YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

7 päivänä maaliskuuta 2002 *

Asiassa C-169/00,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Paasivirta ja E. Traversa, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Suomen tasavalta, asiamiehenään E. Bygglin, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Suomen tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa lainsäädännön, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä tekijöiden tai heidän välittäjiensä suorittamat taide-esineiden luovutukset että suoraan tekijöiltä ostettujen taide-esineiden maahantuonti,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit S. von Bahr (esittelevä tuomari) ja A. La Pergola,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY 226 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.5.2000 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Suomen tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa lainsäädännön, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä tekijöiden tai heidän välittäjiensä suorittamat taide-esineiden luovutukset että suoraan tekijöiltä ostettujen taide-esineiden maahantuonti.

Yhteisön lainsäädäntö

2 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan "'palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta".

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää, että alennettua verokantaa tai jotakin niiden a alakohdan kolmannen alakohdan säännösten mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa sovelletaan myös — — taide-, keräily- tai antiikkiesineiden tuontiin.

Käyttäessään tätä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa — — taide-esineiden luovutukseen, jonka

— tekijä tai hänen oikeudenomistajansa suorittaa,

— — — ."

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan, jonka otsikkona on "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset", 1 alakohdan n alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset."

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kyseisen artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena "jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin".

8 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F, jossa luetellaan liiketoimet, jotka edellä mainitun artiklan nojalla voivat olla arvonlisäverottomia, olevassa 2 kohdassa mainitaan "kirjailijoiden, taiteilijoiden, taiteellisten teosten esittäjien, asianajajien ja muiden vapaiden ammattien harjoittajien suorittamat palvelut".

9 Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1; jäljempänä liittymisasiakirja) liitteessä XV olevan IX osaston 2 kohdan n alakohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa määrätään seuraavaa:

"Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa sovellettaessa ja niin kauan kuin joku nykyisistä jäsenvaltioista soveltaa samaa vapautusta, Suomen tasavalta saa vapauttaa arvonlisäverosta:

— liitteessä F olevassa 2 kohdassa tarkoitettujen kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden tarjoamat palvelut."

Suomen lainsäädäntö

10 Arvonlisäverosta säädetään Suomessa arvonlisäverolailla (30.12.1993/1501), joka tuli voimaan 1.6.1994.

11 Arvonlisäverolain 46 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Tekijän ei ole suoritettava veroa 79 C §:ssä tarkoitetun taide-esineen myynnistä eikä välittäjän tekijän omistaman taide-esineen välityksestä."

12 Arvonlisäverolain 79 C §:ssä määritellään taide-esineinä pidettävät tavarat.

13 Arvonlisäverolain 94 §:n ensimmäisen momentin 2 kohdan mukaan myös tekijän omistaman 79 C §:ssä tarkoitetun taide-esineen maahantuonti on verotonta.

Tosiseikat ja oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

14 Komissio aloitti jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen toteamista koskevan menettelyn, koska se katsoi, että Suomen tasavalta on rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja erityisesti sen 2 artiklaa pitämällä voimassa kansallisessa lainsäädännössään säännöksiä, joilla vapautetaan arvonlisäverosta tekijöiden tai heidän välittäjiensä suorittamat taide-esineiden luovutukset ja suoraan tekijöiltä ostettujen taide-esineiden maahantuonti.

15 Kehotettuaan virallisella huomautuksella Suomen tasavaltaa esittämään huomautuksensa komissio antoi 4.11.1998 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Suomen tasavaltaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon tiedoksiantamisesta. Koska Suomen viranomaiset vastasivat, että kyseessä oleva vapautus on sopusoinnussa liittymisasiakirjan liitteessä XV olevan IX osaston 2 kohdan n alakohdan kanssa, ja koska ne kiistivät jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen, komissio päätti nostaa tämän kanteen.

Kanne

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

16 Komissio väittää, että Suomen tasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa lainsäädäntöä, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä tekijöiden tai heidän välittäjiensä suorittamat taide-esineiden luovutukset että suoraan tekijöiltä ostettujen taide-esineiden maahantuonti.

17 Komissio huomauttaa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan tavaroiden luovutuksista ja maahantuonnista kannetaan arvonlisäveroa. Komissio esittää, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä mahdollisuudesta vapauttaa arvonlisäverosta taide-esineiden luovutus tai maahantuonti edes tapauksissa, joissa luovutuksen suorittaa taide-esineen tekijä tai välittäjä. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F, jossa luetellaan liiketoimet, jotka voivat olla arvonlisäverottomia, olevassa 2 kohdassa viitataan komission mukaan näin ollen vain kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden tarjoamiin palveluihin, joten taide-esineiden myynti ja maahantuonti eivät komission mukaan kuulu tämän poikkeuksen soveltamisalaan. Komissio toteaa lisäksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan c alakohdassa sallitaan alennetun verokannan soveltaminen taide-esineiden luovutuksiin ja maahantuontiin.

18 Komission mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevassa 2 kohdassa säädetyn poikkeuksen tulkinnan on perustuttava tämän säännöksen sanamuotoon. Koska kyse on pääsääntöön tehtävästä poikkeuksesta, säännöstä on lisäksi tulkittava suppeasti.

19 Suomen hallitus esittää, että liittyessään Euroopan unioniin Suomen tasavalta neuvotteli itselleen poikkeuksen, jonka nojalla se voi pitää voimassa kansallisessa lainsäädännössään säädetyn tekijän omistamien kuvataiteen tuotteiden verovapauden.

20 Suomen hallitus katsoo, että siltä osin kuin kyse on tekijän itsensä suorittamasta taide-esineen ensimyynnistä ja tekijän omistaman taideteoksen maahantuonnista, kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevan 2 kohdan tulkinnassa ei voida nojautua pelkästään tämän säännöksen sanamuotoon. Tällainen tulkinta supistaisi tämän säännöksen soveltamisalan lähes olemattomiin ja johtaisi siihen, että kyseinen säännös soveltuisi lähinnä vain freskomaalaukseen, jossa teos luodaan suoraan ostajan omistuksessa olevan kiinteän omaisuuden osaksi.

21 Suomen hallituksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevan 2 kohdan tulkinnassa on otettava huomioon tämän säännöksen tarkoitus, oikeudellinen yhteys eli ne muut kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset, jotka koskevat kulttuuritoimintaa, ja verotuksen tasapuolisuuden periaate. Lisäksi on tarpeen ottaa huomioon taide-esineiden, joiden olennaiset ominaisuudet syntyvät taiteilijan ainutkertaisesta luovasta työstä, ensimyynnin erityisluonne.

22 Suomen hallituksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevalla 2 kohdalla on tarkoitus antaa jäsenvaltioille oikeus jatkaa sellaisten kansallisten sääntöjensä soveltamista, joilla kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta.

23 Lisäksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohta, jossa vapautetaan arvonlisäverosta tietyt kulttuuripalvelujen suoritukset, havainnollistaa Suomen hallituksen mukaan kulttuuritoiminnan erityistä asemaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin yhteydessä.

24 Lopuksi Suomen hallitus esittää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevan 2 kohdan tiukan sanamuodon mukainen tulkinta loukkaa verotuksen tasapuolisuuden periaatetta. Tällainen tulkinta johtaisi näet siihen, että kuvataiteen eri muotoja kohdeltaisiin verotuksellisesti epätasa-arvoisesti siitä riippuen, tapahtuuko taideteoksen luovutus irtaimen esineen luovutuksen muodossa vai ei.

25 Tekijän omistamien taide-esineiden välityksen osalta Suomen hallitus sen sijaan myöntää kanteen oikeaksi.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

26 On todettava, että tämä kanne koskee sitä, voiko Suomen tasavalta vapauttaa Suomen arvonlisäverolaissa säädetyllä tavalla arvonlisäverosta tekijän itsensä tai välittäjän välityksellä suorittaman taide-esineen myynnin sekä tekijän omistaman taide-esineen maahantuonnin.

27 Arvioitaessa sitä, onko Suomen kyseinen lainsäädäntö sopusoinnussa kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten ja liittymisasiakirjan määräysten kanssa, on palautettava ensinnäkin mieliin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tämän tapauksen kannalta merkitykselliset ominaispiirteet.

28 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta sekä tavaroiden maahantuonnista.

29 Tavarat määritellään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa ja palvelut kyseisen direktiivin 6 artiklassa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus.

30 Liittymisasiakirjasta seuraa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitettuna siirtymäkautena Suomen tasavalta saa jatkaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevassa 2 kohdassa tarkoitettujen kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden tarjoamien palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta niin kauan kuin joku vanhoista jäsenvaltioista soveltaa samaa vapautusta.

31 Näin ollen on syytä tulkita taiteilijoiden tarjoamien palvelujen käsitettä, jotta voitaisiin ratkaista, kattaako tämä käsite myös tekijän itsensä suorittaman taide-esineiden ensiluovutuksen, kuten Suomen tasavalta väittää, vai onko tällainen luovutus verollinen tavaroiden luovutus, kuten komissio väittää.

32 On selvää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F olevassa 2 kohdassa tarkoitettu vapautus muodostaa poikkeuksen, jolla poiketaan tällä direktiivillä järjestetystä arvonlisäverojärjestelmien yhdenmukaistamisesta.

33 On palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vapautusten määrittelyssä käytettyjä termejä on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta (ks. erityisesti asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta; asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2341, 19 kohta; asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta ja asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta).

34 Suppea tulkinta on nyt esillä olevassa asiassa perusteltua varsinkin sen takia, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteessä F oleva 2 kohta ei ole yhdenmukaistettu vapautus, joka varsinaisesti kuuluisi arvonlisäverojärjestelmään, vaan vapautus, joka sallitaan vain siirtymäkautena.

35 Kyseisen vapautuksen sanamuodon suppeasta tulkinnasta seuraa, että taiteilijoiden tarjoamien palveluiden käsite ei kata taide-esineiden luovutusta edes niissä tapauksissa, joissa luovutuksen suorittaa tekijä tai hänen välittäjänsä. Tällainen luovutus on näin ollen verollinen tavaroiden luovutus.

36 Päinvastoin kuin Suomen tasavalta väittää, taiteilijoiden tarjoamien palvelujen vapauttamisella tavoitellusta päämäärästä tai siitä oikeudellisesta yhteydestä, johon tämä vapautus liittyy, eli kuudennen arvonlisäverodirektiivin kulttuuritoimintaa koskevista muista säännöksistä ei voida päätellä, että vapautus voisi koskea myös taide-esineiden ensiluovutuksia.

37 Edellä esitetyn perusteella tekijän itsensä suorittamaa taide-esineen ensiluovutusta on pidettävä tavaran luovutuksena, joten sen ei ole katsottava olevan vapautettu arvonlisäverosta.

38 Näin ollen on katsottava, että Suomen tasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa lainsäädännön, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä taide-esineen tekijän itsensä tai välittäjän välityksellä suorittama taide-esineen myynti että tekijän omistaman taide-esineen maahantuonti.

Oikeudenkäyntikulut

39 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja Suomen tasavalta on hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) **Suomen tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on pitänyt voimassa lainsäädännön, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä taide-esineen tekijän itsensä tai välittäjän välityksellä suorittama taide-esineen myynti että tekijän omistaman taide-esineen maahantuonti.**

2) **Suomen tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Jann von Bahr La Pergola

Julistettiin Luxemburgissa 7 päivänä maaliskuuta 2002.

R. Grass P. Jann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja