KOMMISSIONEN MOD DET FORENEDE KONGERIGE

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

9. februar 2006 *

I sag C-305/03,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 16. juli 2003,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved C. Jackson og R. Caudwell, som befuldmægtigede, bistået af N. Paines, QC, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. december 2004,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. februar 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Med sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, og 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 beregningsgrund-

lag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 1999/49/EF af 25. maj 1999 (EFT L 139, s. 27) (herefter »sjette direktiv«), da det har undergivet auktionsholderes kommission ved auktionssalg af kunstværker, antikviteter og samlerobjekter (herefter »kunstgenstande«, importeret i henhold til en ordning for midlertidig indførsel, en reduceret sats for merværdiafgift (herefter »moms«).

2 Den foreliggende sag vedrører nærmere bestemt spørgsmålet om den momsmæssige behandling af auktionssalg af kunstgenstande, som i Det Forenede Kongerige er henført under en ordning med midlertidig indførsel og indført på Fællesskabets område efter salget.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

Sjette direktiv

3 Direktivets artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

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.«

4 I henhold til direktivets artikel 5, stk. 4, litra c), anses endvidere for levering i henhold til artikel 5, stk. 1,

»overdragelse af et gode i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«.

5 Sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, 3 og 6, bestemmer:

»1. 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.

[...]

3. I beskatningsgrundlaget medregnes følgende elementer, såfremt de ikke allerede indgår heri:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter, som skal svares uden for indførselsmedlemsstaten, samt sådanne, som er foranlediget af indførslen, med undtagelse af den merværdiafgift, der skal opkræves

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som påløber indtil godernes første bestemmelsessted i indførselsmedlemsstaten.

Ved »første bestemmelsessted« forstås det sted, der er angivet i fragtbrevet eller i ethvert andet transportdokument, i henhold til hvilket goderne bringes ind i indførselsmedlemsstaten; i mangel af en sådan angivelse antages det første bestemmelsessted at være det sted, hvor godet første gang omlades i indførselsmedlemsstaten.

Ligeledes medregnes de ovenfor omhandlede biomkostninger i beskatningsgrundlaget, såfremt de hidrører fra transporten til et andet bestemmelsessted inden for Fællesskabet, og dette sted er kendt på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.

[...]

6. 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 [...] 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 moms, der skyldes ved indførslen, under alle omstændigheder udgør mindst 5% af det beløb, der er fastlagt i overensstemmelse med stk. 1 til 4.«

6 Direktivets artikel 12, stk. 3, er affattet således:

»a) Momsens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser. Fra den 1. januar 1999 til den 31. december 2000 må denne procentsats ikke være mindre end 15%.

[...]

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 [...], der er omhandlet i artikel 26a, punkt A, litra a), b) og c).

[...]«

7 Direktivets artikel 14, stk. 1, fastsætter, at medlemsstaterne ved indførsel fritager bl. a.

»i) tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af goder, såfremt tjenesteydelsens værdi indgår i beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b)«.

8 Sjette direktivs artikel 16 fastsætter i overensstemmelse med direktivets artikel 28c et vist antal særlige fritagelser i forbindelse med international udveksling af goder og præciserer i stk. 1:

»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 moms under forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det momsbeløb, 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.

Uanset artikel 21, stk. 1, litra a), første afsnit, er den betalingspligtige af den i første afsnit nævnte afgift den person, som bevirker, at goderne ikke længere er omfattet af procedurerne og ordningerne i nærværende stykke.

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.

[...]«

9 Ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (EFT L 60, s. 16), som skulle være gennemført af medlemsstaterne inden den 1. januar 1995, blev artikel 26a indføjet i sjette direktiv. Denne bestemmelse, med overskriften »Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«, er affattet således:

»*A. Definitioner*

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås i denne artikel ved:

[...]

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 højestbydende

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 højestbydende, 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.

