ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ L. A. GEELHOED

της 20ής Σεπτεμβρίου 2001 [1]

I — Εισαγωγή

1. Με την παρούσα υπόθεση, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει, βάσει του άρθρου 226 ΕΚ, ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας, διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία η οποία απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τόσο τις μεταβιβάσεις έργων τέχνης από τους καλλιτέχνες ή τους μεσάζοντες όσο και την εισαγωγή των έργων τέχνης που πωλούνται απευθείας από τους καλλιτέχνες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 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 [2] (στο εξής: οδηγία). Συγκεκριμένα, η Επιτροπή θεωρεί ότι, μολονότι η οδηγία προβλέπει τη δυνατότητα, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου, να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες των καλλιτεχνών, δεν επιτρέπει την απαλλαγή, όπως αντιθέτως το προβλέπει η φινλανδική νομοθεσία, των αγαθών που αυτοί παραδίδουν.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ολλανδική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

II — Νομικό πλαίσιο

2. Το άρθρο 2 της οδηγίας θέτει τις βάσεις για την είσπραξη του ΦΠΑ ορίζοντας ότι:

«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 αυτήν.

2. Οι εισαγωγές αγαθών.»

3. Το άρθρο 12 θέτει τις βάσεις για την εφαρμογή μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ. Με την παράγραφο 3, σημείο γ' [3], ορίζει ότι:

«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 αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που αναφέρονται στο άρθρο 26α, τίτλος Α, στοιχεία α', β' και γ'.

Όταν προσφεύγουν σε αυτή τη δυνατότητα, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, κατά την έννοια του άρθρου 26α, τίτλος Α, στοιχείο α':

— τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του,

— τις οποίες πραγματοποιεί, ευκαιριακά, άλλος υποκείμενος στον φόρο εκτός του υποκειμένου στον φόρο μεταπωλητή, όταν τα εν λόγω αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας έχουν εισαχθεί από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή του παρεδόθησαν από τον δημιουργό τους ή από τους διαδόχους του ή του παρέχουν πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας».

4. Το άρθρο 13 θέτει τις βάσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ο τίτλος Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', ρυθμίζει την απαλλαγή ως προς «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

5. Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στην αρχή και στο σημείο β', ορίζει ότι:

«Κατά την διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται:

[...]

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις».

6. Το παράρτημα ΣΤ περιέχει κατάλογο πράξεων που μπορούν να απαλλαγούν από

3 — Όπως τροποποιήθηκε με την 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 — Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (ΕΕ L 60, σ. 16).

τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Το σημείο 2 του εν λόγω παραρτήματος αναφέρει [τις]: «παροχές υπηρεσιών συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, δικηγόρων και λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών, εξαιρέσει των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων [...].»

7. Το παράρτημα XV, τίτλος IX, της πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ένωση [4] (στο εξής: Πράξη Προσχωρήσεως) αφορά τη φορολογία. Η παράγραφος 2, στοιχείο ιε', ορίζει ότι:

«Για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και ενόσω η ιδία απαλλαγή εφαρμόζεται από οποιαδήποτε από τα σημερινά κράτη μέλη, η Δημοκρατία της Φινλανδίας μπορεί να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ:

— τις υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές, που αναφέρονται στο σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ·

[...].»

4 — ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1.

8. Η φινλανδική φορολογική νομοθεσία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την πώληση έργου τέχνης που είναι ιδιοκτησία του δημιουργού του. Η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται τόσο στην πώληση του έργου τέχνης απευθείας από τον δημιουργό του όσο και στην πώληση μέσω μεσάζοντος. Η ίδια απαλλαγή εφαρμόζεται και στην εισαγωγή έργου τέχνης που πωλείται απευθείας από τον δημιουργό του.

III — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

9. Στις 16 Φεβρουαρίου 1998, η Επιτροπή απηύθυνε στη Δημοκρατία της Φινλανδίας έγγραφο οχλήσεως, διότι αυτή διατηρούσε, κατα παράβαση της οδηγίας, νομικές διατάξεις που, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, απάλλασσαν από τον ΦΠΑ την πώληση και την εισαγωγή έργων τέχνης.

10. Η Φινλανδική Κυβέρνηση, με το από 6 Απριλίου 1998 έγγραφο, απάντησε ότι οι διατάξεις της Πράξεως Προσχωρήσεως και το άρθρο 28, παράγραφος 3, και το παράρτημα ΣΤ της οδηγίας, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών τους, επιτρέπουν στη Δημοκρατία της Φινλανδίας να διατηρεί την απαλλαγή αυτή.

11. Στις 4 Νοεμβρίου 1998, η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη. Με την απάντηση στη γνώμη αυτή, η Φινλανδική Κυβέρνηση επανέλαβε την προηγούμενη άποψή της. Η Επιτροπή άσκησε τότε την παρούσα προσφυγή, στις 8 Μαΐου 2000.

IV — Επιχειρήματα των διαδίκων

12. Με το δικόγραφο της προσφυγής, η Επιτροπή επικαλείται κατ' αρχάς το άρθρο 2 της οδηγίας, που εκφράζει την αρχή σύμφωνα με την οποία οι παραδόσεις και οι εισαγωγές αγαθών υποβάλλονται σε ΦΠΑ. Διευκρινίζει στην συνέχεια ότι η οδηγία δεν προβλέπει καμία απαλλαγή για την παράδοση ή την εισαγωγή έργων τέχνης. Τονίζει το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο γ' της οδηγίας που επιτρέπει μόνο στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή. Η Επιτροπή δηλώνει τέλος ότι το παράρτημα ΣΤ της οδηγίας, που αριθμεί τις πράξεις που τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, της οδηγίας, αφορά όντως τις υπηρεσίες των συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, αλλά όχι την πώληση και την εισαγωγή έργων τέχνης. Συγκεκριμένα, πρόκειται για αγαθά και όχι για υπηρεσίες. Εν συμπεράσματι, η Δημοκρατία της Φινλανδίας δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 2 της οδηγίας.

13. Η Φινλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, κατά την προσχώρησή της στην Ευρωπαϊκή Ένωση, θεσπίστηκε εξαίρεση που της επέτρεπε να διατηρήσει την απαλλαγή για τα έργα τέχνης που είναι ιδιοκτησία του δημιουργού τους. Επικαλείται την αναφορά που γίνεται με την Πράξη Προσχωρήσεως στις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και του παραρτήματος ΣΤ της οδηγίας.

14. Η Φινλανδική Κυβέρνηση δεν συμμερίζεται την άποψη της Επιτροπής ως προς την πρώτη πώληση και την εισαγωγή έργου τέχνης. Ακόμη και αν οι έννοιες των αγαθών και των υπηρεσιών διακρίνονται σαφώς από την οδηγία και αν τα έργα τέχνης αυτά καθεαυτά πρέπει γενικώς να θεωρούνται αγαθά, η ερμηνεία της απαλλαγής των καλλιτεχνών δεν μπορεί να στηρίζεται μόνο στη διατύπωση της διατάξεως. Η αυστηρή γραμματική ερμηνεία θα περιόριζε και σχεδόν θα καταργούσε το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω παρεκκλίσεως. Αν πράγματι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, η απαλλαγή αφορούσε την πλαστική μόνον καθόσον δεν λαμβάνει τη μορφή κινητού αγαθού, θα ίσχυε μόνο στην ειδική περίπτωση που ο καλλιτέχνης ενσωματώνει άμεσα το έργο τέχνης σε ακίνητο του οποίου ο αγοραστής είναι ιδιοκτήτης [5]. Η Φινλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με την ερμηνεία της Επιτροπής, ακόμα και η μεταβίβαση ενός έργου τέχνης που κατασκευάστηκε κατά παραγγελία, όπως μια προσωπογραφία, θα ενέπιπτε στην έννοια του κινητού αγαθού και δεν θα μπορούσε να τύχει απαλλαγής.

15. Όλα αυτά συνδέονται με το γεγονός ότι, κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, η έννοια του καλλιτέχνη στο παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται ως αναφερόμενη στους γλύπτες, διότι οι άλλοι καλλιτέχνες καλύπτονται από τις έννοιες «ερμηνευτές έργων τέχνης» και «δημιουργοί». Αντιλαμβάνομαι την άποψη αυτή υπό την έννοια ότι, ως προς τη μουσική, ο καλλιτέχνης που εκτελεί το έργο είναι ο ερμηνευτής ενός έργου τέχνης ενώ ο συνθέτης είναι ο δημιουργός.

5 — Σκέπτομαι την περίπτωση μιας νωπογραφίας.

16. Η Φινλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ο σκοπός της διατάξεως, οι άλλες διατάξεις της οδηγίας που εφαρμόζονται στις καλλιτεχνικές δραστηριότητες, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

17. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ο ιδιαίτερος χαρακτήρας της πρώτης πωλήσεως ενός έργου τέχνης. Η πράξη αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την κατασκευή και την πώληση καταναλωτικών αγαθών. Η Φινλανδική Κυβέρνηση παραπέμπει εξάλλου σε τρεις προτάσεις — παλαιότερες — της Επιτροπής σχετικές με τη μόνιμη απαλλαγή από τον ΦΠΑ των μεταβιβάσεων έργων τέχνης απευθείας από τον καλλιτέχνη [6].

18. Η Φινλανδική Κυβέρνηση αναφέρει επίσης έκθεση της Επιτροπής της 2ας Ιουλίου 1991 [7], από την οποία εμφαίνεται η αβεβαιότητα ως προς τον χαρακτηρισμό της μεταβιβάσεως ενός έργου τέχνης ως αγαθού ή υπηρεσίας. Με το δικόγραφό της, η Επιτροπή αμφισβητεί κατά τα λοιπά ότι η εν λόγω έκθεση ασκεί οποιαδήποτε επιρροή εν προκειμένω.

19. Η ιδιαιτέρως συσταλτική ερμηνεία της οδηγίας θα οδηγούσε, επίσης, κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, σε διαφορετική μεταχείριση των διαφόρων καλλιτεχνικών επαγγελμάτων και, συνεπώς, σε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Η αρχή αυτή αποτελεί βασικό στόχο του συστήματος του ΦΠΑ. Η Φινλανδική Κυβέρνηση αναφέρει συναφώς τις αποφάσεις Carpaneto Piacentino κ.λπ. [8] και Gregg [9].

20. Η Φινλανδική Κυβέρνηση αναφέρεται επίσης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της οδηγίας, που προβλέπει τη μόνιμη απαλλαγή ορισμένων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα.

21. Στηριζόμενη στις προαναφερθείσες αναπτύξεις, η Φινλανδική Κυβέρνηση καταλήγει ότι από την Πράξη Προσχωρήσεως και το άρθρο 28 και το παράρτημα ΣΤ της οδηγίας προκύπτει ότι η πρώτη μεταβίβαση έργου τέχνης από τον δημιουργό του μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ. Από το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας συνάγει ότι το ίδιο ισχύει για την εισαγωγή έργων τέχνης. Τονίζω, τέλος, ότι η Φινλανδική Κυβέρνηση δέχεται το βάσιμο της προσφυγής καθόσον αφορά τη μεσιτεία έργων τέχνης των οποίων δημιουργός είναι ο ιδιοκτήτης.

22. Απαντώντας στην επιχειρηματολογία της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, η Επιτροπή

6 — Με το υπόμνημα αντικρούσεως, η Φινλανδική Κυβέρνηση διευκρινίζει επίσης ότι οι προτάσεις αυτές δεν σκοπούσαν και στη διεύρυνση του ουσιαστικού πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής.

7 — SEC (92) 1006 τελικό.

8 — Απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, 231/87 και 129/88 (Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 22).

9 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97 (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20).

δέχεται ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας μπορεί να διατηρήσει απαλλαγές βάσει της Πράξεως Προσχωρήσεως. Αμφισβητεί, όμως, ότι οι φινλανδικές διατάξεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας, στο οποίο αναφέρεται η Πράξη Προσχωρήσεως.

23. Το παράρτημα ΣΤ περιέχει κατάλογο συγκεκριμένων απαλλαγών. Επιπλέον, η ευχέρεια των κρατών μελών να διατηρήσουν τις απαλλαγές είναι προσωρινή. Η ευχέρεια αυτή πρέπει να ερμηνεύεται αυστηρά και κατά γράμμα. Η Επιτροπή αναφέρεται συναφώς στις αποφάσεις Bulthuis-Griffioen [10] και Skripalle [11]. Η ίδια προσέγγιση επιβάλλεται ως προς την πράξη προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας [12]. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η προσέγγιση αυτή δικαιολογείται έτι περισσότερο εν προκειμένω εφόσον ληφθεί υπόψη ότι χρήση της εν λόγω απαλλαγής μπορεί να γίνει μόνο για υπάρχουσες πρακτικές εντός του κράτους μέλους. Η ερμηνεία της Φινλανδικής Κυβερνήσεως είναι αντίθετη προς το κείμενο του παραρτήματος και θα μπορούσε να οδηγήσει ακόμα και στην απαλλαγή των βιβλίων από τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο θα ήταν ασυμβίβαστο με το παράρτημα Η, σημείο 6, της οδηγίας.

24. Η Επιτροπή δεν συμφωνεί με το επιχείρημα ότι η ερμηνεία της θα περιόριζε σχεδόν ολοκληρωτικά το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας. Η εν λόγω απαλλαγή δεν αφορά μόνον τους καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης (όπως οι καλλιτέχνες του τσίρκου, οι τραγουδιστές και οι ηθοποιοί), αλλά επίσης τους δικηγόρους και άλλους ελεύθερους επαγγελματίες.

25. Η Επιτροπή προβάλλει επιχείρημα οικονομικής φύσεως. Ενώ η παροχή υπηρεσίας ολοκληρώνεται με την εν λόγω παροχή, ένα αγαθό μπορεί να μεταπωληθεί πλειστάκις. Στην περίπτωση παραδόσεως έργου τέχνης, για παράδειγμα σε γκαλερί, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ θα συνεπαγόταν την αδυναμία του καλλιτέχνη να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των πρώτων υλών, όπως τα χρώματα και ο καμβάς που χρησιμοποιήθηκαν για τη δημιουργία ενός πίνακα. Ο ΦΠΑ μετακυλίεται στον υποκείμενο στον φόρο που αγοράζει το έργο τέχνης, για παράδειγμα στην γκαλερί. Η συνέπεια αυτή είναι αντίθετη προς τον σκοπό της επιβολής ελαφρότερης φορολογίας στην τέχνη. Το οικονομικό αυτό στοιχείο αποτέλεσε επιχείρημα για να απορριφθούν οι προτάσεις τροποποιήσεως της οδηγίας που ανέφερε η Φινλανδική Κυβέρνηση [13].

26. Η Επιτροπή απορρίπτει το επιχείρημα ότι η άποψή της θα επέφερε τεχνητές διακρίσεις στην παράδοση των έργων τέχνης. Αντιθέτως, η διαφορετική μεταχείριση απορρέει από το είδος της συμβάσεως που κατάρτισε ο καλλιτέχνης. Υπάρχει παράδοση αγαθού, όπως η πώληση πίνακα ή γλυπτού, όταν ο καλλιτέχνης πωλεί έργο που δημούργησε. Υπάρχει παροχή υπηρεσιών

10 — Απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93 (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 19).

11 — Απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, C-63/96 (Συλλογή 1997, σ. I-2847, σκέψη 24).

12 — Η Επιτροπή παραπέμπει στην απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-233/97, KappAhl (Συλλογή 1998, σ. I-8069, σκέψη 23).

13 — Βλ. σημείο 17 των ανά χείρας προτάσεων.

όταν ο παραγγέλλων είναι, εξ υπαρχής, ιδιοκτήτης του έργου τέχνης, για παράδειγμα όταν προσωπογραφία εκτελείται κατά παραγγελία.

27. Η Επιτροπή τονίζει ότι κάθε διαφορετική μεταχείριση των διαφορετικών πράξεων ενέχει υποκειμενικό χαρακτήρα. Δεν μπορεί, εν προκειμένω, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας να αντιταχθεί στην συσταλτική ερμηνεία της ρυθμίσεως.

28. Η Επιτροπή ερευνά επίσης το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της οδηγίας. Η διάταξη αυτή θεσπίζει παρέκκλιση από την αρχή της εισπράξεως του ΦΠΑ και πρέπει, συνεπώς, να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Επιπλέον, η εν λόγω διάταξη αφορά τις υπηρεσίες. Η παρέκκλιση δεν μπορεί να ωφελεί την παράδοση αγαθών παρά μόνον αν αυτή συνδέεται στενά με, και συνεπώς κατά κάποιον τρόπο εξαρτάται από, παροχή υπηρεσιών.

29. Η Φινλανδική Κυβέρνηση τονίζει εκ νέου στο υπόμνημά της αντικρούσεως ότι από την προσέγγιση της Επιτροπής προκύπτει ότι η απαλλαγή που προβλέπεται για τους καλλιτέχνες στο παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, στερείται πρακτικώς κάθε περιεχομένου. Δεν αλλάζει τίποτα το γεγονός ότι το εν λόγω παράρτημα εφαρμόζεται εξίσου και σε άλλες επαγγελματικές ομάδες εκτός των καλλιτεχνών. Δεύτερον, δεν συμφωνεί με την άποψη της Επιτροπής ότι η διάκριση μεταξύ έργων τέχνης και χρηστικών αντικειμένων είναι υποκειμενική. Η οδηγία παρέχει συγκεκριμένα σαφή ορισμό του έργου τέχνης. Τρίτον, η Φινλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι ένα αγαθό, αντίθετα προς μια υπηρεσία, μπορεί να μεταβιβαστεί πλειστάκις. Αναφέρει ως παράδειγμα την εκτέλεση μουσικού έργου από τον ερμηνευτή του. Τέταρτον, η Φινλανδική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, κατά την μεταπώληση έργου τέχνης, ο πωλητής πρέπει να καταβάλει τον ΦΠΑ μόνον εντός του δικού του περιθωρίου κέρδους, ακόμα και αν απέκτησε το έργο τέχνης ελεύθερο φόρων. Δεν υπάρχει, συνεπώς, διπλή φορολογία, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή. Επιπλέον, οι καλλιτέχνες πωλούν συχνά απευθείας στους καταναλωτές.

V — Εκτίμηση

30. Η διαφορά περιστρέφεται κατ' ουσίαν γύρω από την ερμηνεία των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 28 και του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας. Μπορεί η πρώτη παράδοση έργου τέχνης από τον δημιουργό του να εμπίπτει επίσης στην έννοια των «παροχών υπηρεσιών από [...] καλλιτέχνες»; Η Επιτροπή απαντά αρνητικά. Στηρίζεται στο γεγονός ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, δεδομένου ότι πρόκειται για παρέκκλιση. Η Φινλανδική Κυβέρνηση απαντά καταφατικά, λαμβάνοντας υπόψη στη συλλογιστική της το πλαίσιο και τον σκοπό της διατάξεως.

31. Συμφωνώ με τη βασική ιδέα της Επιτροπής. Δεν αμφισβητείται ότι εν προκειμένω

πρόκειται για παρέκκλιση από την εναρμόνιση των συστημάτων ΦΠΑ, όπως αυτή οργανώνεται από την οδηγία. Δίνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να παρεκκλίνουν — προσωρινώς — από την αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ είναι καταβλητέος. Τέτοια διάταξη επηρεάζει το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τέτοιες παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία [14]. Από τη νομολογία προκύπτει ότι οι διατάξεις που έχουν χαρακτήρα παρεκκλίσεως από μια αρχή πρέπει εξάλλου να ερμηνεύονται συσταλτικώς [15]. Ο γενικός εισαγγελέας Fennelly παρατήρησε ήδη με τις προτάσεις που ανέπτυξε στην υπόθεση Victoria Film ότι «δεν υπάρχει λόγος να μην εφαρμοστεί η αρχή της [συσταλτικής] ερμηνείας των απαλλαγών όσον αφορά το παράρτημα ΣΤ» της οδηγίας [16].

32. Πιστεύω ότι επιβάλλεται η συσταλτική και η κατά γράμμα ερμηνεία της απαλλαγής που θεσπίζει η Πράξη Προσχωρήσεως σε συνδυασμό με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στην αρχή και σημείο β', και το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, θεωρώ ότι η διάκριση μεταξύ αγαθών και υπηρεσιών του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας είναι σημαντική. Η διάκριση αυτή απορρέει απευθείας από τη Συνθήκη ΕΚ. Η οδηγία επιβάλλει στα κράτη μέλη να εισπράττουν τον ΦΠΑ τόσο επί των αγαθών όσο και επί των υπηρεσιών. Η απαλλαγή του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας αφορά εντούτοις μόνον τις υπηρεσίες. Συνεπώς, η παράδοση αγαθών υπόκειται σε ΦΠΑ.

33. Παρατηρώ συναφώς ότι ο νομοθέτης συνειδητά επέλεξε να αποκλείσει τις παραδόσεις αγαθών από την απαλλαγή. Τα αγαθά αναφέρονται ρητώς σε άλλους τομείς του παραρτήματος ΣΤ, ενίοτε μαζί με την παροχή υπηρεσιών. Συναφώς, θα παραθέσω ιδίως τη διατύπωση του σημείου 5 του παραρτήματος ΣΤ, δηλαδή «παροχές υπηρεσιών και παροχές αγαθών παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές», που πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες στον τομέα των τηλεπικοινωνιών. Το άρθρο 13 της οδηγίας ανατρέχει σε ανάλογη διατύπωση για να απαλλάξει «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών».

34. Σε γενικές γραμμές, η επιχειρηματολογία της Φινλανδικής Κυβερνήσεως σημαίνει ότι η διάκριση μεταξύ υπηρεσιών και αγαθών δεν είναι εύκολη όταν πρόκειται για πράξεις καλλιτεχνών ή, τουλάχιστον, όταν επιφέρει παράδοξα αποτελέσματα.

35. Μου διαφεύγει ο λόγος για τον οποίο η Φινλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι είναι δυσχερής η διάκριση μεταξύ υπηρεσιών και αγαθών όταν πρόκειται για γλύπτες. Στο πλαίσιο αυτό, ο γλύπτης ουδαμώς διακρίνεται από οποιονδήποτε άλλον επαγγελματία. Αναφέρω το παράδειγμα του συγγραφέα. Η δραστηριότητα της συγγραφής πρέπει να θεωρείται ως υπηρεσία, ενώ το

14 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi (Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34), όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως από τον ΦΠΑ.

15 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψη 19), ως προς το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας.

16 — Προτάσεις στην υπόθεση Victoria Film (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-134/97, Συλλογή 1998, σ. I-7023). Εξάλλου, στην υπόθεση αυτή επρόκειτο, όπως και στην παρούσα υπόθεση, για την ερμηνεία της Πράξεως Προσχωρήσεως σε συνδυασμό με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στην αρχή και σημείο β', και το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας. Το Δικαστήριο δεν έφθασε στο στάδιο της ερμηνείας.

βιβλίο που προκύπτει απ' αυτή τη συγγραφή πρέπει να θεωρείται ως αγαθό. Η Φινλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται επίσης συναφώς ότι ένα έργο τέχνης δεν μπορεί να εξομοιώνεται με οποιοδήποτε καταναλωτικό αγαθό. Αναμφίβολα, πολλοί φιλότεχνοι θα συμφωνήσουν με την άποψη της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, είναι όμως προφανές ότι η άποψη αυτή δεν ασκεί καμία νομικώς επιρροή.

36. Έρχομαι στον φινλανδικό ισχυρισμό ότι από τη σαφή διάκριση μεταξύ υπηρεσιών και αγαθών προκύπτει ότι η απαλλαγή — τουλάχιστον για τους καλλιτέχνες — στερείται πρακτικού ενδιαφέροντος. Νομίζω ότι αυτό μπορεί να συμβεί. Εντούτοις, η πιθανότητα αυτή, την οποία τα κράτη μέλη θεωρούν πολιτικώς απευκταία, δεν μπορεί να αναγκάσει το Δικαστήριο να ερμηνεύσει διασταλτικά την απαλλαγή που θεσπίζει η οδηγία, σε αντίθεση προς το κείμενο. Μόνος ο κοινοτικός νομοθέτης μπορεί να αποκλείσει την πιθανότητα αυτή, τροποποιώντας την οδηγία.

37. Εξάλλου, από την ερμηνεία της απαλλαγής που κάνει η Επιτροπή προκύπτει ότι αυτή η απαλλαγή έχει πρακτικό ενδιαφέρον. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι τα κατασκευαζόμενα κατά παραγγελία έργα τέχνης μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ. Νομίζω ότι η παραγγελία έργου τέχνης είναι συχνότερη από το παράδειγμα που αναφέρει η Φινλανδική Κυβέρνηση, δηλαδή τη νωπογραφία στην κατοικία ή στην επιχείρηση του αγοραστή.

38. Ούτε μπορώ να συναγάγω από τον σκοπό της απαλλαγής ή από άλλες διατάξεις της οδηγίας σχετικές με τις καλλιτεχνικές δραστηριότητες ότι η Πράξη Προσχωρήσεως, σε συνδυασμό με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στην αρχή και σημείο β', και το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας, μπορούν να καταλάβουν την παράδοση αγαθών. Ο κοινοτικός νομοθέτης προφανώς δεν θέλησε να αποκλείσει όλες τις καλλιτεχνικές εργασίες από τον ΦΠΑ. Παρατηρώ, κατ' αρχάς, ότι η απαλλαγή την οποία επικαλείται η Φινλανδική Κυβέρνηση είναι δυνητική. Επιπλέον, ισχύει μόνον κατά τη μεταβατική περίοδο. Επίσης, η ίδια η οδηγία περιέχει το μέσο που επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίσουν τη φορολογία στην τέχνη. Μπορούν, συγκεκριμένα, να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 3. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', είναι ακόμη ευνοϊκότερο για ορισμένες παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών. Η εν λόγω διάταξη παρέχει απαλλαγή από τον ΦΠΑ αν οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από άλλους πολιτιστικούς οργανισμούς αναγνωρισμένους από το οικείο κράτος μέλος.

39. Ο κοινοτικός νομοθέτης επέλεξε ένα ισορροπημένο σύστημα ΦΠΑ για την τέχνη. Συναφώς, η προσωρινή απαλλαγή βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στην αρχή και στοιχείο β', και του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 2, έχει δευτερεύοντα ρόλο. Η συσταλτική

ερμηνεία της εν λόγω απαλλαγής ουδόλως αντιβαίνει προς τους σκοπούς της οδηγίας, ακόμη κι αν ήταν δυνατή οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία.

40. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας προβλήθηκε επίσης στο πλαίσιο της παρούσας διαφοράς. Η αρχή αυτή είναι θεμελιώδης για το κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ, μέρος του οποίου αποτελεί η οδηγία. Δεν επιτρέπει τη διαφορετική μεταχείριση, ως προς τον ΦΠΑ, των πραγματοποιούντων τις ίδιες πράξεις [17]. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο προσφάτως επιβεβαίωσε, για ακόμη μία φορά, πιο συγκεκριμένα, ότι η διπλή φορολογία είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας [18].

41. Από την εν λόγω αρχή δεν μπορεί να συναχθεί ότι η παράδοση έργων τέχνης από τον καλλιτέχνη μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, δεν υπάρχει λόγος να θεωρηθούν όμοιες πράξεις η παράδοση έργου τέχνης και η παροχή υπηρεσίας από καλλιτέχνη. Όπως ορθώς διαπιστώνει το Δικαστήριο, πρόκειται για διαφορετικές πράξεις, δεδομένου ότι το είδος συμβάσεως που καταρτίζει ο καλλιτέχνης είναι εν προκειμένω καθοριστικής σημασίας.

42. Στο πλαίσιο αυτό, υπογραμμίζω επίσης ότι η οδηγία διακρίνει, σε διάφορα σημεία, και αρκετά σαφώς, μεταξύ πράξεων που υπόκεινται πάντα στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, πράξεων που μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και πράξεων που μπορούν να απαλλαγούν τελείως από τον ΦΠΑ. Αναπόφευκτα, ένα τόσο λεπτομερές σύστημα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αντιμετωπίζει διαφορετικά πράξεις λίγο παρεμφερείς, όχι όμως πανομοιότυπες.

43. Η οδηγία δημιουργεί έτσι αρκετές οριακές περιπτώσεις, καθώς τα τεθέντα όρια δεν είναι πάντα φυσικά, αλλά εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο έκανε χρήση της διακριτικής του ευχέρειας ο κοινοτικός νομοθέτης. Το όριο που παραμένει προδήλως φυσικό είναι η διάκριση μεταξύ αγαθών και υπηρεσιών. Δεν βλέπω, επομένως, πώς η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας μπορεί να καταστήσει τη διάκριση αυτή ανεφάρμοστη.

44. Η διαφορά θέτει επίσης το ζήτημα αν η απαλλαγή από τον φόρο των έργων τέχνης μπορεί να συνεπάγεται διπλή φορολογία. Δεδομένου ότι από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ήδη ότι τέτοια απαλλαγή δεν έχει θέση στο σύστημα της οδηγίας, δεν θα ασχοληθώ περαιτέρω με τον κίνδυνο διπλής φορολογίας.

45. Ως εκ περισσού, παρατηρώ το εξής. Από το υπόμνημα αντικρούσεως μπορεί να συναχθεί ότι η Φινλανδική Κυβέρνηση σκό-

17 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Gregg, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9.

18 — Απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein (Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 76).

πευε, κατά τις διαπραγματεύσεις για την προσχώρησή της, να απαλλάξει από τον ΦΠΑ την πρώτη παράδοση έργων τέχνης. Ο σκοπός αυτός δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στην εκτίμηση της υπό κρίση διαφοράς. Συγκεκριμένα, δεν πρόκειται για τις επιθυμίες του ενός των μερών κατά τις διαπραγματεύσεις· αυτό που είναι καθοριστικό είναι το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων, όπως εγκρίθηκε με το κείμενο της Πράξεως Προσχωρήσεως.

VI — Προτάσεις

46. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο:

α) να αναγνωρίσει ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας, διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία η οποία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τόσο την πώληση έργων τέχνης από τον δημιουργό τους, απευθείας ή μέσω μεσάζοντα, όσο και την εισαγωγή έργων τέχνης από τον ιδιοκτήτη-δημιουργό, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 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.

2) να καταδικάσει τη Δημοκρατία της Φινλανδίας στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.