. 672.

10 – Detta begrepp är något vilseledande i det aktuella sammanhanget. En försäljning för export till gemenskapen föreligger normalt när en vara säljs från ett tredje land för att exporteras därifrån till gemenskapen. Förenade kungariket använder detta begrepp också här, eftersom varan vid tidpunkten för försäljningen ännu inte har importerats slutligt. Varan befinner sig dock inte längre i något tredje land som det kan exporteras ifrån.

11 – Dom av den 20 mars 1977 i mål C-96/95, kommissionen mot Tyskland (REG 1997, s. I-1653), punkt 23, av den 10 maj 2001 i mål C-152/98, kommissionen mot Nederländerna (REG 2001, s. I-3463), punkt 23, och av den 24 juni 2004 i mål C-350/02, kommissionen mot Nederländerna (REG 2004, s. I-0000), punkt 20.

12 – Se hänvisningarna i fotnot 11.

13 – Kommissionens uppfattning i frågan huruvida auktionsförrättarens vinstmarginal skall ingå i tullvärdet är inte helt entydig. Jämför till exempel punkt 41 i ansökan: "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 – Jämför kommissionens utlåtande i förslaget till direktiv 94/5, KOM(88) 846 slutlig, s. 3. Med denna problematik hade domstolen redan tidigare befattat sig i dom av den 10 juli 1985 i mål 16/84, kommissionen mot Nederländerna (REG 1985, s. 2355), punkt 14 och följande punkter.

15 – Ursprungligen löd artikel 16.1: "Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapens bestämmelser, får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att från mervärdesskatt undanta alla eller några av följande transaktioner, om de inte syftar till slutlig användning eller konsumtion och om det belopp av mervärdesskatt som tas ut vid övergång till konsumtion svarar mot det skattebelopp som borde ha tagits ut om var och en av dessa transaktioner hade beskattats vid införsel eller inom landets territorium."

16 – Citerat i fotnot 4.

17 – Se om denna fråga ovan punkt 23.