JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
20 päivänä syyskuuta 2001 [1]

I Johdanto

1. Tässä asiassa komissio vaatii EY 226 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että koska Suomen tasavalta on pitänyt voimassa lainsäädännön, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä taiteilijan itsensä tai välittäjän suorittama taide-esineiden myynti että suoraan taiteilijalta itseltään ostettujen taide-esineiden maahantuonti, se on jättänyt noudattamatta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä direktiivi) [2] 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan. Tarkemmin ottaen komissio katsoo, että direktiivissä annetaan mahdollisuus tietyn siirtymäkauden ajan vapauttaa arvonlisäverosta taiteilijoiden palvelukset mutta että direktiivissä ei mahdollisteta taiteilijoiden luovuttamien tavaroiden vapauttamista arvonlisäverosta Suomen lainsäädännössä säädetyllä tavalla.

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.
2 — EYVL L 145, s. 1.

II Sovellettavat oikeussäännöt

2. Direktiivin 2 artikla muodostaa perustan arvonlisäveron kantamiselle, ja siinä säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

3. Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen perustuu direktiivin 12 artiklaan. Kyseisen artiklan 3 kohdan c alakohdassa [3] säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää, että alennettua verokantaa tai jotakin niiden a alakohdan kolmannen alakohdan säännösten mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa sovelletaan myös 26 a artiklan A osaston a, b ja c alakohdassa tarkoitettuun taide-, keräily- tai antiikkiesineiden tuontiin.

Käyttäessään tätä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa 26 a artiklan A osaston a alakohdassa tarkoitettujen taide-esineiden luovutukseen, jonka:

— tekijä tai hänen oikeudenomistajansa suorittaa,

— muu verovelvollinen kuin verovelvollinen jälleenmyyjä satunnaisesti suorittaa, kun tämä verovelvollinen itse maahantuo taide-esineet tai kun tekijä tai tämän oikeudenomistaja luovuttaa ne hänelle tai kun ne oikeuttavat hänet täyteen arvonlisäveron vähennykseen."

4. Arvonlisäverovapautus perustuu direktiivin 13 artiklaan. Kyseisen artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta "tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset".

5. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan johdantokappaleessa ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

— —

b) jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin."

6. Direktiivin liitteessä F on luettelo toimista, jotka 28 artiklan 3 kohdan

3 — Sellaisena kuin tämä säännös on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt — 14 päivänä helmikuuta 1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16).

b alakohdan nojalla voivat olla arvonlisäverottomia. Liitteessä olevassa 2 kohdassa mainitaan "kirjailijoiden, taiteilijoiden, taiteellisten teosten esittäjien, asianajajien ja muiden vapaiden ammattien harjoittajien suorittamat palvelut, lukuun ottamatta lääketieteellisten ja avustavan hoitohenkilöstön ammattiryhmien palveluja — — ".

7. Itävallan tasavallan, Norjan kuningaskunnan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (jäljempänä liittymisasiakirja)[4] liitteessä XV olevassa IX osassa määrätään veroista. Tämän osan 2 kohdan n alakohdassa määrätään seuraavaa:

"n) 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;

— —."

4 — EYVL 1994, C 241, s. 21, 335, ja EYVL 1995, L 1, s. 1.

8. Suomen verolainsäädännössä vapautetaan arvonlisäverosta taideteoksen tekijän omistuksessa olevan taideteoksen myynti. Tämä poikkeus pätee sekä silloin, kun tekijä itse myy taide-esineen, että silloin, kun taide-esine myydään välittäjän välityksellä. Samaa poikkeusta sovelletaan silloin, kun maahan tuodaan taide-esine, joka on ostettu suoraan tekijältä.

III Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

9. Komissio lähetti 16.2.1998 Suomen tasavallalle virallisen huomautuksen sen takia, että Suomen tasavalta on pitänyt direktiivin vastaisesti voimassa lainsäädäntöä, jonka mukaan taide-esineiden myynti ja maahantuonti on tietyissä tapauksissa vapautettu arvonlisäverosta.

10. Suomen tasavalta vastasi viralliseen huomautukseen 6.4.1998 päivätyllä kirjeellä. Suomen tasavalta totesi vastauksessaan, että kun otetaan huomioon liittymisasiakirjan määräysten sekä direktiivin 28 artiklan 3 kohdan ja liitteen F tavoitteet, niissä sallitaan se, että Suomen tasavalta pitää voimassa tämän poikkeuksen.

11. Komissio lähetti perustellun lausunnon 4.11.1998. Perusteltuun lausuntoon antamassaan vastauksessa Suomen hallitus toisti aiemman kantansa. Tämän johdosta komissio nosti 8.5.2000 tämän kanteen.

IV Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

12. Komissio viittaa kannekirjelmässään ensinnäkin direktiivin 2 artiklaan, jossa säädetään periaatteesta, jonka mukaan tavaroiden luovutuksista ja maahantuonnista kannetaan arvonlisäveroa. Tämän jälkeen komissio toteaa, että direktiivissä ei säädetä poikkeusta taideteosten luovutusten ja maahantuonnin osalta. Komissio viittaa direktiivin 12 artiklan 3 kohdan c alakohtaan, jossa jäsenvaltioille annetaan oikeus ainoastaan alennetun verokannan soveltamiseen. Komissio toteaa, että direktiivin liite F, jossa luetellaan ne toimet, jotka jäsenvaltioilla on direktiivin 28 artiklan 3 kohdan nojalla oikeus vapauttaa arvonlisäverosta, käsittää kylläkin kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden tarjoamat palvelut mutta ei taide-esineiden myyntiä ja maahantuontia. Kyse on nimittäin tavaroista eikä palveluista. Lyhyesti sanottuna Suomen tasavalta ei komission mukaan täytä direktiivin 2 artiklasta johtuvia velvollisuuksiaan.

13. Suomen hallitus katsoo, että sen liittyessä Euroopan unioniin tehtiin poikkeus, jonka perusteella Suomi voi pitää tekijän omistamien kuvataiteen tuotteiden verovapauden voimassa. Suomen hallitus vetoaa siihen, että liittymisasiakirjassa viitataan direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaan ja direktiivin liitteeseen F.

14. Suomen hallitus ei yhdy komission kantaan taide-esineen ensimyynnin ja maahantuonnin osalta. Vaikka direktiivissä käytetyt tavaran ja palvelun käsitteet on pidettävä tiukasti erillään toisistaan ja vaikka taideteoksia sinänsä on yleensä pidettävä tavaroina, taiteilijoiden hyväksi tehdyn poikkeuksen tulkinnassa ei Suomen hallituksen mukaan voida nojautua pelkästään säännöksen sanamuotoon. Tiukan sanamuodon mukainen tulkinta supistaisi poikkeussäännöksen soveltamisalan lähes olemattomiin. Jos nimittäin, kuten komissio väittää, poikkeuksen tulkittaisiin koskevan ainoastaan kuvataidetta siltä osin kuin se ei muodosta irtainta esinettä, se soveltuisi vain niihin erityisiin tilanteisiin, joissa taiteilija tekisi taideteoksen suoraan ostajan omistuksessa olevaan kiinteään omaisuuteen.[5] Suomen hallitus väittää, että komission esittämän tulkinnan mukaan tilauksesta luotavien taide-esineiden, kuten muotokuvan, luovutus on tavaran luovutus, jolloin se jäisi arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle.

15. Kaikki tämä liittyy siihen seikkaan, että direktiivin liitteessä F olevassa 2 kohdassa käytettyä taiteilijan käsitettä on Suomen hallituksen mukaan tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan kuvataiteilijoita, sillä muista taiteilijoista käytetään käsitteitä "taiteellisen teoksen esittäjä" ja "kirjailija". Ymmärrän tämän kannan siten, että esimerkiksi musiikin alalla teoksen esittävä taiteilija on esiintyvä taiteilija ja säveltäjä on kirjailija.

5 — Esimerkiksi freskomaalaus.

16. Suomen hallitus katsoo, että huomioon on otettava tämän säännöksen tarkoitus, ne muut direktiivin säännökset, jotka koskevat kulttuuritoimintaa, ja verotuksen tasapuolisuuden periaate.

17. Lisäksi on otettava huomioon taideesineiden ensimyynnin erityisluonne. Tätä tointa ei voida samaistaa kulutushyödykkeiden valmistamiseen ja myymiseen. Suomen hallitus viittaa vielä kolmeen aiempaan komission ehdotukseen, joissa ehdotettiin pysyvää vapautusta arvonlisäverosta luovutuksille, joissa taiteilija itse luovuttaa taideteoksen. [6]

18. Suomen hallitus mainitsee vielä komission 2.7.1992 päivätyn kertomuksen, [7] josta Suomen hallituksen mukaan ilmenee, että taideteoksen luovutuksen luonteesta eli sen luokittelusta joko tavaran tai palvelun luovutukseksi on ilmennyt epäselvyyttä. Kannekirjelmässä komissio kiistää sen, että tällä kertomuksella olisi jotain merkitystä nyt esillä olevassa asiassa.

19. Direktiivin liian suppea tulkinta johtaisi Suomen hallituksen mukaan myös siihen, että eri taiteellisten ammattien harjoittajia kohdeltaisiin eri tavoin, ja siten verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiseen. Tämän periaatteen takaaminen on eräs arvonlisäverojärjestelmän tärkeä tavoite. Suomen hallitus viittaa tässä yhteydessä yhdistetyissä asioissa Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda ym. [8] ja asiassa Gregg ym. [9] annettuihin tuomioihin.

20. Suomen hallitus viittaa vielä direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaan, jossa säädetään tiettyjen kulttuuripalvelujen pysyvästä verovapaudesta.

21. Edellä mainituilla perusteilla Suomen hallitus katsoo, että liittymisasiakirjasta sekä direktiivin 28 artiklasta ja liitteestä F seuraa, että taideteoksen tekijän suorittama taideteoksen ensiluovutus voidaan vapauttaa arvonlisäverosta. Direktiivin 14 artiklan 1 kohdan perusteella Suomen hallitus päättelee, että tämä koskee myös taideteosten maahantuontia. Lopuksi viittaan siihen, että Suomen hallitus toteaa kannekirjelmän perustelluksi siltä osin kuin se koskee provisiota sellaisista taide-esineistä, jotka tekijä omistaa.

22. Vastauksena Suomen hallituksen väitteisiin komissio myöntää, että Suomen

6 — Suomen hallitus täsmensi vastauksessaan vielä, että tällöin ei tarkoitettu laajentaa poikkeuksen asiallista soveltamisalaa.

7 — SEC(92) 1006 lopullinen.

8 — Yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, tuomio 17.10.1989 (Kok. 1989, s. 3233, 22 kohta; Kok. Ep. X, s. 215).

9 — Asia C-216/97, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta).

tasavallalla on liittymisasiakirjan perusteella oikeus pitää poikkeukset voimassa. Komissio kiistää kuitenkin sen, että suomalainen säännös kuuluisi direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan, johon liittymisasiakirjassa viitataan, soveltamisalaan.

23. Liite F sisältää komission mukaan kasuistisen luettelon poikkeuksista. Kyse on sitä paitsi jäsenvaltioiden ajallisesti rajatusta toimivallasta pitää voimassa poikkeuksia. Luetteloa on tulkittava suppeasti ja sanatarkasti. Komissio viittaa tässä yhteydessä asiassa Bulthuis-Griffioen [10] ja asiassa Skripalle [11] annettuihin tuomioihin. Sama lähestymistapa pätee Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisasiakirjoihin. [12] Komissio katsoo, että tätä lähestymistapaa on nyt esillä olevassa tapauksessa sovellettava sitä suuremmalla syyllä, koska poikkeukseen voidaan turvautua vain jäsenvaltioissa jo olemassa olevien käytäntöjen osalta. Suomen hallituksen esittämä tulkinta on ristiriidassa liitteen sanamuodon kanssa, ja tämä tulkinta johtaisi komission mukaan jopa siihen, että kirjat eivät olisi arvonlisäverollisia, mikä olisi ristiriidassa direktiivin liitteessä H olevan 6 kohdan kanssa.

24. Komissio ei hyväksy väitettä siitä, että komission esittämä tulkinta supistaisi liitteessä F olevassa 2 kohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalan lähes olemattomiin. Poikkeus ei koske ainoastaan taiteilijoita tai taiteellisten teosten esittäjiä (kuten sirkustaiteilijoita, laulajia ja näyttelijöitä), vaan myös asianajajia ja muita vapaiden ammattien harjoittajia.

25. Komissio esittää myös taloudellisen näkökohdan. Palvelun suorittaminen toteutuu silloin, kun palvelu suoritetaan, mutta tavara voidaan myydä useamman kerran. Luovutettaessa taideteos esimerkiksi taidegallerialle vapautus arvonlisäverosta merkitsisi sitä, että myöskään taiteilija itse ei voisi vähentää arvonlisäveroa, jonka hän on maksanut taideteoksen tekemiseksi tarvitsemistaan raaka-aineista kuten väreistä ja kankaasta. Arvonlisävero siirretään verovelvolliselle, kuten esimerkiksi taidegallerialle, joka ostaa teoksen. Tämä vaikutus on ristiriidassa taiteen verotuksen keventämistä koskevan tavoitteen kanssa. Tämä taloudellinen näkökohta oli komission mukaan väite, joka on esitetty niitä direktiiviehdotuksia vastaan, joihin Suomen hallitus viittaa. [13]

26. Komissio kiistää sen, että sen näkemys aiheuttaisi keinotekoisia rajanvetoja taideteosten luovutusten yhteydessä. Päinvastoin, erilainen kohtelu perustuu siihen, minkälaisen sopimuksen taiteilija on tehnyt. Kyseessä on tavaran luovutus, kuten esimerkiksi maalauksen tai patsaan luovutus, jos taiteilija myy tekemänsä esineen.

10 — Asia C-453/93, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341, 19 kohta).

11 — Asia C-63/96, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847, 24 kohta).

12 — Komissio viittaa asiassa C-233/97, KappAhl, 3.12.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-8069, 23 kohta).

13 — Ks. edellä 17 kohta.

Palvelun suorittamisesta on kyse silloin, kun tilaaja on heti taideteoksen luomisesta lähtien sen omistaja, eli esimerkiksi silloin, kun muotokuva tehdään tilauksesta.

27. Komissio viittaa siihen, että erilaisten toimenpiteiden kohtelun jokainen eroavuus on subjektiivinen. Verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ei nyt esillä olevassa tapauksessa pitäisi voida vedota lainsäädännön suppeaa tulkintaa vastaan.

28. Myös komissio käsittelee direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa. Tässä säännöksessä säädetään poikkeuksesta arvonlisäverollisuuden periaatteeseen, joten sitä on komission mukaan tulkittava suppeasti. Sitä paitsi säännös ei koske palveluja. Poikkeusta voidaan soveltaa tavaroiden luovutuksiin vain, jos luovutus liittyy läheisesti ja siten myös jollakin tavoin alisteisesti palvelujen suorittamiseen.

29. Suomen hallitus korostaa vastauskirjelmässään vielä kerran, että komission kanta johtaa siihen, että liitteessä F olevassa 2 kohdassa säädetyllä poikkeuksella ei juurikaan ole merkitystä taiteilijoille. Tältä osin ei ole merkitystä sillä, että tätä liitettä sovelletaan myös muihin ammattiryhmiin kuin taiteilijoihin. Toiseksi Suomen hallitus ei jaa komission kantaa siitä, että taideteosten ja käyttöesineiden välinen ero olisi subjektiivinen. Direktiivissä nimittäin määritellään taide-esineen käsite yksityiskohtaisesti. Kolmanneksi Suomen hallitus ei pidä kestävänä komission kantaa siitä, että tavara voitaisiin luovuttaa useamman kerran mutta että palvelua ei voitaisi suorittaa useampaa kertaa. Esimerkkinä tästä Suomen hallitus esittää sen, että esiintyvä taiteilija esittää jonkin sävelteoksen. Neljänneksi Suomen hallitus viittaa siihen, että myyjän on taideteoksen eteenpäin myytyään maksettava arvonlisävero ainoastaan omasta myyntikatteestaan, vaikka hän olisi hankkinut taideteoksen arvonlisäverovapaasti. Kyse ei siis ole kaksinkertaisesta verotuksesta, johon komissio näyttäisi viittaavan. Sitä paitsi taiteilijat myyvät teoksiaan usein suoraan kuluttajille.

V Asian arviointi

30. Riidassa on kyse itse asiassa siitä, kuinka direktiivin 28 artiklaa ja direktiivin liitteessä F olevaa 2 kohtaa on tulkittava. Voidaanko käsitteellä "taiteilijoiden — — suorittamat palvelut" katsoa tarkoitettavan myös taideteoksen tekijän itsensä suorittamaa taide-esineen ensiluovutusta? Komissio vastaa tähän kysymykseen kieltävästi. Komissio pitää lähtökohtana sitä, että kyseessä on säännös, jota on tulkittava suppeasti ja sen sanamuodon mukaisesti, koska se on poikkeuksenluonteinen säännös. Suomen hallitus vastaa kysymykseen myöntävästi ja käsittelee säännöksen asiayhteyttä ja tavoitetta perusteluissaan.

31. Hyväksyn komission lähtökohdan. On selvää, että esillä olevassa tapauksessa kyse

on poikkeussäännöksestä, jolla poiketaan arvonlisäverojärjestelmien yhdenmukaistamisesta sellaisena kuin siitä säädetään direktiivissä. Säännöksessä annetaan jäsenvaltioille ajallisesti rajoitettu mahdollisuus poiketa periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on maksettava. Tällaisella säännöksellä on seurauksia verorasituksen suuruuden suhteen. Tällaiset poikkeukset ovat yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sallittuja vain, jos niistä säädetään direktiivissä nimenomaisesti. [14] Oikeuskäytännön mukaan säännöksiä, jotka muodostavat poikkeuksen jostakin periaatteesta, on sitä paitsi tulkittava suppeasti. [15] Julkisasiamies Fennelly on viitannut asiassa Victoria Film esittämässään ratkaisuehdotuksessa siihen, että "ei ole myöskään mitään syytä, jonka vuoksi periaatetta vapautusten suppeasta tulkinnasta ei sovellettaisi liitteeseen F". [16]

32. Minusta on näin ollen selvää, että liittymisasiakirjaan sisältyvää poikkeussäännöstä, kun sitä luetaan yhdessä 28 artiklan 3 kohdan johdantokappaleen ja b alakohdan ja direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan kanssa, on tulkittava suppeasti ja sanamuotonsa mukaisesti. Tätä tulkintaa suoritettaessa pidän merkityksellisenä direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tavaroiden ja palveluiden välillä tehtyä eroa. Tämä ero ilmenee suoraan myös itse EY:n perustamissopimuksesta. Direktiivissä velvoitetaan jäsenvaltiot kantamaan arvonlisäveroa sekä tavaroista että palveluista. Direktiivin liitteessä F olevassa 2 kohdassa mainittu poikkeus koskee kuitenkin vain palveluja. Niinpä tavaroiden luovutus on säädetty arvonlisäverolliseksi.

33. Viittaan lisäksi siihen, että lainsäätäjä on varmaan tietoisesti jättänyt tavaroiden luovutukset vapautuksen ulkopuolelle. Liitteen F muissa osissa tavarat nimittäin mainitaan nimenomaisesti, joskus palvelujen suorittamisen rinnalla. Tässä yhteydessä mainitsen erityisesti sen sanamuodon, jota käytetään liitteessä F olevassa 5 kohdassa, jonka mukaan "yleisen postilaitoksen telepalvelut sekä niihin liittyvät tavaroiden luovutukset" voidaan vapauttaa arvonlisäverosta. Direktiivin 13 artiklassa käytetään vastaavanlaista sanamuotoa, kun siinä vapautetaan verosta "kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset".

34. Suomen hallituksen perusteluissa on korostettu sitä, että taiteilijoiden suorittamien toimien osalta palvelujen ja tavaroiden kesken ei ole helppo tehdä eroa tai että ero ainakin johtaa ei-toivottuihin seurauksiin.

35. En ymmärrä, kuinka Suomen hallitus on voinut päätyä siihen johtopäätökseen, ettei kuvataiteilijoiden suorittamien toimien osalta ole helppoa tehdä eroa palvelujen ja tavaroiden kesken. Kuvataiteilija ei tältä osin poikkea mistään muusta ammatinharjoittajasta. Mainitsen esimerkkinä

14 — Ks. mm. yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanfoni, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7013, 34 kohta) arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta.

15 — Ks. mm. asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-445, 19 kohta) direktiivin 12 artiklan 3 kohdan osalta.

16 — Asiassa C-134/97, Victoria Film, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7023) esitetty ratkaisuehdotus. Lisäksi tässä asiassa kuten myös nyt esillä olevassa asiassa oli kyse siitä, kuinka liittymisasetusta oli tulkittava yhdessä direktiivin 28 artiklan 3 kohdan johdantokappaleen ja b alakohdan sekä direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin ei tässä asiassa kuitenkaan suorittanut tällaista tulkintaa.

kirjailijan. Kirjoittamista on sellaisenaan pidettävä palveluna ja kirjoittamisen tuloksena syntynyttä kirjaa tavarana. Suomen hallitus näyttää myös tässä yhteydessä katsovan, että taide-esinettä ei pitäisi verrata mihin tahansa kulutushyödykkeeseen. Ei ole epäilystäkään siitä, että monet taiteen ystävät jakavat Suomen hallituksen tämän kannan, mutta oikeudellisesti se ei selvästikään kestä.

36. Tämän jälkeen viittaan Suomen kantaan, jonka mukaan tiukka ero palvelujen ja tavaroiden kesken johtaisi siihen, että vapautuksella ei ainakaan taiteilijoiden osalta olisi mitään käytännön merkitystä. Mielestäni seuraus voi tosiaankin olla tällainen. Tällainen seuraus, jota jäsenvaltio ehkä pitää poliittisesti ei-toivottavana, ei kuitenkaan voi johtaa siihen, että yhteisöjen tuomioistuin tulkitsisi direktiivissä säädettyä vapautusta laajasti, mikä olisi ristiriidassa direktiivin sanamuodon kanssa. Ainoastaan yhteisön lainsäätäjä voi direktiiviä muuttamalla poistaa tämän seurauksen.

37. Lisäksi komission vapautuksesta tekemästä tulkinnasta ilmenee, että vapautuksella on kaikesta huolimatta tiettyä merkitystä käytännössä. Komissio nimittäin esittää, että vapautusta voidaan soveltaa tilauksesta tehtäviin taide-esineisiin. Taiteen tekeminen tilauksesta on mielestäni huomattavasti yleisempää kuin Suomen hallituksen esimerkkinä mainitsema ostajan asuntoon tai yritykseen tehtävä freskomaalaus.

38. En voi päätellä nyt esillä olevan vapautussäännöksen tavoitteesta enkä myöskään direktiivin muista säännöksistä, jotka koskevat kulttuuria, että liittymisasiakirja, kun sitä luetaan yhdessä direktiivin 28 artiklan 3 kohdan johdantokappaleen ja b alakohdan ja liitteessä F olevan 2 kohdan kanssa, voisi koskea myös tavaroiden luovutuksia. Yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena ei selvästikään ole ollut sulkea kaikkia taiteilijoiden toimia arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Ensiksi viittaan siihen, että poikkeus, johon Suomen hallitus vetoaa, on luonteeltaan vapaaehtoinen. Lisäksi poikkeus on voimassa vain siirtymäkauden ajan. Direktiivissä itsessään sitä paitsi säädetään keinosta, jonka on mahdollistettava se, että jäsenvaltiot voivat rajoittaa taiteeseen kohdistuvaa verorasitusta. Jäsenvaltiot nimittäin voivat 12 artiklan 3 kohdan nojalla soveltaa alennettua verokantaa. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa mennään tiettyjen palvelujen ja tavaroiden osalta vielä askel pidemmälle. Tässä säännöksessä arvonlisäverosta vapautetaan tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jos julkisoikeudelliset laitokset tai muut kyseisen jäsenvaltion tunnustamat kulttuurilaitokset suorittavat ne.

39. Mielestäni yhteisön lainsäätäjä on tältä osin valinnut taiteen osalta tasapainoisen arvonlisäverojärjestelmän. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan johdantokappaleessa ja b alakohdassa sekä liitteessä F olevassa 2 kohdassa säädetyllä ajallisesti rajatulla vapautuksella on tältä osin alisteinen mer-

kitys. Kyse ei tällöin myöskään ole siitä, että tämän vapautuksen suppea tulkinta olisi ristiriidassa direktiivin tavoitteen kanssa, jos ylipäätänsä voitaisiin katsoa, että tätä vapautusta on tulkittava muuten kuin suppeasti.

40. Riidassa on otettu esille myös kysymys verotuksen neutraalisuuden periaatteen vaikutuksesta. Tällä periaatteella on perustavanlaatuinen merkitys yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä, josta direktiivi muodostaa osan. Se, että samanlaisia toimia suorittavia yrittäjiä kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin, on ristiriidassa tämän periaatteen kanssa.[17] Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin erityisesti toistanut, että kaksinkertainen verotus on ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.[18]

41. Mielestäni tästä periaatteesta ei voi seurata, että taiteilijan suorittamien taide-esineiden luovutusten olisi voitava kuulua vapautuksen soveltamisalaan. Sitä, että taiteilija luovuttaa taide-esineen, ja sitä, että hän suorittaa jonkin palveluksen, kuten esimerkiksi maalaa tilauksesta muotokuvan, ei voida pitää toisiaan vastaavina toimina. Kuten komissio on perustellusti esittänyt, kyseessä ovat erilaiset toimet, jolloin ratkaisevaa on, minkälaisen sopimuksen taiteilija on tehnyt.

42. Viittaan tältä osin vielä siihen, että direktiivissä tehdään eri säännöksissä ero — ja melko täsmällinen ero — sellaisten toimien, jotka aina kuuluvat yleisen arvonlisäverokannan soveltamisalaan, sellaisten toimien, joihin voidaan päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, ja sellaisten toimien, jotka voidaan jopa kokonaan vapauttaa arvonlisäverosta, välillä. Näin yksityiskohtaisessa järjestelmässä kohdellaan toimia, jotka ovat tietyllä tavalla toisiinsa verrattavissa mutta joiden sisältö ei ole sama, tietyissä tapauksissa automaattisesti eri tavoin.

43. Direktiivissä on tältä osin luotu paljon rajatapauksia, jotka ilmenevät siitä, että luodut rajat eivät aina ole luonnollisia vaan ne määräytyivät sen tavan perusteella, jolla yhteisön lainsäätäjä on käyttänyt harkintavaltaansa. Raja, joka kaikkein selvimmin on luonnollinen, on tavaroiden ja palveluiden välinen raja. En myöskään ymmärrä, miksi verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen vetoamalla tämä raja voitaisiin häivyttää.

44. Riidassa on myös noussut esille kysymys siitä, voiko taide-esineiden vapautus arvonlisäverosta johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Koska edellä esitetystä jo seuraa, että tällainen vapautus ei sovi direktiivin mukaiseen järjestelmään, en käsittele kaksinkertaisen verotuksen vaaraa sen enempää.

45. Varmuuden vuoksi esitän vielä seuraavaa. Kannekirjelmästä on pääteltävissä, että Suomen hallitus on liittymis-

17 — Ks. mm. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Gregg.

18 — Yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ym., tuomio 17.5.2001, 76 kohta (Kok. 2001, s. I-4049).

neuvotteluissa pyrkinyt myös taide-esineiden ensiluovutusten vapauttamiseen arvonlisäverosta. Tällä tavoitteella ei nyt käsiteltävänä olevaa asiaa arvioitaessa voida katsoa olevan merkitystä. Merkitystähän ei ole sillä, mitä joku sopimuspuolista on neuvotteluissa halunnut; ratkaisevaa on neuvottelujen tulos sellaisena kuin se vahvistetaan liittymisasiakirjan tekstissä.

VI Ratkaisuehdotus

46. Edellä esitettyjen tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se

a) toteaisi, että Suomen hallitus 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 taiteilijan itsensä tai välittäjän suorittama taide-esineiden myynti että suoraan taiteilijalta itseltään ostettujen taide-esineiden maahantuonti,

b) velvoittaisi työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan Suomen tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.