

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 7 mars 2002 *

I mål C-169/00,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Paasivirta och
E. Traversa, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Finland, företrädd av E. Bygglin, i egenskap av ombud, med
delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: finska.

angående en talan om fastställelse av att Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdes-skatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), genom att bibehålla en lagstiftning som medger undantag från mervärdesskatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som införsel av konstverk som har köpts direkt av upphovsmannen,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna S. von Bahr (referent) och A. La Pergola,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 20 september 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 8 maj 2000, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att bibehålla en lagstiftning som medger undantag från mervärdesskatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som införsel av konstverk som har köpts direkt av upphovsmannen.

De gemensapsrättsliga bestämmelserna

- 2 I artikel 2 i sjätte direktivet anges 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.”

3 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med ”’leverans av varor’... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”.

4 Enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet avses med ”’tillhandahållande av tjänster’... varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”.

5 I artikel 12.3 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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... konstverk...

När de utnyttjar denna valmöjlighet får medlemsstaterna även tillämpa den reducerade skattesatsen för leveranser av konstverk...:

— som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare,

— ...”

- 6 Under rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” föreskrivs följande i artikel 13 A.1 n:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

n) Vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.”

- 7 I artikel 28.3 b i sjätte direktivet föreskrivs att under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna ”fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga”.
- 8 I bilaga F till sjätte direktivet, som innehåller en förteckning över verksamheter som kan undantas enligt ovannämnda artikel, anges i punkt 2 ”[t]jänster som tillhandahålls av författare, konstnärer, artister, jurister och andra fria yrkesutövare”.

9 I avdelning IX punkt 2 n första stycket i bilaga XV till akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 335, svensk version: Handlingar beträffande Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till Europeiska unionen, EGT L 1, 1995, s. 1, onummerat specialnummer, ISSN 1022-9256)(nedan kallad anslutningsakten) anges följande:

”Vid tillämpningen av artikel 28.3 b, så länge de nuvarande medlemsstaterna tillämpar den bestämmelsen, får Finland ha mervärdesskattebefrielser för

— tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister och som anges i bilaga F punkt 2”.

Den finska lagstiftningen

10 I Finland regleras mervärdesskatten i mervärdesskattelag nr 1501 av den 30 december 1993 (nedan kallad mervärdesskattelagen), vilken trädde i kraft den 1 juni 1994.

11 46 § i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Upphovsmannen behöver inte betala skatt på försäljning av sådana bildkonstster som avses i 79 c § och en förmedlare behöver inte heller betala skatt på förmedling av ett alster som ägs av bildkonstnären.”

- 12 I 79 c § i mervärdesskattelagen uppräknas de varor som skall anses utgöra bildkonstalter.
- 13 I 94 § första stycket andra meningen i mervärdesskattelagen undantas från mervärdesskatteplikt även införsel av ett sådant bildkonstalter som avses i 79 c § och som upphovsmannen är ägare till.

Bakgrund och det administrativa förfarandet

- 14 Eftersom kommissionen ansåg att Republiken Finland åsidosatte bestämmelserna i sjätte direktivet, och särskilt artikel 2, genom att bibehålla bestämmelser i nationell lagstiftning som medger undantag från mervärdesskatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som för införsel av konstverk som förvärvats direkt av upphovsmannen, inledde kommissionen ett fördragsbrottsförfarande.
- 15 Sedan Republiken Finland beretts tillfälle att yttra sig, skickade kommissionen den 4 november 1998 ett motiverat yttrande till denna medlemsstat och uppmanade denna att inom två månader från delgivningen vidta nödvändiga åtgärder för att följa det motiverade yttrandet. Eftersom de finska myndigheterna svarade att det ifrågasatta undantaget var förenligt med avdelning IX punkt 2 n i bilaga XV till anslutningsakten och bestred att ett fördragsbrott verkligen förelåg, beslöt kommissionen att väcka förevarande talan.

Talan

Parternas argument

- 16 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 i sjätte direktivet genom att bibehålla en lagstiftning som medger undantag från mervärdesskatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som införsel av konstverk som har köpts direkt av upphovsmannen.
- 17 Kommissionen har erinrat om att artikel 2 i sjätte direktivet uppställer principen att leverans och införsel av varor är mervärdesskattepliktiga. Kommissionen har hävdad att det i sjätte direktivet inte föreskrivs något undantag för leverans och införsel av konstverk, även för det fall leveransen utförs av upphovsmannen själv eller av en förmedlare. Bilaga F till direktivet, som anger de verksamheter som kan undantas från mervärdesskatteplikt, innehåller därvid i punkt 2 enbart en hänvisning till tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister, varvid försäljning och införsel av konstverk inte omfattas av detta undantags tillämpningsområde. Kommissionen har tillagt att enligt artikel 12.3 c i sjätte direktivet kan medlemsstaterna tillämpa en reducerad skattesats för leverans och införsel av konstverk.
- 18 Enligt kommissionen skall tolkningen av undantaget i punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet göras på grundval av bestämmelsens ordalydelse. Vidare skall bestämmelsen ges en restriktiv tolkning, eftersom den utgör ett undantag från huvudregeln.

- 19 Den finska regeringen har invänt att Republiken Finland i samband med anslutningen till Europeiska unionen förhandlade fram ett undantag som tillät den att bibehålla undantaget i nationell lagstiftning för bildkonstnärer som upphovsmannen är ägare till.
- 20 Den finska regeringen anser att en tolkning av punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet, såvitt avser upphovsmannens första försäljning av ett konstverk och införseln av ett konstverk som upphovsmannen är ägare till, inte enbart kan göras på grundval av denna bestämmelses ordalydelse. En sådan tolkning begränsar undantagets tillämpningsområde till att bli nästan obefintligt, eftersom det nästan enbart skulle omfatta väggmålningar vilka anbringas direkt på fast egendom som köparen av konstverket är ägare till.
- 21 Enligt den finska regeringen måste bestämmelsens syfte, det rättsliga sammanhanget, det vill säga övriga bestämmelser i sjätte direktivet som rör kulturell verksamhet, samt principen om skatteneutralitet beaktas vid en tolkning av punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet. Enligt den finska regeringen är det även nödvändigt att beakta att den första försäljningen av ett konstverk är av särskild art, eftersom konstverket får sina huvudsakliga egenskaper till följd av konstnärens eget skapande arbete.
- 22 Syftet med punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet är enligt den finska regeringen för det första att ge medlemsstaterna möjlighet att fortsätta att tillämpa sina nationella bestämmelser som innehåller undantag för verksamhet som bedrivs av författare, konstnärer och artister.
- 23 Vidare visar artikel 13 A 1 n i sjätte direktivet, i vilken undantag föreskrivs för vissa kulturella tjänster, att kulturell verksamhet har en särskild ställning i sjätte direktivet.

4 Slutligen strider en tolkning som enbart beaktar ordalydelsen av punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet mot principen om skatteneutralitet. Det skulle nämligen innebära att de olika konstnärliga yrkena behandlades olika i skattehänseende beroende på om överlåtelsen sker genom försäljning av lös egendom eller inte.

5 I gengäld har den finska regeringen medgivit att talan är välgrundad såvitt avser provision på konstverk som upphovsmannen själv är ägare till.

Domstolens bedömning

6 Förevarande talan avser huruvida Republiken Finland kan medge undantag från mervärdesskatteplikt i enlighet med sin mervärdesskattelag för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares försäljning av ett konstverk som införsel av ett konstverk som upphovsmannen själv är ägare till.

7 För att bedöma om den finska lagstiftningen i fråga är förenlig med bestämmelserna i sjätte direktivet och anslutningsakten, måste det inledningsvis erinras om de kännetecken som är utmärkande för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som är relevanta i förevarande fall.

8 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap, samt för införsel av varor.

- 29 Varor och tjänster definieras i artikel 5 respektive artikel 6 i sjätte direktivet. Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt artikel 6.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.
- 30 Det framgår av anslutningsakten att Republiken Finland under den övergångsperiod som avses i artikel 28 i sjätte direktivet kan fortsätta att undanta sådana tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister som avses i punkt 2 i bilaga F i sjätte direktivet från mervärdesskatteplikt så länge som detta undantag tillämpas av en av de gamla medlemsstaterna.
- 31 Det är således begreppet tjänster som tillhandahålls av konstnärer som skall tolkas i syfte att fastställa om detta begrepp även omfattar upphovsmannens första försäljning av sina konstverk, såsom Republiken Finland har påstått, eller om en sådan försäljning utgör en icke undantagen leverans av varor, såsom kommissionen har hävdat.
- 32 Det är ostridigt att undantaget som avses i punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet utgör en undantagsbestämmelse som innebär avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet såsom det är reglerat enligt direktivet.
- 33 Domstolen erinrar om att det framgår av fast rättspraxis att de begrepp som används för att beskriva undantag som utgör avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som tillhandahålls av en skattskyldig person mot vederlag skall tolkas restriktivt (se särskilt, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 13, av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen, REG 1995, s. I-2341, punkt 19, av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 12, och av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 25).

- 34 En restriktiv tolkning är desto mer motiverad i det förevarande fallet, eftersom punkt 2 i bilaga F i sjätte direktivet inte är ett harmoniserat undantag som utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet utan ett undantag som enbart har beviljats under en övergångsperiod.
- 35 Det följer av en restriktiv tolkning av det ifrågavarande undantagets ordalydelse att begreppet tjänster som tillhandahålls av konstnärer inte omfattar leverans av konstverk, inte ens då det är fråga om leveranser som utförs av upphovsmannen själv eller en förmedlare. En sådan försäljning utgör således en leverans av varor som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 36 I motsats till vad den finska regeringen har hävdat, följer det inte av syftet med undantaget för tjänster som tillhandahålls av konstnärer eller av detta undantags rättsliga sammanhang, det vill säga de andra bestämmelserna i sjätte direktivet som är tillämpliga på kulturell verksamhet, att detta undantag även skulle kunna utsträckas till att omfatta den första leveransen av ett konstverk.
- 37 Av det föregående framgår att en konstnärs första försäljning av ett eget konstverk skall anses som leverans av en vara, vilken därigenom inte är undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 38 Mot denna bakgrund fastställer domstolen att Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 i sjätte direktivet genom att bibehålla en lagstiftning som medger undantag från mervärdesskatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som införsel av konstverk som upphovsmannen är ägare till.

Rättegångskostnader

- 39 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Finland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Finland har tappat målet, skall denna stat förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

- 1) Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 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, genom att bibehålla en lagstiftning som medger undantag från mervärdesskatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som införsel av konstverk som upphovsmannen är ägare till.

2) Republiken Finland skall ersätta rättegångskostnaderna.

Jann

von Bahr

La Pergola

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 7 mars 2002.

R. Grass

P. Jann

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen