ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

9 februari 2006 *

In zaak C-305/03,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 16 juli 2003,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door C. Jackson en R. Caudwell als gemachtigden, bijgestaan door N. Paines, QC, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 december 2004,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 februari 2005,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") toe te passen op de commissie die veilingmeesters bij de veiling van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (hierna: „kunstvoorwerpen") ontvangen, de verplichtingen niet is

nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, 12, lid 3, en 16, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 1999/49/EG van de Raad van 25 mei 1999 (PB L 139, blz. 27; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Het onderhavige beroep betreft meer in het bijzonder de heffing van BTW op veilingen van kunstvoorwerpen die in het Verenigd Koninkrijk onder een regeling voor tijdelijke invoer zijn geplaatst en op het communautaire grondgebied worden ingevoerd nadat zij zijn verkocht.

Het rechtskader

De communautaire regeling

De Zesde richtlijn

3 Artikel 2 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

4 Volgens artikel 5, lid 4, sub c, van deze richtlijn wordt als een levering in de zin van lid 1 van dit artikel eveneens beschouwd:

„c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie".

5 Artikel 11, B, leden 1, 3 en 6, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. De maatstaf van heffing is ook voor de invoer van goederen zoals bedoeld in artikel 7, lid 1, sub b, de waarde die bij de geldende communautaire bepalingen wordt omschreven als de douanewaarde.

[...]

3. In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen, voor zover zij niet reeds daarin zijn begrepen:

a) de buiten de lidstaat van invoer verschuldigde rechten, heffingen en andere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer verschuldigd zijn, met uitzondering van de te heffen belasting over de toegevoegde waarde;

b) de bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming in de lidstaat van invoer.

Onder ‚eerste plaats van bestemming' wordt verstaan de plaats die genoemd is in de vrachtbrief of een ander document waaronder de goederen in de lidstaat van invoer binnenkomen. Bij gebreke van deze vermelding wordt de eerste plaats van bestemming geacht de plaats te zijn waar de eerste overlading van de goederen in de lidstaat van invoer geschiedt.

De bovenbedoelde bijkomende kosten worden eveneens in de maatstaf van heffing opgenomen wanneer zij voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Gemeenschap, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.

[...]

6. In afwijking van de leden 1 tot en met 4 kunnen de lidstaten die op 1 januari 1993 geen gebruik maakten van de in artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, bedoelde mogelijkheid, bepalen dat bij de invoer van de in artikel 26 bis, A, sub a, b en c, gedefinieerde kunstvoorwerpen [...] de maatstaf van heffing gelijk is aan een gedeelte van het overeenkomstig de leden 1 tot en met 4 vastgestelde bedrag.

Dit gedeelte wordt op dusdanige wijze vastgesteld dat de aldus bij invoer verschuldigde [BTW] in elk geval ten minste gelijk is aan 5 % van het overeenkomstig de leden 1 tot en met 4 vastgestelde bedrag."

6 Artikel 12, lid 3, van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„a) Het normale tarief van de [BTW] wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Vanaf 1 januari 1999 tot en met 31 december 2000 mag dit percentage niet lager dan 15 % zijn.

[...]

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.

[...]

c) de lidstaten kunnen bepalen dat het verlaagde tarief dat (of een van de verlaagde tarieven die) zij toepassen overeenkomstig de bepalingen sub a, derde alinea, eveneens van toepassing is op de invoer van de in artikel 26 bis, A, sub a, b en c, bedoelde kunstvoorwerpen [...]

[...]"

7 Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling bij invoer verlenen voor onder andere:

„i) de diensten welke betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde overeenkomstig het bepaalde in artikel 11, B, lid 3, sub b, in de maatstaf van heffing is opgenomen".

8 Artikel 16 van de Zesde richtlijn, juncto artikel 28 quater van dezelfde richtlijn, voorziet in een aantal vrijstellingen in verband met het internationale goederenverkeer. In artikel 16, lid 1, wordt gepreciseerd:

„1. Onverminderd de andere communautaire belastingbepalingen kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, bijzondere maatregelen nemen teneinde vrijstelling te verlenen voor de volgende handelingen of sommige daarvan, mits zij geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bedrag van de [BTW] dat verschuldigd is bij het onttrekken van de goederen aan de onder A tot en met E bedoelde regelingen of situaties overeenkomt met het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast:

[...]

E. Leveringen:

— van goederen als bedoeld in artikel 7, lid 1, sub a, die nog onderworpen zijn aan een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of aan een regeling voor extern douanevervoer;

[...]

alsmede de diensten betreffende deze leveringen.

In afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, eerste alinea, is de tot voldoening van de overeenkomstig de eerste alinea verschuldigde belasting gehouden persoon die welke de goederen aan de in dit lid genoemde regelingen of situaties onttrekt.

Wanneer het onttrekken van de goederen aan de in dit lid bedoelde regelingen of situaties aanleiding geeft tot invoer in de zin van artikel 7, lid 3, neemt de lidstaat van invoer de nodige maatregelen om dubbele belasting in het binnenland te voorkomen.

[...]"

9 Artikel 26 bis is aan de Zesde richtlijn toegevoegd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388 (PB L 60, blz. 16), die door de lidstaten vóór 1 januari 1995 moest worden geïmplementeerd. Deze bepaling, met het opschrift „Bijzondere bepaling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten", luidt als volgt:

„A. *Definities*

Voor de toepassing van dit artikel, en onverminderd andere communautaire bepalingen, worden beschouwd als:

[...]

e) *belastingplichtige wederverkoper:* de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde;

f) *organisator van een openbare veiling:* elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit op een openbare veiling een goed aanbiedt voor overdracht aan de meestbiedende;

g) *opdrachtgever van een organisator van een openbare veiling:* elke persoon die een goed overdraagt aan een organisator van een openbare veiling ingevolge een overeenkomst tot verkoop in commissie met onderstaande bepalingen:

— de organisator van de openbare veiling brengt het goed in veiling in eigen naam maar voor rekening van zijn opdrachtgever;

— de organisator van de openbare veiling draagt het goed in eigen naam maar voor rekening van zijn opdrachtgever over aan de meestbiedende aan wie het goed tijdens de openbare verkoping is gegund.

[...]

C. *Bijzondere regeling voor verkoop op openbare veilingen*

1. In afwijking van sub B kunnen de lidstaten overeenkomstig onderstaande bepalingen de maatstaf van heffing vaststellen voor leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, die verricht worden door een organisator van openbare veilingen die in eigen naam krachtens een overeenkomst tot verkoop in commissie overgaat tot openbare veiling van deze goederen voor rekening van:

[...]

2. De maatstaf van heffing voor elke levering van goederen als bedoeld in lid 1, wordt gevormd door het overeenkomstig lid 4 door de organisator van de openbare veiling aan de koper in rekening gebrachte totaalbedrag, verminderd met:

— het door de organisator van de openbare veiling aan zijn opdrachtgever betaalde of te betalen nettobedrag, vastgesteld overeenkomstig lid 3,

en

— het bedrag van de door de organisator van de openbare veiling krachtens zijn levering verschuldigde belasting.

3. Het door de organisator van de openbare veiling aan zijn opdrachtgever betaalde of te betalen nettobedrag is gelijk aan het verschil tussen:

— de prijs waarvoor het goed geveild is,

en

— het bedrag van de door de organisator van zijn opdrachtgever ontvangen of te ontvangen commissie krachtens de overeenkomst tot verkoop in commissie.

[...]

7. De levering van een goed aan een belastingplichtige organisator van openbare veilingen wordt geacht te hebben plaatsgevonden op het tijdstip waarop de openbare veiling van dat goed heeft plaatsgevonden.

[...]"

10 Artikel 28, lid 1 bis, van de Zesde richtlijn, dat is ingevoerd bij richtlijn 94/5, preciseert dat het Verenigd Koninkrijk tot en met 30 juni 1999 voor invoer van kunstvoorwerpen [...] een verlaagd tarief van ten minste 2,5 % kon toepassen. Vanaf

deze datum was deze lidstaat verplicht op deze invoer een normaal tarief toe te passen of, krachtens de in artikel 11, B, lid 6, voorziene afwijking, een verlaagd tarief van niet minder dan 5 %.

Het douanewetboek

11 Artikel 29 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1; hierna: „douanewetboek") preciseert:

„De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33, mits:

[...]

3. a) De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan [...]"

12 De nadere bepalingen ter uitvoering van het douanewetboek staan in verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 993/2001 van de Commissie van 4 mei 2001 (PB L 141, blz. 1). De relevante bepalingen van deze verordening zijn de volgende:

„Artikel 576

[...]

3. Volledige vrijstelling van rechten bij invoer wordt verleend voor:

a) kunstvoorwerpen [...] in de zin van bijlage I bij richtlijn [77/388] die zijn ingevoerd om met het oog op een eventuele verkoop te worden tentoongesteld;

b) andere dan nieuw vervaardigde goederen die zijn ingevoerd om op een veiling te worden verkocht.

[...]

Artikel 582

1. Bij het in het vrije verkeer brengen van overeenkomstig artikel 576 onder de regeling geplaatste goederen wordt het bedrag van de schuld vastgesteld aan de hand van de heffingsgrondslag die bij de aanvaarding van de aangifte voor het vrije verkeer op deze goederen van toepassing is.

[...]"

De nationale regeling

13 Blijkens het dossier voorziet artikel 12 van de Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) [Besluit inzake de belasting over de toegevoegde waarde (bijzondere bepalingen)] van 10 mei 1995, die in werking is getreden op 1 juni 1995 en waarmee het Verenigd Koninkrijk richtlijn 94/5 heeft geïmplementeerd, in de toepassing van de margeregeling op de leveringen van kunstvoorwerpen door organisatoren van openbare veilingen.

14 Artikel 3 van de Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 (S.I. 1995/958) [Besluit inzake de belasting over de toegevoegde waarde (belasting van handelingen)] van 30 maart 1995 bepaalt dat de eigendomsoverdracht van een kunstwerk dat is ingevoerd met het oog op wederverkoop, die plaatsvindt op een tijdstip waarop dit kunstvoorwerp nog onder de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten overeenkomstig de relevante bepalingen van het douanewetboek valt, noch als een levering van goederen noch als een dienst moet worden beschouwd.

De feiten en de precontentieuze procedure

15 In het Verenigd Koninkrijk worden kunstvoorwerpen met het oog op eventuele veiling ervan ingevoerd volgens de procedure van tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten. Indien het voorwerp na de veiling definitief in de Europese Gemeenschap wordt ingevoerd, wordt de BTW berekend op basis van de bij de veilingverkoop verkregen prijs, met inbegrip van de winstmarge van de veilingmeester. Vervolgens wordt dit bedrag met toepassing van artikel 11, B, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus verminderd dat het effectieve heffingspercentage gelijk is aan 5 % van de toe te passen heffingsmaatstaf.

16 Nadat de Commissie had vastgesteld dat het Verenigd Koninkrijk, in strijd met zijn verplichtingen op grond van de artikelen 28, lid 1 bis, en 28 quater, E, sub 1, van de Zesde richtlijn, de winstmarge van veilingmeesters bij de veiling van ingevoerde kunstvoorwerpen niet tegen het normale tarief belast, heeft zij deze lidstaat bij brief van 17 maart 1997 in gebreke gesteld en de inbreukprocedure van artikel 226 EG ingeleid.

17 Ter precisering van haar zienswijze heeft de Commissie het Verenigd Koninkrijk op 10 augustus 1998 een aanvullende ingebrekestelling gestuurd en uiteengezet dat deze lidstaat niet alleen zijn verplichtingen op grond van de artikelen 28, lid 1 bis en 28 quater, E, sub 1, van de Zesde richtlijn maar ook zijn verplichtingen op grond van de artikelen 2, sub 1, 5, lid 4, sub c, 12, lid 3, en 26 bis, van deze richtlijn niet was nagekomen.

18 Omdat zij van mening was dat de antwoorden van de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk van 15 mei 1997 en van 12 oktober 1998 niet toereikend waren, heeft de Commissie deze lidstaat op 3 augustus 2000 een met redenen omkleed advies doen toekomen, met het verzoek om binnen twee maanden na de kennisgeving ervan de nodige maatregelen te nemen om dit advies op te volgen.

19 De autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk hebben bij brief van 16 november 2000 geantwoord en hun eerder uiteengezette standpunten gehandhaafd. Van oordeel dat deze lidstaat niet de nodige maatregelen had genomen om het met redenen omkleed advies binnen de voorgeschreven termijn op te volgen, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

De ontvankelijkheid

20 De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft in dupliek en tijdens de mondelinge behandeling aangevoerd dat de Commissie in repliek een nieuwe grief naar voren heeft gebracht die in de precontentieuze procedure niet was aangevoerd, zodat haar beroep niet-ontvankelijk is.

21 In het met redenen omkleed advies en in haar inleidend verzoekschrift heeft de Commissie het Verenigd Koninkrijk verweten dat het over de winstmarge van de veilingmeester bij de veiling van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunstvoorwerpen niet de BTW over leveringen in het binnenland in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn heeft geheven. In repliek daarentegen heeft zij te kennen gegeven dat het Verenigd Koninkrijk die winstmarge terecht als bestanddeel van het bij invoer belastbare bedrag had aangemerkt, maar dat het de BTW bij invoer onjuist had berekend.

22 Het voorwerp van een beroep krachtens artikel 226 EG wordt afgebakend door de in dit artikel bedoelde precontentieuze procedure (zie arresten van 10 mei 2001, Commissie/Nederland, C-152/98, Jurispr. blz. I-3463, punt 23; 15 januari 2002, Commissie/Italië, C-439/99, Jurispr. blz. I-305, punt 11, en 16 juni 2005, Commissie/Italië, C-456/03, Jurispr. blz. I-5335, punt 35). Derhalve dient het beroep op dezelfde overwegingen en middelen te berusten als het met redenen

omkleed advies (zie met name arresten van 1 december 1993, Commissie/Denemarken, C-234/91, Jurispr. blz. I-6273, punt 16, en 18 juni 1998, Commissie/Italië, C-35/96, Jurispr. blz. I-3851, punt 28). Voorzover een grief niet in het met redenen omkleed advies is geformuleerd, is zij niet-ontvankelijk in het stadium van de procedure voor het Hof (zie arrest van 15 januari 2002, Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 11).

23 Dit vereiste betekent evenwel niet dat het dispositief van het met redenen omkleed advies en het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijkluidend moeten zijn wanneer het voorwerp van het geschil niet is verruimd of gewijzigd, maar integendeel alleen is beperkt (arresten van 11 juli 2002, Commissie/Spanje, C-139/00, Jurispr. blz. I-6407, punt 19, en 1 februari 2005, Commissie/Oostenrijk, C-203/03, Jurispr. blz. I-935, punt 29).

24 In casu heeft de Commissie tijdens de precontentieuze en de contentieuze procedure steeds betoogd dat het Verenigd Koninkrijk, in strijd met de krachtens de Zesde richtlijn op hem rustende verplichtingen, op de winstmarge van de veilingmeester een verlaagd BTW tarief toepast. Het antwoord op de vraag of deze winstmarge een bestanddeel van de douanewaarde is, verandert niets aan het feit dat deze lidstaat hierop een effectief verlaagd tarief toepast. Het standpunt van de Commissie dat deze marge volgens het normale tarief moet worden belast, is in de loop van de procedure niet gewijzigd.

25 Het middel van het Verenigd Koninkrijk dat de Commissie een nieuwe grief heeft aangevoerd, moet derhalve worden afgewezen.

Ten gronde

26 De hoofdvraag in dit geding is of de winstmarge van de veilingmeester bij de veiling van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunstvoorwerpen als een handeling in het binnenland moet worden belast onder de in artikel 16, lid 1, van de

Zesde richtlijn bepaalde voorwaarden. De Commissie voert echter tevens schending van de artikelen 2, lid 1, 5, lid 4, sub c, en 12, lid 3, aan. Derhalve moet worden nagegaan of deze bepalingen inderdaad zijn geschonden.

27 De Commissie merkt op dat er in de onderhavige situatie twee belastbare feiten zijn: enerzijds een invoer van goederen en anderzijds een handeling in het binnenland. In alle gevallen waarin een invoer wordt gevolgd door een verkoop door een belastingplichtige, moeten zowel de invoer als de verkoop worden belast.

28 Zij verwijt het Verenigd Koninkrijk dat zij het tweede belastbare feit, dat wil zeggen de veiling, niet als afzonderlijk belastbaar feit heeft aangemerkt, en deze veiling niet als handeling in het binnenland heeft belast. Om deze reden is deze lidstaat de krachtens de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, en 12, lid 3, van de Zesde richtlijn op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

29 De regering van het Verenigd Koninkrijk erkent dat er potentieel twee belastbare feiten zijn, te weten de invoer van de goederen en de veiling ervan. Volgens hem zijn de betrokken veilingen echter verkopen voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap in de zin van artikel 29 van het douanewetboek, aangezien de betrokken voorwerpen onder een regeling voor tijdelijke invoer zijn geplaatst, en kunnen de veilingen niet tegelijkertijd handelingen in het Verenigd Koninkrijk zijn.

30 Artikel 2 van de Zesde richtlijn onderscheidt twee categorieën handelingen die aan de BTW zijn onderworpen: enerzijds de handelingen welke in het binnenland worden verricht, en anderzijds de invoer van goederen.

31 Uit artikel 5, lid 4, sub c, van deze richtlijn blijkt dat de veilingmeester een goed levert als hij het overdraagt ingevolge een tussen hem en de verkoper of koper gesloten overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie.

32 Artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn voorziet in een normaal BTW-tarief dat van toepassing is op alle belastbare handelingen waarvoor geen verlaagd tarief geldt.

33 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, blijkt bij beschouwing van de kenmerken van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, dat bij alle binnen een lidstaat verrichte handelingen het belastbare feit wordt gevormd door de levering van een goed onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige, terwijl bij invoer het belastbare feit de enkele binnenkomst van een goed in een lidstaat is, ongeacht of er al dan niet een transactie is, of de handeling om niet dan wel onder bezwarende titel is geschied, en of zij door een belastingplichtige dan wel door een particulier is verricht (zie met name arrest van 5 mei 1982, Schul, 15/81, Jurispr. blz. 1409, punt 14).

34 In casu worden de met het oog op veiling ingevoerde kunstvoorwerpen vanaf het ogenblik dat zij de Gemeenschap binnenkomen, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten geplaatst, op voorwaarde dat hun eindbestemming vóór de verkoop niet bekend is. Wanneer het goed aan een koper uit de Gemeenschap wordt verkocht, geschiedt de invoer in de lidstaat op wiens grondgebied het goed aan deze regeling wordt onttrokken.

35 De Zesde richtlijn voorziet in twee verschillende fiscale regelingen voor respectievelijk de invoer en de veiling van kunstvoorwerpen. Met betrekking tot de ingevolge artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn aan de BTW onderworpen invoer voorziet artikel 12, lid 3, sub c, en, bij wijze van afwijking, artikel 11, B, lid 6, hiervan in een verlaagd BTW-tarief, dat moet worden toegepast op de douanewaarde van het ingevoerde goed. Met betrekking tot veilingen heeft artikel 26 bis, C, van de Zesde

richtlijn met name tot gevolg dat de commissie van de veilingmeester wordt onderscheiden van de globale waarde van het goed, wanneer de veilingmeester een levering in de zin van artikel 5, lid 4, sub c, van deze richtlijn verricht. Deze commissie vormt aldus de heffingsmaatstaf voor de veiling, die wordt belast volgens het normale tarief van artikel 12, lid 3, sub a.

36 De Commissie betoogt dat artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn dwingend bepaalt dat alle handelingen die zijn verricht in de periode waarin de goederen aan een regeling voor tijdelijke invoer zijn onderworpen, indien deze goederen vervolgens worden ingevoerd, moeten worden belast alsof deze handelingen na de definitieve invoer van de goederen zijn verricht. Derhalve moet het effectieve verlaagde tarief worden toegepast op de waarde van de goederen voordat zij zijn geveild, dat wil zeggen op de door de koper bij deze veiling betaalde prijs met aftrek van de commissie van de veilingmeester. Op deze commissie is vervolgens overeenkomstig artikel 26 bis, C, van deze richtlijn, het normale tarief van toepassing.

37 Bovendien preciseert zij dat deze regel geldt onafhankelijk van de in de artikelen 29 en 144 van het douanewetboek en artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn vervatte algemene regels voor de vaststelling van de douanewaarde.

38 De regering van het Verenigd Koninkrijk komt op tegen deze redenering. Volgens haar is de door haar toegepaste fiscale regeling verenigbaar met artikel 16 van de Zesde richtlijn, want uit deze bepaling en uit artikel 11, B, van dezelfde richtlijn blijkt duidelijk dat de prijs van dergelijke handelingen in de heffingsmaatstaf bij de invoer is begrepen en niet als handeling in het binnenland is belast, zoals dat het geval zou zijn bij een handeling na definitieve invoer. Er zou sprake zijn van dubbele belasting indien de commissies van de veilingmeesters opnieuw belastbaar zouden zijn als tegenprestatie voor een in het binnenland verrichte handeling.

39 Vaststaat dat artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn, gelet op de sub E ervan bedoelde regeling, bepaalt dat de lidstaten BTW-vrijstelling kunnen verlenen voor bepaalde handelingen met betrekking tot aan een regeling voor tijdelijke invoer onderworpen goederen, mits deze handelingen geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bedrag van de BTW dat verschuldigd is bij het onttrekken van de goederen aan de regeling, overeenkomt met het belastingbedrag dat zou zijn betaald indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast.

40 Waar deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid biedt, vrijstelling te verlenen voor bepaalde in het binnenland verrichte handelingen met betrekking tot goederen die zijn onderworpen aan de in deze bepaling genoemde regelingen of situaties, waaronder de regeling voor tijdelijke invoer, stelt zij tevens bepaalde voorwaarden waaraan voor het toepassen van deze vrijstelling moet worden voldaan.

41 Hoewel het moment van de definitieve invoer van een goed dat vanaf het moment van binnenkomst in de Gemeenschap onder de regeling voor tijdelijke invoer is geplaatst, ingevolge artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn wordt uitgesteld tot het moment waarop dit goed aan de regeling wordt onttrokken, volgt uit de in artikel 16, lid 1, van deze richtlijn bepaalde afwijking dat alle onder die tijdelijke regeling verrichte handelingen moeten worden belast als waren zij na de definitieve invoer van de goederen in het binnenland verricht.

42 Om deze reden moet, wanneer een kunstvoorwerp onder de regeling voor tijdelijke invoer wordt geveild en daarop in de Gemeenschap wordt ingevoerd, onderscheid worden gemaakt tussen veiling en invoer, en moeten deze twee handelingen afzonderlijk worden belast.

43 Bijgevolg moet zowel voor het belasten van de invoer als voor het belasten van de veiling overeenkomstig artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn, bij de prijs waartegen het goed wordt toegewezen, worden onderscheiden tussen het met de commissie

van de veilingmeester overeenkomende deel en het met de douanewaarde van het ingevoerde goed overeenkomende deel. Het eerste vormt de heffingsmaatstaf voor de veiling, berekend volgens artikel 26 bis van de Zesde richtlijn en belast tegen het in artikel 12, lid 3, sub a, van deze richtlijn bepaalde normale tarief. Het tweede komt overeen met de douanewaarde van het goed, dat aan BTW bij invoer is onderworpen en wordt belast tegen een effectief verlaagd tarief dat krachtens artikel 11, B, lid 6, van deze richtlijn in het Verenigd Koninkrijk van toepassing is.

44 Deze uitlegging stemt overeen met het doel van artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat met name bestaat in het waarborgen van de belastingneutraliteit tussen enerzijds handelingen die betrekking hebben op goederen die onder de regeling van tijdelijke invoer zijn geplaatst en vervolgens worden ingevoerd, en anderzijds handelingen die betrekking hebben op goederen die zich reeds in de Gemeenschap bevinden.

45 Gelet op de analyse in punt 43 van dit arrest en meer in het bijzonder op de omstandigheid dat de waarde van de commissie van de veilingmeester moet worden onderscheiden van de douanewaarde van het betrokken goed voor het belasten van beide componenten, is het argument van het Verenigd Koninkrijk dat de winstmarge van de veilingmeester overeenkomstig artikel 11, B, leden 1 en 3, sub b, van de Zesde richtlijn en artikel 29 van het douanewetboek deel uitmaakt van de invoerwaarde, ongegrond.

46 Het argument van het Verenigd Koninkrijk dat artikel 16, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voor de lidstaten facultatief is, terwijl de laatste alinea van deze bepaling, waarin de verplichting om dubbele belasting te voorkomen is geformuleerd, van dwingend recht is, moet eveneens worden afgewezen. Deze laatste verplichting eist dat de lidstaten de handeling van de veilingmeester niet behandelen als een in het binnenland verrichte handeling.

47 Zoals de Commissie terecht aanvoert, moet de lidstaat, wanneer hij gebruikmaakt van de door artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid door bijzondere maatregelen te nemen teneinde vrijstelling te verlenen voor handelingen met betrekking tot goederen die zich onder de regelingen voor tijdelijke invoer bevinden, voldoen aan alle voorwaarden die deze bepaling stelt.

48 Met betrekking tot de in artikel 16, lid 1, laatste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde verplichting tot het voorkomen van dubbele belasting zij opgemerkt dat deze bepaling betrekking heeft op de persoon die de belasting is verschuldigd. Zoals uit de voorgaande alinea van deze bepaling blijkt, is in afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, eerste alinea, van dezelfde richtlijn de persoon die de belasting over de in artikel 16, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn bedoelde handelingen is verschuldigd, degene die deze goederen onttrekt aan de in deze bepaling genoemde regelingen en situaties. Ter voorkoming van verwarring over de persoon die de belasting is verschuldigd, voorziet de Zesde richtlijn namelijk in de verplichting tot het voorkomen van dubbele belasting, zonder dat dit van invloed is op het op de winstmarge van de veilingmeester toepasselijke tarief.

49 Onder deze omstandigheden moet, gelet op het feit dat de veiling van kunstvoorwerpen in het kader van de regeling voor tijdelijke invoer gevolgd door invoer op het grondgebied van de betrokken lidstaat moet worden aangemerkt als een in het binnenland verrichte handeling die als zodanig moet worden belast, worden vastgesteld dat de grief van de Commissie inzake schending van artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn van deze bepaling gegrond is.

50 Aangezien een veiling derhalve moet worden aangemerkt als een „handeling die in het binnenland heeft plaatsgevonden", moet tevens worden vastgesteld dat de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, en 12, lid 3, van de Zesde richtlijn zijn geschonden.

51 Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat het Verenigd Koninkrijk, door een verlaagd tarief van de BTW toe te passen op de commissie die veilingmeesters bij de veiling van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunst-

voorwerpen ontvangen, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, 12, lid 3, en 16, lid 1, van de Zesde richtlijn.

Kosten

52 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Verenigd Koninkrijk in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart:

1) Door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op de commissie die veilingmeesters bij de veiling van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten ontvangen, is het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, 12, lid 3, en 16, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 1999/49/EG van de Raad van 25 mei 1999.

2) Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen