DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

7. marts 2002 *

I sag C-169/00,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Paasivirta og E. Traversa, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Republikken Finland ved E. Bygglin, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

* Processprog: finsk.

angående en påstand om, at det fastslås, at Republikken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), idet den har opretholdt en lovgivning, hvorefter levering af kunstværker, der foretages af kunstnerne eller af mellemmænd, samt indførsel af kunstværker, der er købt direkte af kunstnerne, er fritaget for merværdiafgift,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne S. von Bahr (refererende dommer) og A. La Pergola,

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

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. september 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 8. maj 2000 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af artikel 226 EF anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Republikken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), idet den har opretholdt en lovgivning, hvorefter levering af kunstværker, der foretages af kunstnerne eller af mellemmænd, samt indførsel af kunstværker, der er købt direkte af kunstnerne, er fritaget for merværdiafgift (herefter »moms«).

Fællesskabsretlige bestemmelser

2 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 2, at:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

3 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, »[forstås] ved »levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

4 I henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, »[forstås] ved »tjenesteydelse« [...] enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

5 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra c), at:

»Medlemsstaterne kan vedtage, at den reducerede sats eller en af de reducerede satser, som de anvender i overensstemmelse med litra a), tredje afsnit, ligeledes finder anvendelse på indførsel af [...] kunstgenstande [...]

Når de gør brug af denne mulighed, kan medlemsstaterne ligeledes anvende den reducerede sats på leveringer af kunstgenstande [...]:

— der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer

— [...]«

6 I sjette direktivs artikel 13, punkt A, der har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«, bestemmes det i stk 1, litra n), at:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

n) visse kulturelle tjenesteydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat.«

7 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), at medlemsstaterne i den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode »fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«.

8 Punkt 2 i bilag F til sjette direktiv, hvori de transaktioner, der kan fritages i henhold til førnævnte artikel, er opregnet, omhandler, »tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv«.

9 Bilag XV, afsnit IX, stk. 2, litra n), første afsnit, første led, i akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1, herefter »tiltrædelsesakten«) bestemmer:

»Med henblik på anvendelsen af artikel 28, stk. 3, litra b), kan Republikken Finland, så længe nogen af de nuværende medlemsstater gør brug af den samme undtagelse, indrømme fritagelse for merværdiafgiften for:

— tjenesteydelser, præsteret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere som opført i bilag F, punkt 2.«

Den finske lovgivning

10 I Finland er moms reguleret ved arvonlisäverolaki (lov om merværdiafgift) nr. 1501, af 30. december 1993 (herefter »momsloven«), der trådte i kraft den 1. juni 1994.

11 Momslovens artikel 46 lyder:

»Salg af en kunstgenstand, som omhandlet i artikel 79 c, der foretages af kunstneren, eller salg gennem en mellemmand af en kunstgenstand, der ejes af kunstneren, pålægges ikke moms.«

12 I momslovens artikel 79 c defineres de goder, der skal anses for kunstgenstande.

13 Ved momslovens artikel 94, stk. 1, andet afsnit, fritages en kunstners indførsel af kunstgenstande, som omhandlet i artikel 79 c, der ejes af kunstneren, for moms.

Sagens faktiske omstændigheder og den administrative procedure

14 Da Kommissionen var af den opfattelse, at Republikken Finland overtrådte bestemmelserne i sjette direktiv, navnlig dets artikel 2, idet den i sin nationale lovgivning opretholdt bestemmelser, hvorefter levering af kunstværker, der foretages af kunstnerne eller af mellemmænd, samt indførsel af kunstværker, der er købt direkte af kunstnerne, fritages for moms, har den indledt en traktatbrudsprocedure.

15 Efter at have givet Republikken Finland adgang til at fremsætte sine bemærkninger, fremsatte Kommissionen den 4. november 1998 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra dens meddelelse. Da de finske myndigheder har svaret, at den kritiserede fritagelse er i overensstemmelse med tiltrædelsesaktens bilag XV, afsnit IX, stk. 2, litra n), og har bestridt, at der er begået traktatbrud, har Kommissionen besluttet at anlægge denne sag.

Søgsmålet

Parternes argumenter

16 Kommissionen har gjort gældende, at Republikken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, idet den har opretholdt en lovgivning, hvorefter levering af kunstværker, der foretages af kunstnerne eller af mellemmænd, samt indførsel af kunstværker, der er købt direkte af kunstnerne, er fritaget for moms.

17 Kommissionen har anført, at princippet om, at moms pålægges levering og indførsel af goder, er fastsat i sjette direktivs artikel 2. Den har gjort gældende, at sjette direktiv ikke giver mulighed for at fritage levering eller indførsel af kunstgenstande for moms, selv om leveringen foretages af kunstneren eller af dennes mellemmand. I sjette direktivs bilag F, hvori de transaktioner, der kan fritages, er opregnet, er der i punkt 2 kun henvist til tjenesteydelser præsteret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, således at salg og indførsel af kunstgenstande ikke er omfattet af denne undtagelses anvendelsesområde. Kommissionen har tilføjet, at sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra c), giver mulighed for at anvende en reduceret sats på levering og indførsel af kunstgenstande.

18 Det er Kommissionens opfattelse, at undtagelsen i sjette direktivs bilag F, punkt 2, skal fortolkes på grundlag af bestemmelsens ordlyd. Da bestemmelsen endvidere er en undtagelse til hovedreglen, skal den fortolkes strengt.

19 Den finske regering har anført, at Republikken Finland ved tiltrædelsen af Den Europæiske Union forhandlede sig til en undtagelse, hvorefter den kunne opretholde den i sin nationale lovgivning fastsatte fritagelse af værker inden for den bildende kunst, der ejes af kunstneren.

20 Den finske regering er af den opfattelse, at fortolkningen af sjette direktivs bilag F, punkt 2, for så vidt angår en kunstners førstegangssalg af et kunstværk og en kunstners indførsel af et kunstværk, der ejes af kunstneren, ikke alene kan baseres på bestemmelsens ordlyd. En sådan fortolkning vil reducere bestemmelsens anvendelsesområde til næsten at være uden eksistens og næsten kun at omhandle freskomaleri, der ved tilblivelsen direkte integreres i en ejendom, der ejes af køberen.

21 Der bør efter den finske regerings opfattelse ved fortolkningen af sjette direktivs bilag F, punkt 2, tages hensyn til bestemmelsens formål, den retlige sammenhæng, med andre ord de andre bestemmelser i sjette direktiv, der finder anvendelse på kulturelle aktiviteter, samt princippet om afgiftsneutralitet. Der er ligeledes nødvendigt at tage hensyn til den særlige karakter af det første salg af en kunstgenstand, hvis væsentlige karakter skyldes kunstnerens enestående skabende arbejde.

22 For det første er formålet med sjette direktivs bilag F, punkt 2, at give medlemsstaterne mulighed for at vedblive med at anvende nationale regler, hvorved forfatteres og kunstneres, herunder udøvende kunstneres, aktiviteter fritages.

23 Endvidere udtrykker sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), hvori der er fastsat bestemmelse om fritagelse af præstering af visse kulturelle tjenesteydelser, kulturelle aktiviteters særlige status inden for rammerne af sjette direktiv.

24 Endelig strider en streng ordlydsfortolkning af sjette direktivs bilag F, punkt 2, mod princippet om afgiftsneutralitet. Den vil således have til følge, at der på det afgiftsmæssige plan sondres mellem kunstformer, alt efter om værket overdrages eller ej ved salg af en rørlig genstand.

25 For så vidt angår formidling af kunstværker, hvis ejere er kunstnere, anerkender den finske regering derimod, at sagen er begrundet.

Domstolens bemærkninger

26 Det bemærkes, at denne sag vedrører spørgsmålet, om Republikken Finland, som foreskrevet i dens momslov, kan momsfritage en kunstners salg eller en kunstners salg gennem en mellemmand af et kunstværk, såvel som en kunstners indførsel af en kunstgenstand, der ejes af kunstneren.

27 Med henblik på vurdering af den omhandlede finske lovgivnings overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktiv og tiltrædelsesakten skal der først redegøres for de i sagen relevante kendetegn ved det fælles merværdiafgiftssystem.

28 I henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges moms levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, såvel som indførsel af goder.

29 Goder og tjenesteydelser er defineret i henholdsvis sjette direktivs artikel 5 og artikel 6. Ved levering af et gode forstås i henhold til artikel 5, stk. 1, overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Ved tjenesteydelse forstås i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

30 Det fremgår af tiltrædelsesakten, at Republikken Finland i løbet af den i sjette direktivs artikel 28 omhandlede overgangsperiode kan vedblive at indrømme fritagelse for moms på tjenesteydelser, præsteret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere som opført i sjette direktivs bilag F, punkt 2, så længe nogen af de gamle medlemsstater gør brug af den samme undtagelse.

31 Begrebet tjenesteydelser præsteret af kunstnere skal således fortolkes med henblik på at afgøre, om begrebet ligeledes dækker kunstnerens første overdragelse af kunstgenstande, således som Republikken Finland hævder, eller om en sådan overdragelse udgør en levering af goder, der ikke er fritaget, således som Kommissionen gør gældende.

32 Det er ubestridt, at den i sjette direktivs bilag F, punkt 2, nævnte fritagelse er en undtagelse, der afviger fra den harmonisering af momsordningerne, som er omhandlet i dette direktiv.

33 Det bemærkes, at det fremgår af fast praksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, der er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal fortolkes strengt (jf. bl.a. i denne retning dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, af 11.8.1995, sag C-453/99, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19, af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12, og af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25).

34 En streng fortolkning er så meget desto mere berettiget i sagen som sjette direktivs bilag F, punkt 2, ikke er en harmoniseret fritagelse, der er en integrerende del af momsordningen, men er en fritagelse, der kun er tilladt i en overgangsperiode.

35 Det følger af en streng fortolkning af ordlyden af den omhandlede fritagelse, at begrebet tjenesteydelser præsteret af kunstnere ikke dækker levering af kunstgenstande, selv ikke i det tilfælde, hvor leveringen gennemføres af kunstneren eller dennes mellemmand. En sådan overdragelse udgør således en levering af goder, der ikke er fritaget.

36 I modsætning til det af Republikken Finland anførte, kan det ikke udledes af det formål, der forfølges med fritagelsen af tjenesteydelser, der præsteres af kunstnere, eller af fritagelsens retlige sammenhæng, dvs. de andre bestemmelser i sjette direktiv, der finder anvendelse på kulturelle aktiviteter, at fritagelsen ligeledes kan omfatte den første levering af kunstgenstande.

37 Under hensyn til det ovenfor anførte skal kunstnerens første overdragelse af et kunstværk anses for en levering af et gode og skal derfor ikke anses for fritaget.

38 Det skal under disse omstændigheder fastslås, at Republikken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, idet den har opretholdt en lovgivning, hvorefter såvel salg af en kunstgenstand, der foretages af kunstneren enten direkte eller gennem en mellemmand, som en kunstners indførsel af et kunstværk, der ejes af kunstneren, er fritaget for moms.

Sagens omkostninger

39 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Finland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Republikken Finland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

1) **Republikken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den har opretholdt en lovgivning, hvorefter såvel salg af en kunstgenstand, der foretages af kunstneren enten direkte eller gennem en mellemmand, som en kunstners indførsel af et kunstværk, der ejes af kunstneren, er fritaget for merværdiafgift.**

2) Republikken Finland betaler sagens omkostninger.

Jann von Bahr La Pergola

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 7. marts 2002.

R. Grass

Justitssekretær

P. Jann

Formand for Femte Afdeling