DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 9 februari 2006 *

I mål C-305/03,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 16 juli 2003,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av R. Lyal, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av C. Jackson och R. Caudwell, båda i egenskap av ombud, biträdda av N. Paines, QC, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (referent) och A.Ó Caoimh,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 december 2004,

och efter att den 24 februari 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c, 12.3 och 16.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) i

dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/49/EG av den 25 maj 1999 (EGT L 139, s. 27) (nedan kallat sjätte direktivet) genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på den provision som betalas till auktionsförrättare vid försäljning på auktion av konstverk, antikviteter och samlarföremål (nedan gemensamt kallat konstverk) som har införts i enlighet med förfarandet för tillfällig införsel.

2 Förevarande talan avser närmare bestämt behandlingen i mervärdesskatterättsligt hänseende av försäljning på auktion av konstverk som i Förenade kungariket omfattas av förfarandet för tillfällig införsel och som har införts till gemenskapen efter försäljningen.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

Sjätte direktivet

3 I artikel 2 i direktivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall 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."

4 I enlighet med artikel 5.4 c i direktivet skall även följande anses som leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet:

"Överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning."

5 I artikel 11 B punkterna 1, 3 och 6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

...

3. Beskattningsunderlaget skall omfatta följande poster, i den mån de inte redan ingår:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor som påförs utanför importlandet och sådana som påförs på grund av införseln, med undantag för den mervärdes[s] katt som skall utgå.

b) Bikostnader såsom provision, emballage, transport- och försäkringskostnader, som uppstår fram till första destinationsorten inom importmedlemsstatens territorium.

Med första destinationsort skall avses den ort som nämns på fraktsedeln eller någon annan transporthandling med vars hjälp varorna införs till importlandet. Om ingen sådan anvisning finns, skall första destinationsorten anses vara den ort där första omlastningen sker i det landet.

Likaså får medlemsstaterna i beskattningsunderlaget inräkna sådana bikostnader som avses ovan då de beror på transport till en annan destinationsort, om denna är känd när skattskyldigheten inträder.

...

6. Med avvikelse från punkt[erna] 1–4 får de medlemsstater som den 1 januari 1993 inte [hade] utnyttja[t] möjligheten som anges i artikel 12.3 a punkt 3 att föreskriva att beskattningsunderlaget för import av konstverk som definieras i artikel 26a A a–c skall motsvara en andel av det belopp som fastställs i enlighet med punkt[erna] 1–4.

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

6 I artikel 12.3 i direktivet föreskrivs följande:

"a) Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för tillhandahållande av varor och tjänster. Från och med den 1 januari 1999 till och med den 31 december 2000 får denna procentsats inte vara lägre än 15%.

...

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 de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana 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 ... som avses i artikel 26a A a–c.

..."

7 I artikel 14.1 i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna bland annat skall undanta följande från införsel:

"i) Tillhandahållande av tjänster i samband med varuinförsel, där värdet av dessa tjänster är inräknat i beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 11 B 3 b."

8 I artikel 16 i sjätte direktivet såsom den följer av artikel 28 c i samma direktiv föreskrivs ett visst antal undantag från internationell varuhandel. Första punkten lyder som följer:

"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 mervärdes[s]katt 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. [L]everanser

— 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.

Genom undantag från artikel 21.1.a första stycket skall den person som är betalningsskyldig för den skatt som skall erläggas i enlighet med första stycket vara den person som är ansvarig för att varorna upphör att omfattas av de förfaranden eller situationer som anges i denna punkt.

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.

..."

9 Genom rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388 (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153), som skulle vara infört i nationell lagstiftning av medlemsstaterna före den 1 januari 1995, infördes artikel 26a i sjätte direktivet. Denna bestämmelse, vars rubrik är "Särskilda bestämmelser för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter" lyder enligt följande:

"*A. Definitioner*

Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i denna artikel med

...

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.

..."

10 I artikel 28.1a i sjätte direktivet, vars ordalydelse är hämtad från direktiv 94/5, klargörs att Förenade kungariket får, till och med den 30 juni 1999, tillämpa en

reducerad skattesats som inte får vara lägre än 2,5% för import av konstverk, samlarföremål eller antikviteter. Från och med denna tidpunkt skall medlemsstaten tillämpa grundskattesatsen eller, i enlighet med undantagsregeln i artikel 11 B.6 i sjätte direktivet, en reducerad skattesats som inte är lägre än 5% för sådan import.

Tullkodexen

11 I artikel 29 i 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) (nedan kallad tullkodexen) föreskrivs följande:

"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 under förutsättning ...

...

