

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
L.A. GEELHOED

fremsat den 20. september 2001 ¹

I — Indledning

II — Retsforskrifterne

2. Direktivets artikel 2 fastsætter beskattingsgrundlaget for momsen således:

1. Kommissionen har i denne sag i medfør af artikel 226 EF nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Republikken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag² (herefter »direktivet«), idet den har opretholdt en lovgivning, hvorefter såvel salg af kunstværker, der foretages af kunstneren eller af mellemmand, som indførsel af kunstværker, der er købt direkte af kunstneren, er fritaget for moms. Kommissionen har mere konkret gjort gældende, at selv om direktivet giver mulighed for i en overgangsperiode at fritage tjenesteydelser, der præsteres af kunstnere, for moms, giver den ikke som den finske lovgivning mulighed for at fritage goder, der leveres af kunstnere.

»Merværdiafgift pålægges:

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

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

2. Indførsel af goder.«

3. Det bestemmes i direktivets artikel 12, stk. 3, litra c)³:

de har givet ham ret til at fradrage det fulde merværdiafgiftsbeløb.«

»Medlemsstaterne kan vedtage, at den reducerede sats eller en af de reducerede satser, som de anvender i overensstemmelse med litra a), tredje afsnit, ligeledes finder anvendelse på indførsel af de kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der er omhandlet i artikel 26a, punkt A, litra a), b) og c).

4. Artikel 13 indeholder grundlaget for fritagelser for moms. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), regulerer fritagelser for så vidt angår »visse kulturelle tjenesteydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat«.

Når de gør brug af denne mulighed, kan medlemsstaterne ligeledes anvende den reducerede sats på leveringer af kunstgenstande som defineret i artikel 26a, punkt A, litra a):

5. Artikel 28, stk. 3, litra b), bestemmer:

— der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

[...]

— der foretages lejlighedsvis af en afgiftspligtig person, der ikke er en afgiftspligtig videreforhandler, når de pågældende kunstgenstande er blevet indført af den afgiftspligtige person selv eller er blevet leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer, eller når

b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser.«

3 — Som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF — Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (EFT L 60, s. 16).

6. Bilag F indeholder en liste over de transaktioner, der kan fritages i henhold til

artikel 28, stk. 3, litra b). Punkt 2 i bilaget nævner »tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv bortset fra lægegerning og dertil knyttede erhverv [...]«.

7. Bilag XV, afsnit IX, i akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finland og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union⁴ (herefter »tiltrædelsesakten«), vedrører beskatning. Afsnittets stk. 2, litra n), bestemmer:

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

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

[...]«

8. I henhold til den finske skattelovgivning er salg af et kunstværk, der ejes af kunstneren, fritaget for moms. Denne undtagelse finder anvendelse såvel ved salg af kunstværker, der foretages af kunstneren selv, som ved salg, der foretages af en mellemmand. Den samme undtagelse finder anvendelse på indførsel af et kunstværk, der er købt direkte af kunstneren.

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

9. Kommissionen tilsendte den 16. februar 1998 Republikken Finland en åbningsskrivelse, idet denne i strid med direktivet opretholdt lovbestemmelser, hvorefter salg og indførsel af kunstværker i bestemte situationer var fritaget for moms.

10. Den finske regering svarede ved skrivelse af 6. april 1998, at bestemmelserne i tiltrædelsesakten og i direktivets artikel 28, stk. 3, og bilag F under hensyn til deres formål tillod Republikken Finland at opretholde denne fritagelse.

11. Kommissionen fremsatte den 4. november 1998 en begrundet udtalelse. Republikken Finland gentog sit tidligere standpunkt ved besvarelsen af den begrundede udtalelse. Kommissionen har derfor anlagt denne sag den 8. maj 2000.

⁴ — EFT 1994 C 241, s. 21 og 335, og EFT 1995 L 1, s. 1.

IV — Parternes argumenter

12. Kommissionen har i stævningen indledningsvis påberåbt sig direktivets artikel 2, som udtrykker princippet om, at moms pålægges levering og indførsel af goder. Den har derefter anført, at direktivet ikke foreskriver nogen fritagelse for levering eller indførsel af kunstværker. Kommissionen har påberåbt sig direktivets artikel 12, stk. 3, litra c), hvorefter medlemsstaterne blot kan anvende en reduceret sats. Kommissionen har endelig anført, at bilag F til direktivet, hvori de transaktioner, som medlemsstaterne kan fritage for moms i henhold til direktivets artikel 28, stk. 3, er opregnet, ganske vist omhandler tjenesteydelser præsteret af forfattere og kunstnere herunder udøvende kunstnere, men ikke salg eller indførsel af kunstværker. Der er nemlig tale om goder og ikke tjenesteydelser. Kommissionen har kort sagt gjort gældende, at Republikken Finland ikke har overholdt de forpligtelser, der følger af direktivets artikel 2.

13. Den finske regering har gjort gældende, at der ved Republikken Finlands tiltrædelse af Den Europæiske Union indførtes en undtagelse, hvorefter Republikken Finland kunne opretholde fritagelsen af kunstværker, der ejes af kunstneren. Den har påberåbt sig henvisningen i tiltrædelsesakten til bestemmelserne i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F.

14. Den finske regering er ikke enig i det af Kommissionens anførte vedrørende det

første salg og den første indførsel af et kunstværk. Selv om begreberne »goder« og »tjenesteydelser« burde være klart adskilt i direktivet, og selv om kunstværker som sådanne generelt må anses for goder, har den finske regering gjort gældende, at fortolkningen af undtagelsen for kunstnere ikke alene skal baseres på bestemmelsens ordlyd. En streng ordlydsfortolkning vil reducere bestemmelsens anvendelsesområde til næsten at være uden eksistens. Hvis fritagelsen således — som Kommissionen har gjort gældende — kun omfatter bildende kunst, for så vidt som den ikke tager form af en løsøregenstand, finder undtagelsen kun anvendelse i de særlige tilfælde, hvor kunstneren integrerer et kunstværk direkte i en ejendom, der ejes af køberen⁵. Den finske regering har gjort gældende, at efter Kommissionens fortolkning vil endog en overdragelse af et kunstværk, der er udført på bestilling — såsom et portræt — være omfattet af begrebet »løsøregenstand« og derfor falde uden for fritagelsen.

15. Alt dette er knyttet til det forhold, at begrebet »kunstner« i bilag F, punkt 2, til direktivet ifølge den finske regering bør fortolkes således, at det omfatter billedkunstneren, fordi de øvrige kunstnere er omfattet af begreberne »udøvende kunstnere« og »forfattere«. Jeg forstår denne opfattelse således, at den kunstner, der for så vidt angår f.eks. musik udfører værket, er udøvende kunstner, hvorimod komponisten er forfatter.

⁵ — Der tænkes på en fresko.

16. Den finske regering har gjort gældende, at der bør tages hensyn til bestemmelsens formål, de andre bestemmelser i direktivet, der finder anvendelse på kulturelle aktiviteter, samt princippet om afgiftsneutralitet.

des medfører en forskelsbehandling af forskellige kunstnererhverv og derfor en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet. Dette princip er et af momsordningens hovedformål. Den finske regering har i denne forbindelse henvist til Carpaneto Piacentino m.fl.-dommen⁸ og til Gregg-dommen⁹.

17. Der er ligeledes nødvendigt at tage hensyn til den særlige karakter af det første salg af et kunstværk. Man kan ikke sammenligne denne transaktion med produktionen eller salget af et forbrugsgode. Den finske regering henviser desuden til tre — ældre — forslag fra Kommissionen om en varig momsfritagelse for en kunstners egen overdragelse af kunstværker⁶.

20. Den finske regering har desuden henvist til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), hvori der er fastsat bestemmelse om varig fritagelse af præstering af visse kulturelle tjenesteydelser.

18. Den finske regering nævner endvidere en rapport fra Kommissionen af 2. juli 1991⁷, hvoraf det fremgår, at der er en usikkerhed om, hvorvidt en overdragelse af et kunstværk skal klassificeres som et gode eller en tjenesteydelse. Kommissionen har i stævningen i øvrigt bestridt, at rapporten er relevant i denne sag.

21. Den finske regering har på grundlag af det ovenfor anførte påstået, at det følger af tiltrædelsesakten og af direktivets artikel 28 og bilag F, at en kunstners første overdragelse af et kunstværk kan fritages for moms. Den udleder af direktivets artikel 14, stk. 1, at det samme gælder for indførsel af kunstværker. Jeg skal endelig bemærke, at den finske regering anerkender, at sagen er velbegrunderet for så vidt angår formidling af kunstværker, der ejes af kunstneren.

19. Den finske regering har anført, at en for snæver fortolkning af direktivet ligele-

22. Kommissionen har som svar på den finske regerings argumentation anerkendt,

6 — Den finske regering har yderligere i duplikken anført, at disse forslag ikke havde til formål at udvide fritagelsens materielle anvendelsesområde.

7 — SEK(92) 1006 endelig udg.

8 — Dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Sml. s. 3233, præmis 22.

9 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Sml. I, s. 4947, præmis 20.

at Republikken Finland kan opretholde fritagelser på grundlag af tiltrædelsesakten. Kommissionen har derimod bestridt, at de finske bestemmelser er omfattet af anvendelsesområdet for bilag F, punkt 2, til direktivet, hvortil tiltrædelsesakten henviser.

fastsat i bilag F, punkt 2, til direktivet, til i praksis at være uden eksistens. Fritagelsen vedrører ikke blot kunstnere og udøvende kunstnere (såsom cirkusartister, sangere og skuespillere), men også advokater og andre liberale erhverv.

23. Bilag F indeholder en liste over de enkelte fritagelser. Medlemsstaternes mulighed for at opretholde fritagelser er desuden midlertidig. Muligheden må fortolkes strengt og bogstaveligt. Kommissionen har i den forbindelse henvist til Bulthuis-Griffioen-dommen¹⁰ og Skripalldommen¹¹. Det samme gør sig gældende for så vidt angår tiltrædelsesakten for Republikken Østrig, Republikken Finland og Kongeriget Sverige¹². Kommissionen har anført, at dette standpunkt er så meget desto mere begrundet i denne sag, som undtagelsen kun kan anvendes på praksis, der allerede følges i medlemsstaten. Den finske regerings fortolkning er i strid med bilagets ordlyd, og ifølge Kommissionen indebærer denne fortolkning endog, at bøger er fritaget for moms, hvilket er uforeneligt med bilag H, punkt 6, til direktivet.

25. Kommissionen har fremhævet et økonomisk hensyn. Mens præstation af en tjenesteydelse er færdig efter præstationen, kan et gode sælges flere gange. I tilfælde af levering af et kunstværk — f.eks. til et galleri — medfører momsfritagelsen, at kunstneren ikke selv kan fradrage den moms, som han har betalt af råmaterialer, såsom den maling og det lærred, der er benyttet ved udførelsen af et maleri. Mommen overføres til den afgiftspligtige person, der — som f.eks. galleriet — køber kunstværket. Dette resultat strider mod formålet at lette afgiftsbyrden på kunst. Dette økonomiske hensyn var ifølge Kommissionen et argument for at afvise de forslag til ændring af direktivet, som den finske regering henviser til¹³.

24. Kommissionen er uenig i argumentet om, at dens fortolkning reducerer anvendelsesområdet for den fritagelse, der er

26. Kommissionen har afvist argumentet om, at dens opfattelse medfører kunstige sondringer med hensyn til leveringer af kunstværker. Den forskellige behandling følger derimod af den type af kontrakt, som kunstneren indgår. Der foreligger levering af et gode, såsom salg af et maleri eller en skulptur, når kunstneren sælger et

10 — Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Sml. I, s. 2341, præmis 19.

11 — Dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Sml. I, s. 2847, præmis 24.

12 — Kommissionen henviser til dom af 3.12.1998, sag C-233/97, KappAhl, Sml. I, s. 8069, præmis 23.

13 — Jf. punkt 17 i nærværende forslag til afgørelse.

værk, som han har udført. Der foreligger levering af en tjenesteydelse, når opdragsgiveren fra starten ejer kunstværket, f.eks. når et portræt udføres på bestilling.

27. Kommissionen har understreget, at enhver forskelsbehandling af forskellige transaktioner er af subjektiv karakter. Princippet om afgiftsneutralitet kan i denne sag ikke påberåbes som et argument mod en streng fortolkning af retsforskrifterne.

28. Kommissionen har ligeledes gennemgået direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Denne bestemmelse indeholder en undtagelse til princippet om momsopkrævningen og bør derfor ifølge Kommissionen fortolkes strengt. Bestemmelsen vedrører desuden tjenesteydelser. Undtagelsen omfatter kun levering af et gode, såfremt leveringen er snævert tilknyttet og dermed på en måde betinget af erlæggelsen af en tjenesteydelse.

29. Den finske regering har i duplikken atter anført, at Kommissionens opfattelse medfører, at den fritagelse, der er fastsat i bilag F, punkt 2, i praksis er indholdsløs. Det forhold, at bilaget også finder anvendelse på andre erhvervsgrupper end kunstnere, ændrer intet herved. Den finske regering er for det andet ikke enig i det af Kommissionen anførte, hvorefter sondringen mellem kunstværker og brugsgenstande er subjektiv. Direktivet indeholder således en præcis definition af et kunstværk. Den

finske regering har for det tredje gjort gældende, at Kommissionens anbringende om, at et gode — i modsætning til en tjenesteydelse — kan overdrages flere gange, er uholdbar. Den nævner som eksempel en musikers overdragelse af et musikstykke. Den finske regering har for det fjerde anført, at sælgeren ved videresalg af et kunstværk kun skal svare moms af sin egen bruttoavance, uanset om han har erhvervet kunstværket momsfrit. Der er således ikke nogen dobbelt afgiftsbelastning, som Kommissionen synes at hævde. Kunstnere sælger desuden ofte direkte til forbrugere.

V — Vurdering

30. Sagen drejer sig i det væsentlige om fortolkningen af bestemmelserne i direktivets artikel 28 og bilag F, punkt 2. Omfatter begrebet »tjenesteydelser præsteret af [...] kunstnere« også kunstnerens første overdragelse af et kunstværk? Kommissionen besvarer spørgsmålet benægtende. I besvarelsen tager den udgangspunkt i det forhold, at bestemmelsen må fortolkes strengt og bogstaveligt, idet det drejer sig om en undtagelse. Den finske regering har besvaret spørgsmålet bekræftende, idet den henviser til bestemmelsens kontekst og formål.

31. Jeg er enig i Kommissionens synspunkt. Det er ubestridt, at den foreliggende sag

vedrører en undtagelse, der afviger fra den harmonisering af momsordningerne, som er omhandlet i direktivet. Undtagelsen giver medlemsstaterne mulighed for — midlertidigt — at fravige princippet om, at der pålægges moms. En sådan bestemmelse indvirker på afgiftsbyrdens størrelse. Ifølge Domstolens praksis er sådanne undtagelser kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelser om¹⁴. Det fremgår imidlertid af retspraksis, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, desuden skal fortolkes strengt¹⁵. Generaladvokat Fennelly har allerede i sit forslag til afgørelse til Victoria Film-sagen bemærket, at »der ikke [er] nogen grund til, at princippet om, at undtagelser skal fortolkes indskrænkende, ikke skulle gælde for bilag F« til direktivet¹⁶.

ger medlemsstaterne at lægge moms på såvel goder som tjenesteydelser. Den fritagelse, der er nævnt i bilag F, punkt 2, til direktivet, vedrører imidlertid alene tjenesteydelser. Levering af goder pålægges således moms.

33. Jeg skal hertil bemærke, at lovgiver bevidst må have valgt at udelukke levering af goder fra fritagelsen. I de andre afsnit i bilag F er goder således udtrykkeligt nævnt — undertiden ved siden af levering af tjenesteydelser. I den forbindelse skal jeg særligt henvise til formuleringen i punkt 5 i bilag F, nemlig »tjenesteydelser og dertil knyttede leveringer af goder«, præsteret af det offentlige post- og telegrafvæsen inden for telekommunikationsområdet. I direktivets artikel 13 er der anvendt en analog formulering for at fritage »visse kulturelle tjenesteydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil«.

32. Efter min opfattelse skal undtagelsesbestemmelsen i tiltrædelsesakten, sammenholdt med direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 2, fortolkes strengt og bogstaveligt. I denne forbindelse mener jeg, at den sondring mellem goder og tjenesteydelser, der er fastsat i direktivets artikel 2, stk. 1, er af betydning. Sondringen fremgår direkte af EF-traktaten. Direktivet pålæg-

34. Den finske regerings argumentation går i store træk ud på, at sondringen mellem tjenesteydelser og goder er vanskelig at foretage i forbindelse med kunstneres transaktioner, eller i det mindste at den medfører uønskede virkninger.

35. Det er mig uforståeligt, hvordan den finske regering er kommet på den tanke, at det er vanskeligt at sondre mellem goder og tjenesteydelser i forbindelse med bildende kunstnere. Den bildende kunstner adskiller sig i den forbindelse ikke synderlig fra

14 — Jf. bl.a. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, *Ampafrance og Sanofi*, Sml. I, s. 7013, præmis 34, angående retten til at foretage fradrag for moms.

15 — Jf. bl.a. dom af 18.1.2001, sag C-83/99, *Kommissionen mod Spanien*, Sml. I, s. 445, præmis 19, angående direktivets artikel 12, stk. 3.

16 — Forslag til afgørelse i Victoria Film-sagen (dom af 12.11.1998, sag C-134/97, Sml. I, s. 7023). Denne sag drejede sig endvidere ligesom nærværende sag om fortolkningen af tiltrædelsesakten, sammenholdt med direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 2. Domstolen er ikke nået til fortolkningen.

enhver anden erhvervsdrivende. Til eksempel kan nævnes en forfatter. Skriveaktiviteten må anses for en tjenesteydelse, hvormod den bog, der kommer ud af dette skrivi, må anses for et gode. Den finske regering synes ligeledes hertil at påstå, at et kunstværk ikke kan sammenlignes med et hvilket som helst andet forbrugsgode. Utvivlsomt deler mange amatørkunstnere den finske regerings opfattelse, men juridisk set er dette åbenbart irrelevant.

36. Jeg skal herefter behandle det finske anbringende, hvorefter en skarp sondring mellem tjenesteydelser og goder medfører, at fritagelsen — i det mindste for kunstnerne — vil være uden praktisk værdi. Efter min opfattelse er det muligt, at der er denne virkning. En sådan virkning, hvis en medlemsstat finder den politisk uønsket, kan imidlertid ikke medføre, at Domstolen tillægger en fritagelse i direktivet en udvidende fortolkning, der er i strid med direktivets ordlyd. Det er alene fællesskabslovgiver, der kan fjerne denne virkning ved at ændre direktivet.

37. Det følger endvidere af Kommissionens fortolkning af fritagelsen, at den alligevel har en vis praktisk interesse. Kommissionen har anført, at kunstværker, der udføres på bestilling, kan være omfattet af fritagelsen. Det forekommer mig, at kunst på bestilling er væsentligt mere udbredt end det eksem-

pel, som den finske regering er fremkommet med, nemlig freskoen i køberens hjem eller virksomhed.

38. Jeg kan heller ikke udlede af formålet med fritagelsesbestemmelsen eller af andre bestemmelser i direktivet vedrørende kulturelle aktiviteter, at tiltrædelsesakten, sammenholdt med direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 2, kunne omfatte levering af goder. Fællesskabslovgiver har åbenbart ikke haft til hensigt at fritage alle kunstnernes transaktioner for moms. Jeg bemærker for det første, at den fritagelse, hvortil den finske regering henviser, er frivillig. Desuden gælder den kun for en overgangsperiode. Direktivet indeholder endvidere et redskab, der har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at begrænse afgiftsbyrden på kunst. De kan således i henhold til artikel 12, stk. 3, anvende en reduceret sats. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), går endnu videre for visse tjenesteydelser og leveringer af goder. Denne bestemmelse giver momsfritagelse, hvis tjenesteydelserne og leveringerne af goderne præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat.

39. Efter min opfattelse har fællesskabslovgiver valgt en afbalanceret momsordning for kunst. Den midlertidige fritagelse i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 2, spiller i denne forbindelse

en underordnet rolle. En streng fortolkning af fritagelsen er derfor på ingen måde i strid med formålene med direktivet, hvis en anden fortolkning overhovedet er mulig.

40. I forbindelse med sagen er princippet om afgiftsneutralitet ligeledes blevet påberåbt. Dette princip er grundlæggende i Fællesskabets momsordning, som direktivet er en del af. Princippet er til hinder for, at erhvervsdrivende, der foretager de samme transaktioner, behandles forskelligt momsmæssigt¹⁷. Domstolen har i denne forbindelse for nyligt netop endnu en gang bekræftet, at dobbelt afgiftsbelastning er i strid med princippet om afgiftsneutralitet¹⁸.

41. Efter min opfattelse kan man ikke af dette princip udlede, at en kunstners levering af kunstværker skal fritages. En kunstners levering af et kunsværk og præstation af en tjenesteydelse — såsom en udførelse af et portræt på bestilling — skal således ikke anses for ligestillede transaktioner. Som Kommissionen med rette har anført, drejer det sig om to forskellige typer transaktioner, hvorved den kontrakttype, som kunstneren har indgået, er afgørende.

42. Det skal hertil endnu en gang understreges, at direktivet gælder på mange

områder, og netop opstiller en sondring mellem transaktioner, der altid pålægges den normale momssats, transaktioner, der kan pålægges en reduceret momssats, og transaktioner, der endog kan fritages fuldstændigt. I et så detaljeret system er det uundgåeligt, at der i et vist antal tilfælde vil være transaktioner, der ligner hinanden meget, men som ikke er identiske, der bliver behandlet forskelligt.

43. Direktivet medfører således mange grænsetilfælde, idet de afgrænsninger, der er opstillet, ikke altid er naturlige, men afhænger af den måde, hvorpå fællesskabslovgiver har udnyttet sin skønsmargen. Den afgrænsning, der mest åbenbart er naturlig, er mellem goder og tjenesteydelser. Jeg kan derfor ikke forstå, hvorfor denne afgrænsning skulle være i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

44. Der er under tvisten ligeledes rejst spørgsmål om, hvorvidt momsfrigtagelsen for kunstværker kunne medføre en dobbelt afgiftsbelastning. Da det allerede fremgår af de foregående bemærkninger, at ordningen i direktivet ikke tillader en sådan fritagelse, skal jeg ikke behandle risikoen for en dobbelt afgiftsbelastning yderligere.

17 — Jf. bl.a. Gregg-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9.

18 — Dom af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 76.

45. For fuldstændighedens skyld skal jeg gøre følgende bemærkninger. Det kan af

svarskriftet udledes, at den finske regering ved tiltrædelsesforhandlingerne ligeledes havde til hensigt at fritage den første levering af et kunstværk for moms. Der kan ikke i forbindelse med afgørelsen af nærværende sag tages hensyn til denne

hensigt. Det er ikke afgørende, hvad en af parterne ønskede at opnå i forbindelse med forhandlingerne. Det, der er afgørende, er resultatet af disse forhandlinger, således som det har fundet udtryk i retsaktens tekst.

VI — Forslag til afgørelse

46. Under hensyn til det anførte skal jeg foreslå Domstolen at træffe følgende afgørelse:

- a) Republiken Finland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdi-afgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den har opretholdt lovbestemmelser, hvorefter salg af kunstværker, der foretages af kunstneren selv eller af mellemmand, samt indførsel af kunstværker, der er købt direkte af kunstneren selv, er fritaget for moms.
- b) Republiken Finland betaler sagens omkostninger i medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2.