FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT LEENDERT A. GEELHOED

föredraget den 20 september 2001 [1]

I — Inledning

1. I detta mål har kommissionen väckt talan i enlighet med artikel 226 EG och yrkat att domstolen skall fastställa 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 mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat direktivet) [2], genom att bibehålla en lagstiftning enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt medges för såväl konstnärens egen eller en mellanmans försäljning av konstverk som införsel av konstverk som har köpts direkt av konstnären. Kommissionen anser att även om det i direktivet föreskrivs en möjlighet att under en övergångsperiod undanta konstnärers tjänster från mervärdesskatteplikt, föreskrivs ingen möjlighet att, såsom enligt den finska lagstiftningen, undanta varor som levereras av dessa.

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

II — Tillämpliga bestämmelser

2. Artikel 2 i direktivet anger grunden för uttag av mervärdesskatt genom att föreskriva 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. Artikel 12 anger grunden för tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser. Punkt 3 c har följande lydelse: [3]

"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 sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i artikel 26a A a—c.

När de utnyttjar denna valmöjlighet får medlemsstaterna även tillämpa den reducerade skattesatsen för leveranser av konstverk enligt definitionen i artikel 26a A a:

— som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare,

— som tillfälligt företas av en skattskyldig person som inte är en skattskyldig återförsäljare, när dessa konstverk har importerats av den skattskyldiga personen själv eller när de har levererats till honom av upphovsmannen eller hans efterföljanderättsinnehavare eller när de har gett honom rätt till fullt avdrag av mervärdesskatten."

4. Artikel 13 anger grunden för undantag från mervärdesskatteplikt. Punkt A 1 n reglerar undantag avseende "[v]issa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga".

5. Artikel 28.3 b har följande lydelse:

"Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

...

b) fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga."

6. Bilaga F innehåller en förteckning över verksamheter som kan undantas enligt

3 — I dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG — Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153).

artikel 28.3 b. Punkt 2 i bilagan anger "[t]jänster som tillhandahålls av författare, konstnärer, artister, jurister och andra fria yrkesutövare utom inom medicinska och paramedicinska yrken...".

7. Bilaga XV, avdelning IX, till akten om villkoren för Konungariket Norges, Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (nedan kallad anslutningsakten) [4] behandlar beskattningen. Punkt 2 n i denna avdelning har följande lydelse:

"n) 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,

..."

4 — 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; onumrerat specialnummer, ISSN 1022-9256.

8. Den finska skattelagstiftningen undantar försäljningen av ett konstverk som upphovsmannen är ägare till från mervärdesskatteplikt. Detta undantag gäller såväl upphovsmannens försäljning av konstverket som försäljning som sker genom en mellanman. Detta undantag är även tillämpligt på införsel av konstverk som köps direkt av upphovsmannen.

III — Bakgrund och förfarande

9. Den 16 februari 1998 tillställde kommissionen Republiken Finland en skriftlig formell underrättelse mot bakgrund av att denna i strid med direktivet har bibehållit en lagstiftning som i vissa fall undantar försäljning och införsel av konstverk från mervärdesskatteplikt.

10. Den finska regeringen svarade i en skrivelse av den 6 april 1998. Den hävdade i sitt svar att med hänsyn till ändamålet med bestämmelserna i anslutningsakten och artikel 28.3 i direktivet och dess bilaga F får Republiken Finland bibehålla detta undantag.

11. Den 4 november 1998 avgav kommissionen ett motiverat yttrande. I sitt svar på detta yttrande vidhöll den finska regeringen sin tidigare anförda ståndpunkt. Den 8 maj 2000 väckte kommissionen således förevarande talan.

IV — Parternas argument

12. I ansökan har kommissionen för det första åberopat artikel 2 i direktivet som uppställer principen att leverans och införsel av varor är mervärdesskattepliktiga. Kommissionen har vidare hävdat att direktivet inte föreskriver något undantag för leverans och införsel av konstverk. Kommissionen har åberopat artikel 12.3 c i direktivet enligt vilken medlemsstaterna enbart har möjlighet att anta en reducerad skattesats. Slutligen har kommissionen gjort gällande att bilaga F till direktivet, som anger de verksamheter som medlemsstaterna enligt artikel 28.3 i direktivet får undanta från mervärdesskatteplikt, visserligen omfattar tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister, men inte försäljning och införsel av konstverk. Då är det nämligen fråga om varor och inte om tjänster. Sammanfattningsvis har Republiken Finland enligt kommissionen underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 i direktivet.

13. Den finska regeringen har gjort gällande att det i samband med anslutningen till Europeiska unionen gjordes ett undantag som tillät Republiken Finland att bibehålla undantaget för konstverk som upphovsmannen är ägare till. Den finska regeringen har åberopat hänvisningen som görs i anslutningsakten till artikel 28.3 b i direktivet och dess bilaga F.

14. Den finska regeringen delar inte kommissionens ståndpunkt såvitt avser den första försäljningen och införseln av ett konstverk. Även om begreppen varor och tjänster i direktivet tydligt måste särskiljas och konstverk i allmänhet måste anses som varor, bör undantaget för konstnärer, enligt den finska regeringen, inte enbart tolkas på grundval av bestämmelsens ordalydelse. En restriktiv tolkning av lydelsen skulle medföra att undantagets tillämpningsområdet blev nästan obefintligt. Om undantaget, såsom kommissionen har gjort gällande, enbart avser bildkonst förutsatt att denna inte utgör lös egendom, då gäller undantaget enbart för den särskilda situationen att konstverket av upphovsmannen anbringas direkt på fast egendom som köparen av konstverket är ägare till.[5] Kommissionens tolkning skulle enligt den finska regeringen även kunna medföra att en överlåtelse av ett konstverk som framställts på beställning, såsom ett porträtt, omfattas av detta begrepp och därmed inte av undantaget.

15. Enligt den finska regeringen hör detta samman med att begreppet konstnär i punkt 2 i bilaga F till direktivet måste tolkas som om det avser en bildkonstnär, eftersom begreppen "artister" och "författare" har använts för andra slags artister. Jag tolkar denna ståndpunkt på så sätt att exempelvis musikkonst utförs av en artist och att en kompositör är författare till denna.

5 — Det avser förmodligen en väggmålning.

16. Den finska regeringen anser att direktivets ändamål, övriga bestämmelser i direktivet som rör kulturell verksamhet samt principen om skatteneutralitet måste beaktas.

17. Vidare måste det beaktas att den första försäljningen av ett konstverk är av särskild art. Man kan inte likställa denna transaktion med tillverkningen och försäljningen av konsumtionsvaror. Den finska regeringen har även hänvisat till tre — äldre — förslag från kommissionen som innehöll permanenta undantag från mervärdesskatteplikt för konstverk som överlåts av konstnären själv. [6]

18. Den finska regeringen har även hänvisat till en rapport från kommissionen av den 2 juli 1992 [7], av vilken det skulle framgå att det råder osäkerhet om en överlåtelse av ett konstverk skall klassificeras såsom vara eller tjänst. I ansökan har kommissionen för övrigt ifrågasatt att denna rapport skulle ha den minsta betydelse i förevarande fall.

19. Enligt den finska regeringen skulle en alltför restriktiv tolkning av direktivet även leda till att de olika konstnärliga yrkena behandlas olika, vilket strider mot principen om skatteneutralitet. Denna princip utgör ett viktigt ändamål för mervärdesskattesystemet. Den finska regeringen har i detta avseende hänvisat till domstolens domar i målen Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m.fl. [8] och Gregg [9].

20. Den finska regeringen har även hänvisat till artikel 13 A 1 n i direktivet, som föreskriver ett permanent undantag för vissa kulturella tjänster.

21. Mot bakgrund av det ovanstående anser den finska regeringen att det följer av anslutningsakten jämförd med artikel 28 i direktivet och dess bilaga F att en konstnärs första överlåtelse av sitt eget konstverk är undantagen från mervärdesskatteplikt. Den finska regeringen anser att enligt artikel 14.1 i direktivet gäller samma sak för införsel av konstverk. Slutligen vill jag påpeka att den finska regeringen har medgivit att ansökan är välgrundad såvitt avser provision på konstverk som upphovsmannen är ägare till.

22. I svar på den finska regeringens argument har kommissionen medgivit att Repu-

6 — I sin replik har den finska regeringen preciserat att förslagen inte var avsedda att utvidga undantagets materiella tillämpningsområde.

7 — SEC (92) 1006 slutlig.

8 — Dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88 (REG 1989, s. 3233; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201), punkt 22.

9 — Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97 (REG 1999, s. I-4947), punkt 20.

bliken Finland har erhållit undantag enligt anslutningsakten. Kommissionen har däremot ifrågasatt att den finska lagstiftningen faller inom tillämpningsområdet för punkt 2 i bilaga F till direktivet, som anslutningsakten hänvisar till.

23. Bilaga F innehåller en förteckning över undantag för specifika fall. Medlemsstaternas möjlighet att bibehålla undantagen är för övrigt tidsbegränsad. Dessa måste ges en restriktiv och ordagrann tolkning. Kommissionen har i detta hänseende hänvisat till domarna i målen Bulthuis-Griffioen [10] och Skripalle. [11] Samma ställningstagande gäller beträffande anslutningsakten för Österrike, Finland och Sverige. [12] Kommissionen anser att detta ställningstagande i det förevarande fallet i ännu högre grad är motiverat med hänsyn till att undantag enbart får göras för gällande praxis i medlemsstaten. Den finska regeringens tolkning strider mot bilagans lydelse och skulle, enligt kommissionen, även kunna leda till att böcker undantogs från mervärdesskatteplikt, vilket skulle strida mot punkt 6 i bilaga H till direktivet.

24. Kommissionen har bestridit argumentet att dess tolkning skulle medföra att tillämpningsområdet för det i punkt 2 i bilaga F till direktivet angivna undantaget i praktiken skulle bli obefintligt. Undantaget gäller inte endast konstnärer och artister (såsom cirkusartister, sångare och skådespelare) utan även för advokater och andra utövare av fria yrken.

25. Kommissionen har anfört ett övervägande av ekonomisk art. Den anser att utförandet av en tjänst har fullbordats efter själva utförandet, medan en vara kan säljas flera gånger. Vid leverans av ett konstverk till, exempelvis, ett konstgalleri, skulle undantaget från mervärdesskatteplikt leda till att konstnären själv inte kan göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat för det grundmaterial, såsom färg och duk, som behövs för att göra en tavla. Mervärdesskatteplikten överförs på den skatteskyldige som köper konstverket, exempelvis konstgalleriet. Denna konsekvens strider mot ändamålet att reducera skatten på konst. Enligt kommissionen var detta ekonomiska övervägande ett argument för att inte anta de förslag till ändring av direktivet som den finska regeringen har hänvisat till. [13]

26. Kommissionen har bestridit att dess uppfattning skulle leda till konstgjorda skillnader avseende leverans av konstverk. Skillnaden i behandling beror snarare på vilken sorts avtal konstnären har ingått. Det är fråga om leverans av en vara, såsom försäljning av en tavla eller en skulptur, när konstnären säljer ett av sina verk, och det

10 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93 (REG 1995, s. I-2341), punkt 19.

11 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96 (REG 1997, s. I-2847), punkt 24.

12 — Kommissionen har hänvisat till dom av den 3 december 1998 i mål C-233/97, KappAhl (REG 1998, s. I-8069), punkt 23.

13 — Se punkt 17 i detta förslag till avgörande.

är fråga om att tillhandahålla en tjänst när uppdragsgivaren redan från början är ägare av konstverket, exempelvis när ett porträtt utförs på beställning.

27. Kommissionen har hävdat att varje skillnad i behandlingen av olika transaktioner är av subjektiv art. Principen om skatteneutralitet kan inte i det förevarande fallet åberopas som argument mot en restriktiv tolkning av bestämmelserna.

28. Kommissionen har även behandlat artikel 13 A 1 n i direktivet. Denna bestämmelse innehåller ett undantag från principen om mervärdesskatteplikt och måste enligt kommissionen följaktligen tolkas restriktivt. Dessutom avser denna bestämmelse tjänster. Detta undantag kan endast tillämpas på leverans av varor under förutsättning att denna leverans har ett nära samband med, och därmed i viss mån är underställd, tillhandahållandet av en tjänst.

29. I sin duplik har den finska regeringen på nytt påpekat att kommissionens uppfattning leder till att undantaget i punkt 2 i bilaga F saknar praktisk betydelse för konstnärer. Det saknar härvid betydelse att denna bilaga även är tillämplig på andra yrkesgrupper än konstnärer. För det andra delar den finska regeringen inte kommissionens uppfattning att skillnaden mellan konstverk och bruksföremål är subjektiv. Direktivet innehåller nämligen en precis definition av konstverk. För det tredje anser den finska regeringen att kommissionens inställning att en vara kan överlåtas flera gånger medan detsamma inte gäller en tjänst är ohållbar. Den finska regeringen har som exempel nämnt en artists överlåtelse av ett musikstycke. För det fjärde har den finska regeringen påpekat att en försäljare som säljer ett konstverk vidare enbart behöver betala mervärdesskatt på sin egen vinstmarginal även om han har förvärvat konstverket skattefritt. Det är således inte fråga om dubbelbeskattning, såsom kommissionen tycks antyda. För övrigt säljer konstnärer ofta direkt till konsumenter.

V — Bedömning

30. Tvisten rör i huvudsak tolkningen av bestämmelserna i artikel 28 i direktivet och punkt 2 i dess bilaga F. Kan begreppet "tjänster som tillhandahålls av... konstnärer" även innefatta den första leveransen av ett konstverk från dess upphovsman? Kommissionen har besvarat denna fråga nekande. Med hänsyn till att det rör sig om ett undantag har den utgått ifrån att en sådan bestämmelse måste ges en restriktiv ordagrann tolkning. Den finska regeringen har besvarat denna fråga jakande, och därvid i sitt resonemang anfört bestämmelsens sammanhang och ändamål.

31. Jag delar kommissionens utgångspunkt. Det är ostridigt att det rör sig om

en undantagsbestämmelse som gör avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet såsom det är reglerat enligt direktivet. Bestämmelsen ger medlemsstater — tidsbegränsad — möjlighet att avvika från principen om mervärdesskatteplikt. En sådan bestämmelse har konsekvenser för skattenivån. Undantag är enligt domstolens rättspraxis endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet. [14] Enligt rättspraxis måste bestämmelser som utgör undantag från en princip tolkas restriktivt. [15] Generaladvokaten Fennelly påpekade redan i sitt förslag till avgörande i målet Victoria Film att "det inte [finns] något skäl till att principen om strikt tolkning av undantag inte skulle vara tillämplig i förhållande till bilaga F". [16]

32. Enligt min mening bör undantagsbestämmelsen i anslutningsakten jämförd med artikel 28.3 b i direktivet och punkt 2 i bilaga F till direktivet ges en restriktiv och ordagrann tolkning. Vid denna tolkning bör åtskillnaden mellan varor och tjänster i artikel 2.1 i direktivet beaktas. Denna åtskillnad är en direkt följd av själva fördraget. Direktivet anger att medlemsstaterna är skyldiga att ta ut mervärdesskatt för såväl varor som tjänster. Undantaget i punkt 2 i bilaga F till direktivet gäller emellertid enbart tjänster. Leverans av varor är således mervärdesskattepliktig.

33. Enligt min mening måste lagstiftaren i detta avseende avsiktligt ha valt att inte låta leverans av varor omfattas av undantaget. Under andra rubriker i bilaga F nämns nämligen varor uttryckligen och ibland jämte tillhandahållande av tjänster. Härvid kan jag särskilt nämna den lydelse som används i punkt 5 i bilaga F, nämligen "[tjänster] och tillhandahållande av varor med anknytning därtill" som tillhandahålls av offentliga postföretag inom området för telekommunikation. Artikel 13 i direktivet har en liknande lydelse avseende undantag för "vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill".

34. Den finska regeringens argument avser i huvudsak att det inte är lätt att göra en åtskillnad mellan varor och tjänster beträffande konstnärers verksamhet, eller att den åtminstone får icke önskvärda resultat.

35. Jag förstår inte hur den finska regeringen har kunnat komma fram till åsikten att det inte är lätt att göra en åtskillnad mellan varor och tjänster såvitt avser den verksamhet som konstnärer inom bildkonsten bedriver. Bildkonstnären skiljer sig i

14 — Se bland annat dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanfoni (REG 2000, s. I-7013), punkt 34, angående rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.

15 — Se bland annat dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien (REG 2001, s. I-445), punkt 19, angående artikel 12.3 i direktivet.

16 — Förslag till avgörande inför domen av den 12 november 1998 i mål C-134/97, Victoria Film (REG 1998, s. I-7023). Detta mål rörde för övrigt, såsom i det förevarande fallet, tolkningen av anslutningsakten jämfört med artikel 28.3 b i direktivet och dess bilaga F punkt 2. Domstolen behövde dock aldrig göra någon tolkning.

detta avseende inte från vilken annan yrkesutövare som helst, såsom exempelvis en författare. Själva verksamheten att skriva kan betraktas som en tjänst, medan en bok som är resultatet av skrivandet får betraktas som en vara. Den finska regeringen tycks i detta avseende även vilja hävda att ett konstverk inte kan jämföras med vilken konsumtionsvara som helst. Otvivelaktigt skulle många konstintresserade dela den finska regeringens ståndpunkt, men det är uppenbart att den ur ett rättsligt perspektiv saknar betydelse.

36. Härefter skall jag behandla det finska påståendet att en skarp åtskillnad mellan tjänster och varor skulle leda till att undantaget — åtminstone för konstnärer — saknar praktisk betydelse. Enligt min mening kan detta verkligen bli följden härav. Ett sådant resultat som av en medlemsstat anses vara politiskt icke önskvärt kan emellertid inte medföra att domstolen ger ett undantag i direktivet en extensiv tolkning som står i strid med direktivets ordalydelse. Endast gemenskapslagstiftaren kan genom en ändring av direktivet undanröja detta resultat.

37. Av kommissionens tolkning av undantaget framgår att detta ändå har viss praktisk betydelse. Kommissionen har nämligen påstått att konstverk som utförs på beställning kan omfattas av undantaget. Enligt min mening verkar det betydligt mer vanligt förekommande att konst utförs på beställning än att den utförs enligt den finska regeringens exempel, såsom väggmålning i köparens hem eller företag.

38. Enligt min mening kan man inte heller av ändamålet med undantagsbestämmelsen eller av andra bestämmelser i direktivet som avser kulturell verksamhet härleda att anslutningsakten jämförd med artikel 28.3 b i direktivet och punkt 2 i bilaga F till direktivet skulle kunna utsträckas till att omfatta leverans av varor. Det har uppenbarligen inte varit gemenskapslagstiftarens avsikt att undanta all verksamhet som utförs av konstnärer från mervärdesskatteplikt. För det första vill jag påpeka att det undantag som den finska regeringen har åberopat är av fakultativ art. Dessutom gäller undantaget endast under en övergångsperiod. Vidare innehåller själva direktivet bestämmelser som gör det möjligt för medlemsstaterna att reducera skattenivån på konst. De kan nämligen i enlighet med artikel 12.3 tillämpa en lägre skattesats. Artikel 13 A 1 n går ytterligare ett steg längre för vissa tjänster och varor. I denna bestämmelse medges undantag från mervärdesskatteplikt för det fall dessa tjänster och leveranser av varor utförs av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

39. Enligt min mening har gemenskapslagstiftaren valt ett avvägt system för mervärdesskatt på konst. Det tidsbegränsade undantaget enligt artikel 28.3 b och punkt 2 i bilaga F är därvid av underordnad betydelse. En restriktiv tolkning av detta undantag skulle således inte på något sätt

strida mot direktivets ändamål, om det över huvud taget går att göra en annan tolkning.

40. I denna tvist har även räckvidden av principen om skatteneutralitet förts fram. Denna princip ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt som direktivet utgör en del av. Denna princip förhindrar att näringsidkare som utför samma verksamhet behandlas olika ur mervärdesskattehänseende. [17] I detta sammanhang har domstolen nyligen närmare preciserat att dubbelbeskattning strider mot principen om skatteneutralitet. [18]

41. Enligt min mening går det inte att utifrån den principen härleda att en konstnärs leverans av konstverk måste omfattas av undantaget. En konstnärs leverans av ett konstverk respektive tillhandahållande av en tjänst, såsom exempelvis att måla ett porträtt på beställning, bör inte betraktas som likadana transaktioner. Såsom kommissionen riktigt har påpekat rör det sig om olika transaktioner, varvid det avgörande är vilket slags avtal som konstnären har ingått.

42. Jag vill i detta sammanhang åter påpeka att det i direktivet på olika ställen görs en ganska noggrann åtskillnad mellan transaktioner som alltid omfattas av den normala mervärdesskattesatsen och transaktioner som kan bli föremål för en lägre mervärdesskattesats och transaktioner som kan bli helt undantagna från mervärdesskatteplikt. I ett system som är så detaljerat kommer i ett antal fall transaktioner som i viss mån är jämförbara, men som inte är identiska, att behandlas olika.

43. I direktivet finns således ett antal gränsfall, vilka beror på att de avgränsningar som gjorts inte alltid är naturliga utan är ett resultat av det sätt på vilket gemenskapslagstiftaren har tillämpat sitt utrymme för skönsmässig bedömning. Den avgränsning som ter sig mest naturlig är den som gjorts mellan varor och tjänster. Jag ser således inte på vilket sätt principen om skatteneutralitet gör denna avgränsning omöjlig att tillämpa.

44. I förevarande tvist har frågan uppkommit huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt för konstverk kan leda till dubbelbeskattning. Eftersom det redan framgår av det föregående att ett sådant undantag inte har någon plats i det system som direktivet har upprättat, går jag inte närmare in på risken för dubbelbeskattning.

45. Vidare vill jag, något överflödigt, påpeka följande. Av svaromålet framgår att den finska regeringen i anslutningsför-

17 — Se exempelvis domen i det ovan i fotnot 9 nämnda målet Gregg.

18 — Dom av den 17 maj 2001, Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, REG 2001, s. I-4049, punkt 76).

handlingarna även avsåg att undanta den första leveransen av konstverk från mervärdesskatteplikt. Denna avsikt kan inte beaktas vid bedömningen i det förevarande fallet. Frågan är ju inte vilken avsikt en av parterna i en förhandling hade, utan det som är avgörande är resultatet av förhandlingen såsom det har fastställts i rättsakten.

VI — Förslag till avgörande

46. Mot bakgrund av ovan angivna omständigheter föreslår jag att domstolen skall:

a) förklara 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 mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, genom att bibehålla en lagstiftning enligt vilken undantag för mervärdesskatteplikt medges för såväl konstnärens egen eller en mellanmans försäljning av konstverk som införsel av konstverk som har köpts direkt av konstnären,

b) förplikta Republiken Finland att enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ersätta rättegångskostnaderna.