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 erlägga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredjeman för att fullgöra en förpliktelse för säljaren gentemot denne tredjeman ..."

12 De detaljerade tillämpningsbestämmelserna till tullkodexen återfinns i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 (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). De relevanta bestämmelserna i denna förordning är de följande:

"Artikel 576

...

3. Fullständig befrielse från importtullar skall beviljas för följande:

a) Konstverk enligt definitionerna i bilaga I till direktiv [77/388] som importeras för att visas på utställningar och eventuellt säljas.

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

...

Artikel 582

1. 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.

..."

De nationella bestämmelserna

13 Det framgår av handlingarna i målet att artikel 12 i förordningen av den 10 maj 1995 om mervärdesskatt (särskilda bestämmelser) (Value Added Tax (Special Provisions), Order 1995 — (S.I. 1995/1268)), som trädde i kraft den 1 juni 1995, genom vilken direktiv 94/5 införlivades med Förenade kungarikets rättssystem, innehåller bestämmelser om den så kallade marginalbeskattningen vid auktionsförrättares leverans av konstverk.

14 I artikel 3 i förordningen av den 30 mars 1995 om mervärdesskatt (behandling av transaktioner) (Value Added Tax (Treatment of Transactions), Order 1995 — (SI 1995/958)) föreskrivs att överlåtelse av äganderätt till konstverk som införts för att säljas vidare, som äger rum när konstverket fortfarande omfattas av förfarandet för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull i enlighet med de relevanta bestämmelserna i tullkodexen, varken skall anses vara en varuleverans eller en tjänst.

De faktiska omständigheterna och det administrativa förfarandet

15 I Förenade kungariket införs konstverk tillfälligt för en eventuell försäljning på auktion inom ramen för bestämmelserna om tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull. Om varan, efter försäljningen på auktion, slutligt importeras till Europeiska gemenskapen, används det klubbade priset inklusive auktionsförrättarens provision som beskattningsunderlag. Detta belopp minskas i enlighet med artikel 11 B.6 i sjätte direktivet på så sätt att den effektiva mervärdesskattesatsen blir 5 procent av det tillämpliga beskattningsunderlaget.

16 Efter att ha fastslagit att auktionsförrättarens provision vid försäljning på auktion av tillfälligt införda konstverk i Förenade kungariket inte beskattas enligt grundskattesatsen, i strid med vad som föreskrivs i artiklarna 28.1a och 28c E.1 i sjätte direktivet, riktade kommissionen den 17 mars 1997 en formell underrättelse till denna stat och inledde det fördragsbrottsförfarande som föreskrivs i artikel 226 EG.

17 För att tydliggöra sin ståndpunkt riktade kommissionen en kompletterande formell underrättelse till Förenade kungariket den 10 augusti 1998, i vilken den klargjorde att medlemsstaten hade underlåtit att uppfylla inte endast sina skyldigheter enligt artiklarna 28.1a och 28c E.1 i sjätte direktivet, utan också sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c, 12.3 och 26a i direktivet.

18 Eftersom den inte fann de brittiska myndigheternas svar av den 15 maj 1997 och av den 12 oktober 1998 vara övertygande översände kommissionen den 3 augusti 2000 ett motiverat yttrande till medlemsstaten och uppmanade den att vidta nödvändiga åtgärder för att efterkomma yttrandet inom två månader från och med att det delgivits.

19 Myndigheterna i Förenade kungariket svarade i en skrivelse av den 16 november 2000 och bekräftade sin tidigare ståndpunkt. Då kommissionen ansåg att medlemsstaten inte hade vidtagit nödvändiga åtgärder för att efterkomma det motiverade yttrandet inom den ålagda fristen, väckte kommissionen följande talan.

Talan

Upptagande till sakprövning

20 Förenade kungarikets regering har i sin duplik och i det muntliga förfarandet gjort gällande att kommissionen i sin replik har framfört en ny anmärkning som inte har åberopats inom ramen för det administrativa förfarandet, varför talan inte kan tas upp till sakprövning.

21 I det motiverade yttrandet och i sin ansökan har kommissionen klandrat Förenade kungariket för att det inte har belagt auktionsförrättarens provision vid försäljning på auktion av tillfälligt införda konstverk med mervärdesskatt för leverans inom landets territorium enligt artikel 2 i sjätte direktivet. I sin replik har kommissionen däremot framhållit att Förenade kungariket rätteligen har inräknat den nämnda provisionen i det skattepliktiga beloppet avseende införseln men att det hade beräknat mervärdesskatten för införseln på ett felaktigt sätt.

22 Föremålet för en talan som har väckts med stöd av artikel 226 EG avgränsas genom det administrativa förfarande som avses i denna bestämmelse (se dom av den 10 maj 2001 i mål C-152/98, kommissionen mot Nederländerna, REG 2001, s. I-3463, punkt 23, av den 15 januari 2002 i mål C-439/99, kommissionen mot Italien, REG 2002, s. I-305, punkt 11, och av den 16 juni 2005 i mål C-456/03, kommissionen mot Italien, ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen, punkt 35). Talan måste följaktligen avse samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet (se särskilt dom av den 1 december 1993 i mål C-234/91, kommissionen mot Danmark, REG

1993, s. I-6273, punkt 16, och av den 18 juni 1998 i mål C-35/96, kommissionen mot Italien, REG 1998, s. I-3851, punkt 28). En anmärkning som inte förekommer i det motiverade yttrandet kan därför inte tas upp till sakprövning i rättegången vid domstolen (se domen av den 15 januari 2002 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 11).

23 Detta krav är emellertid inte så långtgående att det i samtliga fall måste råda fullständig överensstämmelse mellan anmärkningarna i det motiverade yttrandet och yrkandena i ansökan, under förutsättning att tvisteföremålet inte har utvidgats eller ändrats utan tvärtom enbart har inskränkts (dom av den 11 juli 2002 i mål C-139/00, kommissionen mot Spanien, REG 2002, s. I-6407, punkt 19, och av den 1 februari 2005 i mål C-203/03, kommissionen mot Österrike, REG 2005, s. I-935, punkt 29).

24 I förevarande fall har kommissionen under det administrativa förfarandet och domstolsförfarandet hela tiden hävdat att Förenade kungariket tillämpar en reducerad skattesats avseende auktionsförrättarens provision i strid med vad som föreskrivs i sjätte direktivet. Frågan huruvida auktionsförrättarens provision är en del av tullvärdet eller ej ändrar inte omständigheten att Förenade kungariket tillämpar en effektiv reducerad skattesats avseende denna provision. Kommissionens inställning enligt vilken denna provision skall beskattas enligt grundskattesatsen har inte ändrats under förfarandets gång.

25 Förenade kungarikets invändning att kommissionen har åberopat en ny anmärkning skall följaktligen ogillas.

Saken

26 Huvudfrågan i denna tvist är huruvida auktionsförrättarens provision vid försäljning på auktion av tillfälligt införda konstverk skall beskattas såsom en transaktion inom landets territorium enligt villkoren i artikel 16.1 i sjätte direktivet. Kommissionen

har emellertid även åberopat att artiklarna 2.1, 5.4 c och 12.3 har åsidosatts. Det skall följaktligen utredas om dessa bestämmelser har åsidosatts, i enlighet med det som påstås.

27 Kommissionen har hävdat att det i förevarande fall finns två transaktioner som kan utlösa beskattning dels införsel av varor, dels en transaktion inom landets territorium. I samtliga fall när en införsel följs av en försäljning genom en skattskyldig skall såväl införseln som försäljningen beskattas.

28 Kommissionen har klandrat Förenade kungariket för att inte ha gjort åtskillnad mellan transaktionerna i fråga och inte ha beskattat den andra transaktionen, det vill säga försäljningen på auktion, såsom en separat transaktion inom landets territorium. Av denna anledning har medlemsstaten åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c och 12.3 i sjätte direktivet.

29 Förenade kungarikets regering har medgett att det finns två transaktioner som kan utlösa beskattning, nämligen införseln av varor och försäljningen av dessa på auktion. Då varorna är tillfälligt införda innebär den ifrågavarande försäljningen emellertid enligt regeringen försäljning för export till gemenskapens tullområde enligt artikel 29 i tullkodexen och kan inte samtidigt utgöra transaktioner i Förenade kungariket.

30 I artikel 2 i sjätte direktivet görs åtskillnad mellan två typer av transaktioner som skall beläggas med mervärdesskatt dels transaktioner som utförs inom landets territorium, dels införsel av varor.

31 Det följer av artikel 5.4 c i direktivet att en auktionsförrättare utför en leverans av varor när han överför en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning mellan honom och säljaren eller köparen.

32 I artikel 12.3 i sjätte direktivet fastslås en grundskattesats för mervärdesskatt som är tillämplig på alla skattepliktiga transaktioner för vilka det inte finns en reducerad skattesats.

33 Såsom domstolen redan har fastslagit framgår det vid en analys av kännetecknen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt att vid transaktioner inom en medlemsstats territorium inträder skattskyldigheten när varorna mot vederlag levereras av en skattskyldig person i denna egenskap, medan skattskyldigheten vid import inträder när varorna förs in till en medlemsstat, oavsett om det sker en transaktion och oavsett om transaktionen genomförs mot eller utan vederlag av en skattskyldig person eller en privatperson (se särskilt dom av den 5 maj 1982 i mål 15/81, Schul, REG 1982, s. 1409, punkt 14; svensk specialutgåva, volym 6, s. 369).

34 I förevarande fall omfattas konstverk som tillfälligt har införts för att säljas på auktion från och med införseln till gemenskapen av förfarandet för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull, under förutsättning att deras slutliga destination inte är känd före försäljningen. När varan säljs till en köpare inom gemenskapen äger införseln rum på den medlemsstats territorium där detta förfarande upphör att gälla för varan.

35 Enligt sjätte direktivet skall införsel och försäljning på auktion av konstverk behandlas på två olika sätt i skattehänseende. Vad gäller införsel, som mervärdesbeskattas enligt artikel 2.2 i sjätte direktivet, föreskrivs det i artikel 12.3 c och, i form av ett undantag, i artikel 11 B.6 i direktivet att en reducerad mervärdesskattesats skall tillämpas på den införda varans tullvärde. Vad gäller försäljning på auktion följer det av artikel 26a C i sjätte direktivet bland annat att auktionsförrättarens

provision skall brytas ut ur varans totala värde när auktionsförrättaren utför en leverans av varor enligt artikel 5.4 c i direktivet. Auktionsförrättarens provision utgör på detta vis beskattningsunderlaget för försäljningen på auktion, vilken beskattas enligt grundskattesatsen i enlighet med artikel 12.3 a i direktivet.

36 Kommissionen har framhållit att det i artikel 16.1 i sjätte direktivet föreskrivs att samtliga transaktioner som utförs när varorna omfattas av förfarandet för tillfällig införsel nödvändigtvis skall, om dessa införs senare, beskattas som om transaktionerna hade utförts efter det att de slutligt hade införts. Den effektiva reducerade skattesatsen skall följaktligen tillämpas på varornas värde innan de säljs på auktion, det vill säga på det pris som köparen har betalat vid denna försäljning med avdrag för auktionsförrättarens provision. Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall sedan tillämpas på den nämnda provisionen i enlighet med artikel 26a C i direktivet.

37 Kommissionen har dessutom framhållit att denna bestämmelse gäller oberoende av de allmänna bestämmelserna om hur tullvärdet skall bestämmas i artiklarna 29 och 144 i tullkodexen och bestämmelserna i artikel 11 B.1 i sjätte direktivet.

38 Förenade kungarikets regering har bestridit dessa argument. Enligt Förenade kungarikets regerings mening är den skatterättsliga klassificeringen som den tillämpar förenlig med artikel 16 i sjätte direktivet eftersom det tydligt framgår av denna bestämmelse och av artikel 11 B i direktivet att kostnaden för sådana transaktioner ingår i beskattningsunderlaget vid införseln och inte är beskattningsbara såsom en transaktion inom landets territorium, såsom fallet skulle vara för en transaktion som utförs efter den slutliga införseln. Det skulle leda till en dubbelbeskattning om auktionsförrättarens provision beskattades på nytt såsom motprestation för leveransen inom landets territorium.

39 Det är ostridigt att det i artikel 16.1 i sjätte direktivet, med beaktande av regleringen i del E i denna bestämmelse, föreskrivs att medlemsstaterna kan undanta vissa transaktioner avseende varor som omfattas av förfarandet för tillfällig införsel från mervärdesskatt om de inte syftar till slutlig användning och/eller konsumtion och att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar förfarandena motsvarar det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner hade beskattats inom landets territorium.

40 Eftersom medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har möjlighet att undanta vissa transaktioner som har utförts inom landets territorium avseende varor som omfattas av de förfaranden eller ordningar som föreskrivs i denna bestämmelse, däribland förfarandet för tillfällig införsel, följer även av dessa bestämmelser att vissa villkor skall vara uppfyllda för att undantaget skall vara tillämpligt.

41 Även om tidpunkten för den slutliga införseln av en vara som ända sedan den infördes i gemenskapen har omfattats av förfarandet för tillfällig införsel skjuts upp, genom tillämpningen av artikel 7.3 i sjätte direktivet, till den tidpunkt då detta förfarande upphör att gälla, följer det av undantaget i artikel 16.1 i detta direktiv att samtliga transaktioner som utförts medan varorna omfattades av förfarandet för tillfällig införsel skall beskattas som om de hade utförts inom landet efter varornas slutliga införsel.

42 Av denna anledning skall det, då ett konstverk som omfattas av förfarandet för tillfällig införsel säljs på auktion och införs på gemenskapens territorium till följd av denna transaktion, skiljas mellan försäljningen på auktion och införseln. Transaktionerna skall då beskattas var för sig.

43 När såväl införseln som försäljningen på auktion skall beskattas enligt villkoren i artikel 16.1 i sjätte direktivet skall det följaktligen, i det klubbade priset, skiljas mellan den del som motsvarar auktionsförrättarens provision och den del som

motsvarar den införda varans tullvärde. Den första delen utgör beskattningsunderlaget för försäljningen på auktion och beräknas enligt artikel 26a i sjätte direktivet samt beskattas enligt grundskattesatsen enligt artikel 12.3 a i direktivet medan den andra delen motsvarar varans tullvärde, som skall mervärdesbeskattas vid införseln enligt den effektiva reducerade skattesats som tillämpas i Förenade kungariket enligt artikel 11 B 6 i direktivet.

44 Denna tolkning överensstämmer med syftet med artikel 16.1 i sjätte direktivet, som särskilt är att säkerställa att transaktionerna avseende varor som omfattas av förfarandet för tillfällig införsel och som sedan införs och transaktionerna avseende varor som befinner sig inom gemenskapen är neutrala i skatterättsligt hänseende.

45 Med beaktande av analysen i punkt 43 i förevarande dom och i synnerhet omständigheten att värdet av auktionsförrättarens provision skall skiljas från den berörda varans tullvärde för att beskattas var för sig saknar Förenade kungarikets argument, enligt vilket auktionsförrättarens provision ingår i tullvärdet enligt bestämmelserna i artikel 11 B.1 och 11 B.3 b i sjätte direktivet jämförda med artikel 29 i tullkodexen, grund.

46 Förenade kungarikets argument, enligt vilket bestämmelsen i artikel 16.1 första stycket i sjätte direktivet inte är tvingande för medlemsstaterna medan det sista stycket i denna bestämmelse, där skyldigheten att undvika dubbelbeskattning föreskrivs, är en tvingande bestämmelse, kan inte heller godtas. Den sistnämnda skyldigheten skulle kräva att medlemsstaterna inte behandlade den transaktion som auktionsförrättaren utför som en transaktion inom landets territorium.

47 Såsom kommissionen har framhållit skall medlemsstaten, när den utnyttjar möjligheten i artikel 16.1 i sjätte direktivet och antar särskilda bestämmelser i syfte att undanta transaktioner avseende varor som omfattas av förfarandet för tillfällig införsel, iaktta samtliga villkor som föreskrivs i denna bestämmelse.

48 Avseende skyldigheten att undvika dubbelbeskattning, enligt det sista stycket i artikel 16.1 i sjätte direktivet, skall framhållas att den som avses i denna bestämmelse är personen som är betalningsskyldig för skatt. Som framgår av föregående stycke är det, med avvikelse från artikel 21.1 a första stycket i direktivet, den person som orsakar att varan lämnar de förfaranden eller ordningar som anges i det första stycket i artikel 16.1 som är betalningsskyldig för skatt avseende de transaktioner som avses i denna bestämmelse. För att undvika all osäkerhet om vem som är betalningsskyldig föreskrivs det en skyldighet i sjätte direktivet att undvika dubbelbeskattning, vilket dock inte på något sätt påverkar skattesatsen för auktionsförrättarens provision.

49 Under dessa förhållanden är, med beaktande av omständigheten att försäljning på auktion av konstverk inom ramen för förfarandet för tillfällig införsel, som följs av införsel till en medlemsstats territorium, skall anses som en transaktion utförd inom landets territorium och beskattas som en sådan, kommissionens anmärkning avseende åsidosättande av artikel 16.1 i sjätte direktivet välgrundad.

50 Då försäljning på auktion skall klassificeras som en transaktion som har utförts inom landets territorium kan det även fastställas att artiklarna 2.1, 5.4 c och 12.3> i sjätte direktivet har åsidosatts.

51 Mot denna bakgrund skall det fastställas att Förenade kungariket har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c, 12.3 och 16.1 i sjätte direktivet

genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på den provision som betalas till auktionsförrättare vid försäljning på auktion av konstverk som har införts i enlighet med bestämmelserna om tillfällig införsel.

Rättegångskostnader

52 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 har tappat målet, skall yrkandet bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1, 5.4 c, 12.3 och 16.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/49/EG av den 25 maj 1999, 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 förfarandet för tillfällig införsel.

2) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter