ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 9ης Φεβρουαρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-305/03,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 16 Ιουλίου 2003,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενου από τις C. Jackson και R. Caudwell, επικουρούμενες από τον N. Paines, QC, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (εισηγητή) και A. Ó Caoimh, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Δεκεμβρίου 2004,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 24ης Φεβρουαρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί με την προσφυγή της από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', 12, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών

— κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 1999 (ΕΕ L 139, σ. 27) (στο εξής: έκτη οδηγία), διότι εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που επιβάλλεται στην προμήθεια που καταβάλλεται στους διοργανωτές δημοπρασιών κατά την πώληση σε δημοπρασία αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (στο εξής: έργα τέχνης) που έχουν εισαχθεί με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής.

2 Η υπό κρίση προσφυγή αφορά ειδικότερα την από άποψη ΦΠΑ μεταχείριση των πωλήσεων σε δημοπρασία έργων τέχνης που υπόκεινται στο Ηνωμένο Βασίλειο σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και εισάγονται στο κοινοτικό έδαφος μετά την πώλησή τους.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

Η έκτη οδηγία

3 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή,

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Το άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου θεωρείται επίσης:

«γ) η μεταβίβαση αγαθού η οποία πραγματοποιείται δυνάμει συμβάσεως εντολής προς αγορά ή πώληση.»

5 Το άρθρο 11, Β, παράγραφοι 1, 3 και 6, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Η φορολογητέα βάση αποτελείται από το ποσό που ορίζεται ως δασμολογητέα αξία σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις· τούτο ισχύει [επίσης] προκειμένου για εισαγωγές αγαθών αναφερομένων στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

[...]

3. Στη φορολογητέα βάση περιλαμβάνονται, στον βαθμό που δεν έχουν ήδη περιληφθεί:

α) οι φόροι, δασμοί, εισφορές και άλλα τέλη που οφείλονται εκτός του κράτους μέλους εισαγωγής, καθώς και όσα οφείλονται λόγω της εισαγωγής, εξαιρέσει του εισπρακτέου φόρου προστιθέμενης αξίας·

β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως τα έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, τα οποία πραγματοποιούνται μέχρι τον πρώτο τόπο προορισμού των αγαθών στο εσωτερικό του κράτους μέλους εισαγωγής.

Ως "πρώτος τόπος προορισμού" νοείται ο τόπος που αναγράφεται στη φορτωτική ή κάθε άλλο έγγραφο μεταφοράς βάσει του οποίου εισέρχονται τα αγαθά στο κράτος μέλος εισαγωγής. Ελλείψει τέτοιας ενδείξεως, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης στο κράτος μέλος εισαγωγής.

Περιλαμβάνονται επίσης στη φορολογητέα βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα παρεπόμενα έξοδα, όταν προκύπτουν από τη μεταφορά σε άλλο τόπο προορισμού που ευρίσκεται στο εσωτερικό της Κοινότητας, εφόσον αυτός ο τελευταίος τόπος είναι γνωστός τη στιγμή κατά την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου.

[...]

6. Κατά παρέκκλιση από τις παραγράφους 1 έως 4, τα κράτη μέλη τα οποία, την 1η Ιανουαρίου 1993, δεν έκαναν χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, μπορούν να προβλέψουν ότι, κατά την εισαγωγή [έργων τέχνης], όπως ορίζονται στο άρθρο 26α, [...] Α, στοιχεία α', β' και γ', η φορολογική βάση ισούται προς το τμήμα του ποσού του καθοριζόμενου σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 4.

Το τμήμα αυτό καθορίζεται κατά τρόπον ώστε ο τελικά οφειλόμενος [ΦΠΑ] κατά την εισαγωγή να ισούται, οπωσδήποτε, τουλάχιστον προς το 5 % του ποσού του καθοριζομένου βάσει των παραγράφων 1 έως 4.»

6 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«α) Ο κανονικός συντελεστής του [ΦΠΑ] ορίζεται από τα κράτη μέλη ως ποσοστό της φορολογητέας βάσης [και πρέπει] να είναι ίδιος για τις παραδόσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Από την 1η Ιανουαρίου 1999 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2000, το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 15 %.

[...]

Τα κράτη μέλη μπορούν [επίσης] να εφαρμόζουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται ως ποσοστό της φορολογητέας βάσης το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 % και εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονται στο παράρτημα Η.

[...]

γ) Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι ο μειωμένος συντελεστής ή ένας από τους μειωμένους συντελεστές που εφαρμόζουν σύμφωνα με τις διατάξεις του στοιχείου α΄, τρίτο εδάφιο, εφαρμόζεται και στις εισαγωγές [έργων τέχνης] που αναφέρονται στο άρθρο 26α, [...] Α, στοιχεία α΄, β΄ και γ΄.

[...]»

7 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν κατά την εισαγωγή από τον φόρο, μεταξύ άλλων:

«ι) τις παροχές υπηρεσιών συναφών προς την εισαγωγή αγαθών και των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 11, [...] Β, παράγραφος 3, περίπτωση β'».

8 Το άρθρο 16 της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε κατόπιν της προσθήκης του άρθρου 28γ της οδηγίας αυτής, προβλέπει ορισμένες απαλλαγές σχετικά με το διεθνές εμπόριο και διευκρινίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών φορολογικών διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να λαμβάνουν ειδικά μέτρα για να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις ή ορισμένες από αυτές, υπό τον όρο ότι οι πράξεις αυτές δεν αποσκοπούν σε τελική χρήση ή/και κατανάλωση και ότι το ποσό του [ΦΠΑ] που οφείλεται κατά την έξοδο από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που αναφέρονται στους τίτλους Α έως Ε αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που θα οφειλόταν αν καθεμία από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

[...]

Ε. Οι παραδόσεις:

— αγαθών αναφερόμενων στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', με διατήρηση των καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή εξωτερικής διαμετακόμισης,

[...]

καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι συναφείς με τις παραδόσεις αυτές.

Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, υπόχρεος στον φόρο, που οφείλεται σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, είναι το πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί την έξοδο των αγαθών από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που απαριθμούνται στην παρούσα παράγραφο.

Όταν η έξοδος των αγαθών από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο καταλήγει σε εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, το κράτος μέλος εισαγωγής λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης στο εσωτερικό της χώρας.

[...]»

9 Η οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 60, σ. 16), την οποία τα κράτη μέλη έπρεπε να μεταφέρουν στην εσωτερική νομοθεσία τους πριν από την 1η Ιανουαρίου 1995, πρόσθεσε στην έκτη οδηγία το άρθρο 26α. Η διάταξη αυτή επιγράφεται «Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αντικείμενα και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας» και έχει ως εξής:

«Α. *Ορισμοί*

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, και με την επιφύλαξη τυχόν άλλων κοινοτικών διατάξεων, θεωρούνται ως:

[...]

ε) "υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής" [...] ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει, με σκοπό τη μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αντικείμενα ή/και έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου βάσει σύμβασης παραγγελίας για αγορά ή για πώληση,

στ) "διοργανωτής δημοπρασίας", ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, θέτει ένα αντικείμενο προς πώληση σε δημοπρασία με σκοπό την παράδοσή του στον πλειοδότη,

ζ) "εντολέας διοργανωτή δημοπρασίας", το πρόσωπο που μεταβιβάζει ένα αντικείμενο σε διοργανωτή δημοπρασίας, βάσει σύμβασης παραγγελίας για την πώλησή του, στην οποία προβλέπονται τα εξής:

— ο διοργανωτής της δημοπρασίας προτείνει το αντικείμενο προς πώληση στη δημοπρασία ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό του εντολέα,

— ο διοργανωτής της δημοπρασίας παραδίδει το αγαθό ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό του εντολέα, στον πλειοδότη στον οποίο κατακυρώθηκε το αντικείμενο.

[...]

Γ. *Ειδικό καθεστώς για τις πωλήσεις σε δημοπρασία*

1. Κατά παρέκκλιση από τον τίτλο Β, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν σύμφωνα με τις παρακάτω διατάξεις τη φορολογική βάση των παραδόσεων μεταχειρισμένων αντικειμένων και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες διενεργεί ένας διοργανωτής δημοπρασίας ιδίω ονόματι, βάσει σύμβασης παραγγελίας για την πώληση των αντικειμένων αυτών σε δημοπρασία, για λογαριασμό:

[...]

2. Η φορολογική βάση κάθε παράδοσης αγαθών, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, είναι το συνολικό ποσό με το οποίο, βάσει της παραγράφου 4, ο διοργανωτής της δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή, μείον:

— το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του, που καθορίζεται βάσει της παραγράφου 3,

και

— το ποσό του φόρου που οφείλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας για την παράδοση αυτή.

3. Το καθαρό ποσό που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο διοργανωτής της δημοπρασίας στον εντολέα του ισούται προς τη διαφορά μεταξύ:

— της τιμής κατακύρωσης του αγαθού στη δημοπρασία

και

— του ποσού της προμήθειας που εισέπραξε ή θα εισπράξει ο διοργανωτής της δημοπρασίας από τον εντολέα, βάσει της σύμβασης προμήθειας για πώληση.

[...]

7. Η παράδοση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο διοργανωτή δημοπρασίας θεωρείται ότι πραγματοποιείται κατά τον χρόνο της πώλησης των αγαθών αυτών στη δημοπρασία.

[...]»

10 Το άρθρο 28, παράγραφος 1α, της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε κατόπιν της έκδοσης της οδηγίας 94/5, διευκρινίζει ότι μέχρι τις 30 Ιουνίου 1999 το Ηνωμένο

Βασίλειο μπορούσε να επιβάλλει, κατά τις εισαγωγές έργων τέχνης, μειωμένο φορολογικό συντελεστή ύψους τουλάχιστον 2,5 %. Μετά την ημερομηνία αυτή το εν λόγω κράτος μέλος ήταν υποχρεωμένο να επιβάλλει στις εισαγωγές αυτές τον κανονικό συντελεστή ή, δυνάμει της παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 11, Β, παράγραφος 6, μειωμένο συντελεστή ύψους τουλάχιστον 5 %.

Ο τελωνειακός κώδικας

11 Το άρθρο 29 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), διευκρινίζει τα εξής:

«1. Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33 [...].

[...]

3. α) Η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή είναι η συνολική πληρωμή που έγινε ή πρόκειται να γίνει από τον αγοραστή προς τον πωλητή ή υπέρ του πωλητή για τα εισαγόμενα εμπορεύματα και περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν ή πρόκειται να γίνουν ως όρος της πώλησης των εισαγομένων εμπορευμάτων από τον αγοραστή στον πωλητή ή από τον αγοραστή σε τρίτο πρόσωπο για να [εκπληρώσει] υποχρέωση του πωλητή [...]»

12 Οι λεπτομερείς διατάξεις εφαρμογής του τελωνειακού κώδικα περιέχονται στον κανονισμό (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 993/2001 της Επιτροπής, της 4ης Μαΐου 2001 (ΕΕ L 141, σ. 1). Οι κρίσιμες διατάξεις του κανονισμού αυτού είναι οι εξής:

«Άρθρο 576

[...]

3. Πλήρης απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς παραχωρείται όταν:

α) έργα τέχνης [...], όπως καθορίζονται στο παράρτημα I της οδηγίας [77/388], εισάγονται για να εκτεθούν με σκοπό, ενδεχομένως, να πωληθούν·

β) εμπορεύματα άλλα από αυτά που έχουν κατασκευαστεί πρόσφατα εισάγονται με σκοπό την πώλησή τους σε πλειστηριασμό.

[...]

Άρθρο 582

1. Όταν εμπορεύματα, τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς σύμφωνα με το άρθρο 576, διασαφούνται για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, το ποσό της τελωνειακής οφειλής καθορίζεται με βάση τα στοιχεία υπολογισμού που εφαρμόζονταν ως προς αυτά τα εμπορεύματα κατά τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

13 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι το άρθρο 12 της κανονιστικής απόφασης της 10ης Μαΐου 1995 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ειδικές διατάξεις) [Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — SI 1995/1268], η οποία άρχισε να ισχύει την 1η Ιουνίου 1995 και μετέφερε την οδηγία 94/5 στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, προβλέπει ότι στις παραδόσεις έργων τέχνης που πραγματοποιούν οι διοργανωτές δημοπρασιών εφαρμόζεται το σύστημα του μειωμένου φορολογικού συντελεστή.

14 Το άρθρο 3 της κανονιστικής απόφασης για τον ΦΠΑ και τη φορολογική μεταχείριση των συναλλαγών, της 30ής Μαρτίου 1995 [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — (SI 1995/958)], ορίζει ότι η μεταβίβαση της κυριότητας έργων τέχνης που εισάγονται προσωρινά με σκοπό τη μεταπώλησή τους, η οποία πραγματοποιείται ενόσω το έργο τέχνης τελεί ακόμη υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, λόγω του οποίου δεν έχουν καταβληθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελωνειακού κώδικα, εισαγωγικοί δασμοί, δεν θεωρείται ούτε ως παράδοση αγαθών ούτε ως παροχή υπηρεσιών.

Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής

15 Στο Ηνωμένο Βασίλειο τα έργα τέχνης τα οποία πρόκειται να πωληθούν σε δημοπρασία εισάγονται σύμφωνα με τη διαδικασία προσωρινής εισαγωγής, η οποία απαλλάσσεται πλήρως από τους εισαγωγικούς δασμούς. Αν το έργο τέχνης, μετά τη δημοπρασία, εισαχθεί οριστικά στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, ο ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση το τίμημα που καταβλήθηκε κατά τη δημοπρασία και στο οποίο περιλαμβάνεται η προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας. Το ποσό αυτό μειώνεται στη συνέχεια κατ' εφαρμογή του άρθρου 11, Β, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, ώστε ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής να ανέρχεται τελικά στο 5 % της εφαρμοστέας βάσης επιβολής του φόρου.

16 Στις 17 Μαρτίου 1997 η Επιτροπή, έχοντας διαπιστώσει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από τα άρθρα 28, παράγραφος 1α, και 28γ, Ε, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, δεν φορολογεί με τον συνήθη συντελεστή την προμήθεια που καταβάλλεται στους διοργανωτές δημοπρασιών για την πώληση έργων τέχνης σε δημοπρασία, απέστειλε στο εν λόγω κράτος μέλος έγγραφο όχλησης και κίνησε τη διαδικασία παράβασης που προβλέπει το άρθρο 226 ΕΚ.

17 Η Επιτροπή, για να καταστήσει πλήρως σαφή την άποψή της, απέστειλε στο Ηνωμένο Βασίλειο στις 10 Αυγούστου 1998 συμπληρωματικό έγγραφο όχλησης, με το οποίο διευκρίνισε ότι το κράτος μέλος αυτό είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει όχι μόνο από τα άρθρα 28, παράγραφος 1α, και 28γ, Ε, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, αλλά και από τα άρθρα 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', 12, παράγραφος 3, και 26α της ίδιας αυτής οδηγίας.

18 Η Επιτροπή, δεδομένου ότι δεν θεώρησε ικανοποιητικές τις απαντήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου της 15ης Μαΐου 1997 και της 12ης Οκτωβρίου 1998, απέστειλε στο εν λόγω κράτος μέλος στις 3 Αυγούστου 2000 αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία το κάλεσε να θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί με την αιτιολογημένη αυτή γνώμη εντός δύο μηνών από την κοινοποίησή της.

19 Οι αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου απάντησαν με έγγραφο της 16ης Νοεμβρίου 2000, με το οποίο ενέμειναν στις απόψεις που είχαν αναπτύξει ήδη προηγουμένως. Η Επιτροπή, κρίνοντας ότι το κράτος μέλος αυτό δεν είχε θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί εμπροθέσμως με την αιτιολογημένη γνώμη, αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί του παραδεκτού

20 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίστηκε με το υπόμνημα ανταπάντησης και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η Επιτροπή διατύπωσε με το υπόμνημα απάντησης νέα αιτίαση, η οποία δεν είχε προβληθεί κατά τη διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής, οπότε η προσφυγή της καθίσταται απαράδεκτη.

21 Κατά την κυβέρνηση αυτή, η Επιτροπή κατηγόρησε το Ηνωμένο Βασίλειο με την αιτιολογημένη γνώμη και το εισαγωγικό της δίκης έγγραφο ότι, όταν πρόκειται για δημοπρασία έργων τέχνης που έχουν εισαχθεί με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, δεν επιβάλλει στην προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας τον ΦΠΑ που προβλέπεται κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. Αντίθετα, με το υπόμνημα απάντησης, η Επιτροπή θεώρησε ότι το Ηνωμένο Βασίλειο καλώς συνυπολογίζει την προμήθεια αυτή στο φορολογητέο ποσό κατά την εισαγωγή, αλλά ότι υπολογίζει εσφαλμένα τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

22 Το αντικείμενο προσφυγής που ασκείται κατ' εφαρμογή του άρθρου 226 ΕΚ οριοθετείται από τη διαδικασία που διεξάγεται πριν από την άσκηση της προσφυγής (βλ. αποφάσεις της 10 Μαΐου 2001, C-152/98, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2001, σ. I-3463, σκέψη 23, της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-439/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2002, σ. I-305, σκέψη 11, και της 16ης Ιουνίου 2005, C-456/03, Επιτροπή κατά Ιταλίας, που δεν έχει δημοσιευτεί ακόμη στη

Συλλογή, σκέψη 35). Επομένως, η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους με την αιτιολογημένη γνώμη λόγους και ισχυρισμούς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 1ης Δεκεμβρίου 1993, C-234/91, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1993, σ. I-6273, σκέψη 16, και της 18ης Ιουνίου 1998, C-35/96, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1998, σ. I-3851, σκέψη 28). Αν μια αιτίαση δεν έχει διατυπωθεί με την αιτιολογημένη γνώμη, είναι απαράδεκτη κατά το στάδιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 11).

23 Εντούτοις, η επιταγή αυτή δεν μπορεί να βαίνει μέχρι του σημείου να απαιτείται σε κάθε περίπτωση πλήρης σύμπτωση μεταξύ του διατακτικού της αιτιολογημένης γνώμης και των αιτημάτων της προσφυγής, όταν το αντικείμενο της διαφοράς δεν έχει διευρυνθεί ή τροποποιηθεί, αλλ' αντιθέτως έχει απλώς περιοριστεί (αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-139/00, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2002, σ. I-6407, σκέψη 19, και της 1ης Φεβρουαρίου 2005, C-203/03, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2005, σ. I-935, σκέψη 29).

24 Εν προκειμένω η Επιτροπή υποστηρίζει αδιαλείπτως, τόσο κατά τη διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής όσο και κατά τη διαδικασία μετά την άσκησή της, ότι το Ηνωμένο Βασίλειο εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στην προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας κατά παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από την έκτη οδηγία. Το ζήτημα αν η προμήθεια αυτή αποτελεί συστατικό στοιχείο της δασμολογητέας αξίας δεν αναιρεί το γεγονός ότι το εν λόγω κράτος μέλος της επιβάλλει στην πράξη μειωμένο φορολογικό συντελεστή. Η άποψη της Επιτροπής ότι στην προμήθεια αυτή πρέπει να επιβάλλεται ο κανονικός συντελεστής δεν έχει μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της διαδικασίας.

25 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η Επιτροπή διατύπωσε νέα αιτίαση.

Επί της ουσίας

26 Το βασικό ζήτημα που τίθεται στην υπό κρίση διαφορά είναι αν η προμήθεια που καταβάλλεται στον διοργανωτή της δημοπρασίας κατά τη δημοπρασία έργων τέχνης που έχουν εισαχθεί με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής πρέπει να

φορολογείται ως πράξη διενεργούμενη στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή όμως υποστηρίζει ότι συντρέχει επίσης παράβαση των άρθρων 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', και 12, παράγραφος 3. Πρέπει συνεπώς να εξακριβωθεί αν αποδεικνύεται η ύπαρξη παράβασης των διατάξεων αυτών.

27 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι στην υπό κρίση περίπτωση υπάρχουν δύο γενεσιουργοί αιτίες: πρώτον, μια εισαγωγή αγαθών και, δεύτερον, μια πράξη στο εσωτερικό της χώρας. Σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες την εισαγωγή ακολουθεί πώληση από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο πρέπει να φορολογούνται τόσο η εισαγωγή όσο και η πώληση.

28 Η Επιτροπή αιτιάται το Ηνωμένο Βασίλειο για το ότι δεν διαχωρίζει τη δεύτερη γενεσιουργό αιτία, δηλαδή την πώληση σε δημοπρασία, και για το ότι δεν τη φορολογεί ως πράξη στο εσωτερικό της χώρας. Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος αυτό έχει παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', και 12, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

29 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ομολογεί ότι ενδέχεται να υπάρχουν δυο γενεσιουργοί αιτίες, δηλαδή η εισαγωγή των αγαθών και η πώλησή τους σε δημοπρασία. Εντούτοις, κατά την κυβέρνηση αυτή, αφού τα εν λόγω έργα τέχνης τελούν υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, οι εν λόγω δημοπρασίες συνιστούν πωλήσεις προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, κατά την έννοια του άρθρου 29 του τελωνειακού κώδικα, και δεν μπορούν να αποτελούν συγχρόνως πράξεις διενεργούμενες εντός του Ηνωμένου Βασιλείου.

30 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας διακρίνει δύο κατηγορίες πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ, αφενός τις πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και αφετέρου τις εισαγωγές αγαθών.

31 Από το άρθρο 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι ο διοργανωτής της δημοπρασίας προβαίνει σε παράδοση αγαθών, όταν μεταβιβάζει την κυριότητα του αγαθού δυνάμει της σύβασης παραγγελίας που έχει συνάψει με τον πωλητή ή τον αγοραστή.

32 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας καθορίζει τον κανονικό συντελεστή του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάλλεται σε κάθε φορολογούμενη πράξη για την οποία δεν ισχύει μειωμένος συντελεστής.

33 Όπως έχει ήδη δεχτεί το Δικαστήριο, από την ανάλυση των χαρακτηριστικών του κοινού συστήματος του ΦΠΑ συνάγεται ότι για όλες τις διενεργούμενες στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους πράξεις η γενεσιουργός αιτία του φόρου συνίσταται στην παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, ενώ για τις πράξεις εισαγωγής η γενεσιουργός αιτία του φόρου συνίσταται απλώς στην είσοδο του αγαθού στο εσωτερικό κράτους μέλους, ανεξάρτητα από την ύπαρξη συναλλαγής, από το αν η πράξη πραγματοποιείται εξ επαχθούς ή εκ χαριστικής αιτίας ή από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο ή από ιδιώτη (βλ, μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Μαΐου 1982, 15/81, Schul, Συλλογή , σ. 1409, σκέψη 14).

34 Στην υπό κρίση υπόθεση, τα έργα τέχνης που εισάγονται για να πωληθούν σε δημοπρασία τίθενται, αμέσως μετά την είσοδό τους στην Κοινότητα, υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, εφόσον ο τελικός προορισμός τους δεν είναι γνωστός πριν από την πώληση. Όταν το αγαθό πωλείται σε αγοραστή της Κοινότητας, η εισαγωγή πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξέρχεται από το καθεστώς αυτό.

35 Η έκτη οδηγία προβλέπει διαφορετική φορολογική ρύθμιση αφενός για την εισαγωγή και αφετέρου για την πώληση έργων τέχνης σε δημοπρασία. Όσον αφορά την εισαγωγή, η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο γ', και το άρθρο 11, Β, παράγραφος 6, της οδηγίας αυτής, το οποίο αποτελεί συναφώς διάταξη περί παρεκκλίσεως, προβλέπουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ επί της δασμολογητέας

αξίας του εισαγόμενου αγαθού. Όσον αφορά τις πωλήσεις σε δημοπρασία, το αποτέλεσμα των διατάξεων του άρθρου 26α, Γ, της έκτης οδηγίας είναι κυρίως ότι προσδιορίζεται η προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας σε σχέση με τη συνολική αξία του αγαθού, όταν ο διοργανωτής αυτός πραγματοποιεί παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ΄, της οδηγίας αυτής. Αυτή η προμήθεια συνιστά επομένως τη φορολογική βάση για τις πωλήσεις σε δημοπρασία, οι οποίες φορολογούνται με βάση τον κανονικό συντελεστή που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της ίδιας αυτής οδηγίας.

36 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας επιτάσσει ότι όλες οι πράξεις που πραγματοποιούνται ενόσω τα εμπορεύματα τελούν υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής πρέπει, εφόσον στη συνέχεια εισαχθούν, να φορολογούνται σαν να είχαν πραγματοποιηθεί μετά την οριστική εισαγωγή των εν λόγω εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια, ο μειωμένος στην πράξη φορολογικός συντελεστής πρέπει να επιβάλλεται επί της αξίας των εμπορευμάτων πριν από την πώλησή τους σε δημοπρασία, δηλαδή επί του τιμήματος που κατέβαλε ο αγοραστής κατά την πώληση αυτή, αφού αφαιρεθεί η προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας. Στη συνέχεια η προμήθεια αυτή θα πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 26α, Γ, της οδηγίας, να φορολογείται με βάση τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

37 Η Επιτροπή διευκρινίζει επιπλέον ότι ο κανόνας αυτός ισχύει ανεξάρτητα από τους γενικούς κανόνες των άρθρων 29 και 144 του τελωνειακού κώδικα, που διέπουν τον προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας, ή του άρθρου 11, Β, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

38 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αντικρούει την επιχειρηματολογία αυτή. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η φορολογική ρύθμιση την οποία εφαρμόζει συμβιβάζεται με το άρθρο 16 της έκτης οδηγίας, διότι από τη διάταξη αυτή και από το άρθρο 11, Β, της ίδιας αυτής οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι το κόστος των πράξεων αυτών περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή και δεν φορολογείται ως πράξη στο εσωτερικό της χώρας, όπως συμβαίνει με τις πράξεις που πραγματοποιούνται μετά την οριστική εισαγωγή. Θα υπήρχε διπλή φορολόγηση, αν οι προμήθειες των διοργανωτών δημοπρασιών φορολογούνταν εκ νέου ως αντιπαροχή καταβαλλόμενη στο πλαίσιο πράξης που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

39 Δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αν ληφθεί υπόψη το καθεστώς στο οποίο αναφέρεται το τμήμα του Ε, προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ορισμένες πράξεις σχετικές με αγαθά που τελούν υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, υπό τον όρο ότι οι πράξεις αυτές δεν αποσκοπούν σε τελική χρήση ή κατανάλωση και ότι το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται κατά την έξοδο από το καθεστώς αυτό αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που θα οφειλόταν αν καθεμία από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

40 Η διάταξη αυτή, δεδομένου ότι παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να απαλλάσσουν από τον φόρο ορισμένες πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και αφορούν αγαθά που τελούν υπό ένα από τα καθεστώτα ή σε μία από τις καταστάσεις που προβλέπει η ίδια αυτή διάταξη, τους επιβάλλει επίσης ορισμένους όρους που πρέπει να πληρούνται για την εφαρμογή της απαλλαγής αυτής.

41 Μολονότι το χρονικό σημείο της οριστικής εισαγωγής ενός αγαθού που τελεί, κατόπιν της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας, υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής μετατίθεται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, μέχρι το χρονικό σημείο κατά το οποίο το αγαθό εξέρχεται από το καθεστώς αυτό, συνάγεται από την παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ότι όλες οι πράξεις που πραγματοποιούνται υπό το εν λόγω καθεστώς προσωρινής εισαγωγής πρέπει να φορολογούνται σαν να είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας μετά την οριστική εισαγωγή των εμπορευμάτων.

42 Επομένως, στην περίπτωση που ένα έργο τέχνης πωλείται σε δημοπρασία ενόσω τελεί υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής και, κατόπιν της πράξης αυτής, εισάγεται στο κοινοτικό έδαφος, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ της πώλησης σε δημοπρασία και της εισαγωγής και να γίνεται χωριστή φορολόγηση των δύο αυτών πράξεων.

43 Κατά συνέπεια, για να υπάρξει φορολόγηση τόσο της εισαγωγής όσο και της πώλησης σε δημοπρασία σύμφωνη με τις προϋποθέσεις του άρθρου 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, πρέπει να εξακριβώνεται ποιο τμήμα της τιμής

κατακύρωσης του αγαθού στη δημοπρασία αντιστοιχεί στην προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας και ποιο στη δασμολογητέα αξία του εισαχθέντος αγαθού. Το πρώτο συνιστά συνεπώς τη φορολογική βάση για την πώληση σε δημοπρασία, υπολογίζεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 26α της έκτης οδηγίας και φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή, ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, ενώ το δεύτερο αντιστοιχεί στη δασμολογητέα αξία του εμπορεύματος που υπόκειται στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και φορολογείται με τον μειωμένο στην πράξη φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο Ηνωμένο Βασίλειο δυνάμει του άρθρου 11, Β, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας.

44 Η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με τον σκοπό του άρθρου 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ο οποίος συνίσταται, μεταξύ άλλων, στη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ αφενός των πράξεων που αφορούν αγαθά που τίθενται καταρχάς υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και στη συνέχεια εισάγονται και αφετέρου των πράξεων που αφορούν αγαθά που βρίσκονται ήδη στο εσωτερικό της Κοινότητας.

45 Κατόπιν της ανάλυσης που παρατέθηκε στη σκέψη 43 της παρούσας απόφασης και λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι η αξία της προμήθειας του διοργανωτή της δημοπρασίας πρέπει να διακρίνεται από τη δασμολογητέα αξία του οικείου εμπορεύματος, προκειμένου οι δύο αυτές αξίες να φορολογούνται χωριστά, δεν είναι βάσιμο το επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου ότι η προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας αποτελεί, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 11, Β, παράγραφοι 1 και 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και του άρθρου 29 του τελωνειακού κώδικα, μέρος της αξίας εισαγωγής.

46 Πρέπει επίσης να απορριφθεί το επιχείρημα του Ηνωμένου Βασιλείου ότι το άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας αποτελεί διάταξη που παρέχει απλώς ευχέρεια στα κράτη μέλη, ενώ το τελευταίο εδάφιο της ίδιας αυτής παραγράφου, το οποίο προβλέπει την υποχρέωση αποφυγής της διπλής φορολόγησης, αποτελεί διάταξη αναγκαστικού δικαίου. Σύμφωνα με την εν λόγω υποχρέωση, τα κράτη μέλη πρέπει να μην αντιμετωπίζουν την πράξη που πραγματοποιεί ο διοργανωτής της δημοπρασίας ως πράξη πραγματοποιούμενη στο εσωτερικό της χώρας.

47 Όπως ορθά τονίζει η Επιτροπή, όταν το κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και θεσπίζει ειδικά μέτρα για τη φορολογική απαλλαγή των πράξεων που αφορούν εμπορεύματα που τελούν υπό καθεστώτα προσωρινής εισαγωγής, το κράτος μέλος αυτό πρέπει να συμμορφώνεται με όλους τους όρους που επιβάλλει η οδηγία.

48 Όσον αφορά την υποχρέωση αποφυγής της διπλής φορολόγησης, την οποία προβλέπει το άρθρο 16, παράγραφος 1, τελευταίο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή αφορά το πρόσωπο που οφείλει τον φόρο. Όπως προκύπτει από το προηγούμενο εδάφιο της ίδιας αυτής διάταξης, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 21, παράγραφος 1, σημείο α', πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, ο υπόχρεος στον φόρο για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, είναι το πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί την έξοδο των αγαθών από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη. Συγκεκριμένα, η έκτη οδηγία προβλέπει την υποχρέωση αποφυγής της διπλής φορολόγησης για να προλαμβάνεται οποιαδήποτε σύγχυση ως προς τον υπόχρεο στον φόρο, χωρίς όμως αυτό να επηρεάζει τον συντελεστή με βάση τον οποίο φορολογείται η προμήθεια του διοργανωτή της δημοπρασίας.

49 Υπό τις συνθήκες αυτές, αφού η πώληση σε δημοπρασία έργων τέχνης που τελούν υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, πώληση την οποία ακολουθεί η εισαγωγή στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους, πρέπει να θεωρείται ως πράξη πραγματοποιούμενη στο εσωτερικό της χώρας και να φορολογείται ανάλογα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η αιτίαση της Επιτροπής περί παράβασης του άρθρου 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας είναι βάσιμη.

50 Αφού επομένως η πώληση σε δημοπρασία πρέπει να χαρακτηριστεί ως πράξη πραγματοποιηθείσα στο εσωτερικό της χώρας, επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι έχει αποδειχτεί η παράβαση των άρθρων 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', και 12, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

51 Κατόπιν των ανωτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή για τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στην προμήθεια

που καταβάλλεται στους διοργανωτές δημοπρασιών κατά την πώληση σε δημοπρασία έργων τέχνης που έχουν εισαχθεί με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', 12, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

52 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Επιτροπής.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφασίζει:

1) **Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβάλλεται στην προμήθεια που καταβάλλεται στους διοργανωτές δημοπρασιών κατά την πώληση σε δημοπρασία αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που έχουν εισαχθεί με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 2, σημείο 1, 5, παράγραφος 4, στοιχείο γ', 12, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/49/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 1999.**

2) **Καταδικάζει το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας στα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)