[...]«

10 Sjette direktivs artikel 28, stk. 1a, hvis affattelse hidrører fra direktiv 94/5, præciserer, at Det Forenede Kongerige indtil den 30. juni 1999 ved indførsel af kunstgenstande

kan anvende en reduceret sats, der ikke må være mindre end 2,5%. Fra den nævnte dato var medlemsstaten forpligtet til på disse indførsler at anvende en normalsats, eller i medfør af undtagelsen i artikel 11, punkt B, stk. 6, en reduceret sats, der ikke må være mindre end 5%.

Toldkodeksen

11 Artikel 29 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«) præciserer følgende:

»1. 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 [...].

[...]

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 [...].«

12 De nærmere gennemførelsesbestemmelser for toldkodeksen er fastsat i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til [...] forordning [...] nr. 2913/92 [...] (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EØF) nr. 993/2001 af 4. maj 2001 (EFT L 141, s. 1). De relevante bestemmelser i denne forordning er følgende:

»*Artikel 576*

[...]

3. Fuldstændig fritagelse for importafgifter bevilges for følgende varer:

a) kunstgenstande [...] som er anført i bilag I i direktiv 77/388, og som indføres for at blive udstillet med henblik på salg

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

»*Artikel 582*

1. 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.

[...]«

De nationale bestemmelser

13 Det fremgår af sagen, at bekendtgørelse af 10. maj 1995 om merværdiafgift (særlige bestemmelser) (Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 S.I. 1995/1268), der trådte i kraft den 1. juni 1995, og som gennemfører direktiv 94/5 i Det Forenede Kongerige, i section 12 bestemmer, at fortjenstmarginordningen anvendes på levering af kunstgenstande, der foretages af auktionsholdere af offentlige auktioner.

14 Section 3 i bekendtgørelse af 30. marts 1995 om merværdiafgift (transaktioners behandling) (Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 — (S.I. 1995/958)) bestemmer, at overdragelse af ejendomsretten til en kunstgenstand, der er indført med henblik på videresalg, og som indtræder, mens genstanden endnu er undergivet ordningen for midlertidig indførsel med fuldstændig fritagelse for importafgifter i henhold til de relevante bestemmelser i toldkodeksen, hverken skal betragtes som en levering eller en tjenesteydelse.

De faktiske omstændigheder og den administrative procedure

15 I Det Forenede Kongerige indføres kunstgenstande med henblik på eventuelt salg ved auktion inden for rammerne af ordning med midlertidig indførsel og fuldstændig fritagelse for importafgifter. Hvis genstanden efter auktionen endeligt importeres til Det Europæiske Fællesskab, beregnes momsen på grundlag af den på auktionen opnåede pris, inklusive auktionsholders fortjenstmargin. Denne sum nedsættes herefter i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 6, således at den effektive afgiftssats er lig med 5% af det gældende afgiftsgrundlag.

16 Efter at have konstateret, at Det Forenede Kongerige i strid med de forpligtelser, der påhviler det i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 1a, og artikel 28c, E, stk. 1, ikke beskatter auktionsholders fortjenstmargin ved auktionssalg af importerede kunstgenstande med normalsatsen, fremsendte Kommissionen den 17. marts 1997 en åbningsskrivelse til denne medlemsstat og indledte den i artikel 226 EF fastsatte traktatbrudsprocedure.

17 For at uddybe sit synspunkt fremsendte Kommissionen en supplerende åbningsskrivelse dateret den 10. august 1998 til Det Forenede Kongerige, hvori den præciserede, at denne medlemsstat havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den, ikke alene i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 1a, og artikel 28c, E, stk. 1, men også i medfør af samme direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, samt artikel 26a.

18 Da Kommissionen ikke var tilfreds med Det Forenede Kongeriges myndigheders svar af 15. maj 1997 og 12. oktober 1998, fremsendte den den 3. august 2000 en begrundet udtalelse til medlemsstaten, hvori den opfordrede denne til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra meddelelsen heraf.

19 Det Forenede Kongeriges myndigheder svarede ved skrivelse af 16. november 2000, hvori de fastholdt de tidligere uddybede synspunkter. Da Kommissionen fandt, at Det Forenede Kongerige ikke havde truffet de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den begrundede udtalelse inden for den fastsatte frist, besluttede den at anlægge den foreliggende sag.

Om søgsmålet

Formaliteten

20 Det Forenede Kongeriges regering har i duplikken og under den mundtlige forhandling gjort gældende, at Kommissionen i replikken har fremført et nyt klagepunkt, som ikke har været påberåbt under den administrative procedure, og som må medføre sagens afvisning.

21 I den begrundede udtalelse og i stævningen har Kommissionen ifølge Det Forenede Kongerige gjort gældende, at Det Forenede Kongerige har undladt at pålægge merværdiafgift af auktionsholderens fortjenstmargin af auktionssalg af kunstgenstande importeret i henhold til ordningen med midlertidig indførsel for så vidt angår leveringer i indlandet som omhandlet i sjette direktivs artikel 2. Til gengæld fandt Kommissionen i sin replik, at Det Forenede Kongerige med føje havde indbefattet den nævnte fortjenstmargin i det afgiftspligtige beløb ved indførsel, men at det havde beregnet momsen ved indførsel fejlagtigt.

22 Genstanden for et søgsmål, som anlægges i henhold til artikel 226 EF, fastlægges i den administrative procedure, som er hjemlet ved denne bestemmelse. (jf. dom af 10.5.2001, sag C-152/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 3463, præmis 23, af 15.1.2002, sag C-439/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 305, præmis 11, og af 16.6.2005, sag C-456/03, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5335, præmis 35). Dermed skal søgsmålet støttes på de samme grunde og anbringender som den

begrundede udtalelse (jf. bl.a. dom af 1.12.1993, sag C-234/91, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 6273, præmis 16, og af 18.6.1998, sag C-35/96, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3851, præmis 28). Er et klagepunkt ikke blevet fremsat i den begrundede udtalelse, kan det ikke antages til realitetsbehandling under proceduren for Domstolen (jf. bl.a. dommen af 15.1.2002 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 11).

23 Dette krav indebærer imidlertid ikke, at der under alle omstændigheder skal være fuldstændigt sammenfald mellem konklusionen i den begrundede udtalelse og påstandene i stævningen, når sagsgenstanden ikke er blevet udvidet eller ændret, men tværtimod blot er blevet begrænset (dom af 11.7.2002, sag C-139/00, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 6407, præmis 19, og af 1.2.2005, sag C-203/03, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 935, præmis 29).

24 I den foreliggende sag har Kommissionen hele tiden under den administrative og retlige procedure fastholdt, at Det Forenede Kongerige i strid med de forpligtelser, der påhviler det i medfør af sjette direktiv, anvender en nedsat momssats på auktionsholderens fortjenstmargin. Spørgsmålet, om denne fortjenstmargin udgør en del af toldværdien eller ej, ændrer ikke ved den omstændighed, at denne medlemsstat anvender en reduceret effektiv sats. Kommissionens holdning, hvorefter en sådan margin skal beskattes med normalsatsen, er ikke ændret i løbet af proceduren.

25 Det Forenede Kongeriges indsigelse om, at det bør fastslås, at Kommissionen har påberåbt sig et nyt klagepunkt, må således forkastes.

Realiteten

26 Hovedspørgsmålet i denne tvist er, om auktionsholderens fortjenstmargin under auktionssalget af kunstgenstande, der er importeret under ordningen med midlertidig indførsel, skal beskattes som en transaktion i indlandet i henhold til

betingelserne i sjette direktivs artikel 16, stk. 1. Imidlertid gør Kommissionen ligeledes gældende, at der foreligger en tilsidesættelse af artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), og artikel 12, stk. 3. Det skal derfor undersøges, om den påståede tilsidesættelse af disse bestemmelser foreligger.

27 Ifølge Kommissionen består situationen i den foreliggende sag af to begivenheder, der udløser afgiftspligt: dels en indførsel af goder, dels en transaktion i indlandet. I alle tilfælde, hvor en indførsel efterfølges af et salg foretaget af en afgiftspligtig, skal såvel indførslen som salget beskattes.

28 Kommissionen foreholder Det Forenede Kongerige ikke at have holdt den begivenhed, der i det sidstnævnte tilfælde medfører afgiftspligt, dvs. auktionssalg, udskilt, ligesom Det Forenede Kongerige urigtigt ikke har beskattet dette som en transaktion i indlandet. Følgelig har medlemsstaten tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), og artikel 12, stk. 3.

29 Det Forenede Kongeriges regering anerkender, at der potentielt er to begivenheder, der medfører afgiftspligt, nemlig indførsel af goder og disses salg på auktion. Når de berørte genstande er henført under en ordning med midlertidig indførsel, udgør de omhandlede auktionssalg ifølge Det Forenede Kongeriges regering imidlertid salg til udførsel mod Fællesskabets toldområde i toldkodeksens artikel 29's forstand og kan ikke samtidig udgøre transaktioner i Det Forenede Kongerige.

30 Sjette direktivs artikel 2 sondrer mellem to slags momspligtige transaktioner, dels transaktioner gennemført i indlandet, dels indførsel af goder.

31 Det fremgår af det nævnte direktivs artikel 5, stk. 4, litra c), at auktionsholderen foretager en levering af goder, når han overdrager et gode i henhold til en kommissionsaftale indgået mellem ham og sælgeren eller køberen.

32 Sjette direktivs artikels artikel 12, stk. 3, fastsætter en normalsats for moms, som anvendes på alle afgiftspligtige transaktioner, der ikke giver grundlag for at anvende en reduceret sats.

33 Således som Domstolen allerede har afgjort, kan det på grundlag af gennemgangen af det fælles merværdiafgiftssystems særegenheder fastslås, at afgiftspligten for så vidt angår forretninger i en medlemsstat indtræder ved levering mod vederlag ved en afgiftspligtig person i denne egenskab, mens den for så vidt angår enhver importtransaktion indtræder i og med et godes ankomst til en medlemsstat uden hensyn til, om der sker omsætning, overdragelse mod eller uden vederlag ved en afgiftspligtig person eller ved en privatperson (jf. bl.a. dom af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, præmis 14).

34 I den foreliggende sag er kunstgenstande, der er indført med henblik på et aktionssalg, fra deres ankomst til Fællesskabet henført under en ordning for midlertidig indførsel med fuldstændig fritagelse for indførselsafgifter på den betingelse, at deres endelige bestemmelsessted ikke er kendt før salget. Når godet sælges til en køber fra Fællesskabet, sker indførslen i den medlemsstat, på hvis område godet udgår af denne ordning.

35 Sjette direktiv fastsætter to forskellige afgiftsordninger, som skal anvendes i tilfælde af henholdsvis indførsel og auktionssalg af kunstgenstande. For så vidt angår indførsel er denne undergivet merværdiafgift i medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 2, og artikel 12, stk. 3, litra c), og som undtagelse fastsætter direktivets artikel 11, punkt B, stk. 6, en nedsat momssats, der anvendes på toldværdien af det indførte gode. For så vidt angår auktionssalg medfører bestemmelserne i sjette direktivs

artikel 26a, punkt C, en individualisering af auktionsholderens kommission i forhold til godets samlede værdi, når denne gennemfører en levering i den forstand, som forudsættes i direktivets artikel 5, stk. 4, litra c). Den nævnte provision udgør således beskatningsgrundlaget for auktionssalg, for hvilket der skal svares afgift med den normalsats, der er fastlagt i samme direktivs artikel 12, stk. 3, litra a).

36 Kommissionen har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 16, stk. 1, ufravigeligt bestemmer, at alle transaktioner, der gennemføres, mens varerne er omfattet af ordningen med midlertidig indførsel, hvis disse senere indføres, skal beskattes, som hvis de nævnte transaktioner havde været gennemført efter varernes endelige indførsel. Følgelig skal den effektive nedsatte sats anvendes på værdien af varerne før auktionssalget af disse, dvs. på den pris, der er betalt af køber under nævnte salg, og med fradrag af auktionsholderens kommission. Normalsatsen for moms anvendes herefter på den nævnte kommission i henhold til direktivets artikel 26a, punkt C.

37 Kommissionen har desuden anført, at denne regel gælder uafhængigt såvel af de generelle regler om fastsættelse af den toldmæssige værdi som omhandlet i toldkodeksens artikel 29 og 144 som af reglerne i sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1.

38 Det Forenede Kongeriges regering har bestridt sagsøgerens argumentation. Ifølge Det Forenede Kongerige er den afgiftsordning, det anvender, forenelig med sjette direktivs artikel 16, da det klart fremgår af denne bestemmelse og af samme direktivs artikel 11, punkt B, at omkostningerne ved sådanne transaktioner indgår i beskatningsgrundlaget ved indførslen, men ikke beskattes som transaktion i indlandet, således som dette ville være tilfældet for en transaktion, der foretoges efter den endelige indførsel. Der ville foreligge dobbeltbeskatning, hvis auktionsholdernes provisioner blev skattepligtige på ny som modværdi til en transaktion i indlandet.

39 Det står fast, at sjette direktivs artikel 16, stk. 1, i betragtning af den ordning, der er omhandlet i dens punkt E, fastsætter, at medlemsstaterne kan momsfritage visse transaktioner vedrørende goder undergivet ordningen for midlertidig indførsel, forudsat dels at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse eller det endelige forbrug, dels at den moms, der skyldes, når goderne forlader den relevante ordning, svarer til det afgiftsbeløb, der ville have været erlagt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet.

40 Eftersom denne bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for at afgiftsfritage visse transaktioner gennemført i indlandet vedrørende goder henført under ordninger eller situationer, der er omfattet af denne bestemmelse, herunder ordningen med midlertidig indførsel, pålægger den dem også visse betingelser, der skal være opfyldt for at kunne anvende denne fritagelse.

41 Skønt tidspunktet for endelig indførsel af et gode, der siden sin ankomst til Fællesskabet har været henført under ordningen for midlertidig indførsel, i henhold til sjette direktivs artikel 7, stk. 3, udsættes til det tidspunkt, på hvilket godet udgår af denne ordning, følger det af den undtagelse, der er hjemlet i direktivets artikel 16, stk. 1, at alle transaktioner gennemført under den nævnte ordning vedrørende midlertidig indførsel skal beskattes, som hvis de havde været gennemført i indlandet efter den endelige indførsel af varerne.

42 Når en kunstgenstand er solgt på auktion under ordningen med midlertidig indførsel og indført til Fællesskabets område som følge af denne transaktion, skal der følgelig sondres mellem auktionssalget og indførslen, og de to transaktioner skal afgiftspålægges særskilt.

43 Derfor må der i auktionsprisen — med henblik på at afgiftspålægge såvel indførslen som auktionssalget i henhold til betingelserne i sjette direktivs artikel 16, stk. 1 — sondres mellem den del, der svarer til auktionsholderens kommission, og den del,

der svarer til toldværdien af det indførte gode. Den førstnævnte udgør afgiftsgrundlaget for auktionssalg, beregnet i henhold til sjette direktivs artikel 26a og ansat til den i direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), fastsatte normalsats, mens den sidstnævnte svarer til toldværdien af varer, der pålægges moms ved indførslen og ansættes til en nedsat effektiv sats, som i medfør af det nævnte direktivs artikel 11, punkt B, stk. 6, finder anvendelse i Det Forenede Kongerige.

44 Denne fortolkning er i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 16, stk. 1, som bl.a. består i at sikre afgiftsmæssig neutralitet mellem dels transaktioner, der er henført under ordningen med midlertidig indførsel, og efterfølgende importeret, dels sådanne transaktioner, som angår goder, der allerede befinder sig inden for Fællesskabet.

45 Under hensyn til gennemgangen i denne doms præmis 43 og nærmere bestemt til den omstændighed, at værdien af auktionsholderens provision skal holdes adskilt fra toldværdien af den konkrete vare med henblik på særskilt afgiftspåligning af de nævnte, findes Det Forenede Kongeriges argument om, at auktionsholderens fortjenstmargin udgør en del af indførselsværdien ubegrundet, jf. herved sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, og artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b), sammenholdt med artikel 29 i toldkodeksen.

46 Det Forenede Kongeriges argument, ifølge hvilket første afsnit i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, udgør en for medlemsstaterne fakultativ bestemmelse, mens sidstnævnte afsnit i samme bestemmelse, der fastsætter. forpligtelsen til at undgå dobbeltbeskatning, udgør en præceptiv bestemmelse, må forkastes. Den sidstnævnte forpligtelse ville kræve, at medlemsstaterne ikke behandler transaktioner gennemført af auktionsholderen som en transaktion i indlandet.

47 Således som Kommissionen med rette har gjort gældende, skal medlemsstaten, når den gennem vedtagelse af særlige foranstaltninger, der tillader at fritage varetransaktioner i henhold til ordningerne med midlertidig indførsel, gør brug af muligheden efter sjette direktivs artikel 16, stk. 1, overholde alle betingelserne i denne bestemmelse.

48 Med hensyn til den forpligtelse til at undgå dobbeltbeskatning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, sidste afsnit, bemærkes, at denne bestemmelse angår den afgiftspligtige person. Således som det fremgår af det forudgående afsnit i samme bestemmelse og som en undtagelse fra samme direktivs artikel 21, stk. 1, litra a), første afsnit, er den person, som er afgiftspligtig i relation til de transaktioner, der er omfattet af samme direktivs artikel 16, stk. 1, første afsnit, lig med den person, som lader goderne udgå fra de ordninger og situationer, der er opregnet i denne bestemmelse. Med henblik på således at undgå enhver forveksling af den nævnte afgiftspligtige person fastsætter sjette direktiv pligten til at undgå dobbeltbeskatning, uden at dette har nogen betydning for den sats, der finder anvendelse på auktionsholderens fortjenstmargin.

49 Under disse omstændigheder skal det i betragtning af, at auktionssalg af kunstgenstande under ordningen med midlertidig indførsel, efterfulgt af indførsel på den berørte medlemsstats område, må anses for en transaktion gennemført i indlandet og skal beskattes som sådan, fastslås, at Kommissionens klagepunkt om en tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 16, stk. 1, er begrundet.

50 Da auktionssalg følgelig skal anses for en transaktion, der finder sted i indlandet, må det tillige fastslås, at tilsidesættelsen af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, er godtgjort.

51 Det må herefter fastslås, at Det Forenede Kongerige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, og

artikel 16, stk. 1, da det har undergivet auktionsholderes kommission ved auktionssalg af kunstgenstande, importeret i henhold til en ordning for midlertidig indførsel, en reduceret momssats.

Sagens omkostninger

52 I henhold til 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 om, at Det Forenede Kongerige tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Det Forenede Kongerige har tabt sagen, bør det pålægges Det Forenede Kongerige at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) **Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2, nr. 1, artikel 5, stk. 4, litra c), artikel 12, stk. 3, og 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, som ændret ved Rådets direktiv 1999/49/EF, da 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 Storbritannien og Nordirland betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter