

61997C0134

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 18. juni 1998. - Victoria Film A/S. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Skatterådsnämnden - Sverige. - Tiltrædelsesakten for Kongeriget Sverige - Sjette momsdirektiv - Overgangsbestemmelser - Fritagelser - Tjenesteydelser præsteret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere - Domstolen ikke kompetent. - Sag C-134/97.

Samling af Afgørelser 1998 side I-07023

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse rejser en række spørgsmål vedrørende anvendelsen af de »overgangsbestemmelser« om momsfrigørelse, som sjette momsdirektivs (1) artikel 28, stk. 3, litra b), tillader medlemsstaterne at fortsætte med at anvende. Domstolen anmodes navnlig om at udtale sig om, hvorvidt Kongeriget Sverige i perioden fra sin tiltrædelse og indtil den 1. januar 1997 havde ret til at momsfritage betaling af ophavsretsafgifter ved fuldstændig eller delvis overdragelse af eneretten til fremvisning af spillefilm. Kommissionen betvivler imidlertid i sit skriftlige indlæg, at Domstolen er kompetent til at besvare de forelagte spørgsmål, idet den gør gældende, at den forelæggende instans ikke er en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177.

I - Retsforskrifter og faktiske omstændigheder

A - Retsforskrifter

2 Ifølge artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, merværdiafgift. Direktivets artikel 6 drejer sig om »tjenesteydelser«, der, som defineret i artikel 6, stk. 1, omfatter »overdragelsen af et immaterielt formuegode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke«. Afsnit XVI, hvori artikel 28 indgaar, vedrører »overgangsbestemmelser«. Ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne i overgangsperioden »fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Den bestemmelse i bilag F, der er relevant for denne sag, findes i punkt 2, som omhandler:

»Tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv, saafremt det ikke drejer sig om de tjenesteydelser, der er anført i bilag B til Raadets andet direktiv af 11. april 1967« (2).

Punkt 1 i bilag B til andet direktiv omfatter »afstaaelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder samt tilstaaelse af licenser vedrørende disse rettigheder«. Endelig hedder det i tiltrædelsesakten mellem Den Europæiske Unions medlemsstater og bl.a. Kongeriget Sverige (3),

i bilag XV, afsnit IX, Beskatning, punkt 2, litra aa):

»Med henblik paa anvendelsen af artikel 28, stk. 3, litra b), kan Kongeriget Sverige, saa laenge de samme undtagelser finder anvendelse paa en eller flere af de nuvaerende medlemsstater, indroemme fritagelse for merværdiafgift for:

- tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere, udoevende kunstnere, som anført i bilag F, punkt 2

...«

3 De relevante bestemmelser i den svenske momslovgivning findes i kapitel 3, § 11, stk. 1, i merværdesskattelagen (lov om merværdiafgift, herefter »1994-loven«) (4). I den affattelse af loven, der var gældende i det for sagen relevante tidsrum (5), bestemmes det med visse undtagelser, der ikke er af betydning i denne sag (6), at omsætning i form af fuldstændig eller delvis overdragelse af ophavsretten til litterære og kunstneriske værker er fritaget for afgift (7). Bestemmelsen gælder, uanset i hvilken juridisk form ophavsrettens indehaver udoever sin virksomhed. 1960-loven omfatter ifølge lovens § 1 udtrykkelig film.

B - Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger i hovedsagen

4 Victoria Film A/S (herefter »forespoergeren«), som er et dansk selskab, anmodede den 6. marts 1996 Skatteraetsnaemnden om en forhaandsbesked vedroerende et spoergsmaal om merværdiafgift paa omsætning af filmrettigheder. Forespoergeren udoever, bl.a. gennem sit svenske datterselskab, kommerciel filmproduktion i Sverige og andre lande. Selskabets forespoergsel i hovedsagen drejede sig om filmatiseringen, foerst og fremmest med henblik paa fremvisning i tv, af en række kriminalromaner skrevet af svenske forfattere. For at finansiere filmproduktionen, der var planlagt til at begynde i Sverige den 1. august 1996, blev rettighederne til fremvisning af filmene i tv og biografer overdraget fortrinsvis til tv-selskaber i Sverige, Danmark, Nederlandene og Tyskland (8).

5 Forespoergeren anmodede om forhaandsbesked fra Skatteraetsnaemnden om, at de paagaeldende overdragelser var momspligtige i henhold til 1994-loven, saaledes at selskabet kunne fradrage indgaaende moms. Forespoergeren, der er en juridisk person, gjorde gældende, at tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere ifølge bilag F, punkt 2, kun kunne momsfrtages, hvis de blev leveret af fysiske personer. Forespoergeren mener, at fradragsretten har direkte virkning og kan paaberaabes af personer, som en national skattemyndighed naegter at momsregistrere.

6 Riksskatteverket (den nationale skatte- og afgiftsstyrelse) gjorde gældende, at de relevante bestemmelser i sjette direktiv under alle omstændigheder ikke opfyldte kriterierne for direkte virkning.

7 Ifølge Skatteraetsnaemnden var det væsentlige spoergsmaal i sagen, om omsætning af rettigheder som filmrettigheder i momshenseende faldt ind under begrebet tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udoevende kunstnere. Det pegede endvidere paa, at spoergsmaalet om direkte virkning - hvis det blev fastslaaet, at den nationale afgiftsfritagelse var retsstridig - forelaa paa en temmelig ejendommelig maade, idet den erhvervsdrivende haevdede at vaere momspligtig. Det besluttede derfor at forelaegge Domstolen foelgende spoergsmaal:

»1) Indebaerer artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette momsdirektiv, sammenholdt med punkt 2 i bilag F til direktivet og under hensyn til indholdet af punkt 2, litra aa), i afsnit IX, Beskatning, i bilag XV til tiltraedelsestraktaten mellem Den Europæiske Unions medlemsstater og Sverige om Sveriges tiltraedelse af Den Europæiske Union, at Sverige har ret til at have bestemmelser i sin nationale lovgivning af det indhold, som gælder i henhold til merværdesskattelagens (den svenske lov om

merværdiafgift) kapitel 3, § 11, stk. 1, i den affattelse, der var gældende til og med den 31. december 1996?

Saaframt spørgsmaalet besvares benægtende, ønskes ogsaa det følgende spørgsmål besvaret.

2) Indebaerer det forhold, at artikel 28, stk. 3, litra b), ikke tillader, at der i national lovgivning bestaar en afgiftsfritagelse for en omsætning som den, der omhandles i spørgsmål 1, at denne bestemmelse, bestemmelserne i artikel 6, stk. 1, eller eventuelt nogen anden bestemmelse i sjette direktiv har saakaldt direkte virkning i den her omhandlede henseende og derfor over for en national myndighed kan paaberaabes af den, der omsætter saadanne rettigheder, som begrundelse for, at omsætningen skal behandles som en afgiftspligtig omsætning?

Saaframt ogsaa dette spørgsmål besvares benægtende, ønskes ogsaa det følgende spørgsmål besvaret.

3) Kan den, der omsætter rettighederne, alligevel goere gældende, at der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2, eller nogen anden bestemmelse i direktivet, dvs. har den nævnte bestemmelse direkte virkning, selv om omsætningen ikke foerer til, at der opstaar udgaaende afgift?»

II - Indlaeg

8 Der er i denne sag afgivet skriftlige og mundtlige indlaeg af Riksskatteverket, Kongeriget Sverige og Kommissionen. Republikken Finland har kun afgivet skriftligt indlaeg.

9 Da Kommissionen har nedlagt afvisningspaastand i sit indlaeg, finder jeg det passende indledningsvis at undersøge karakteren af det organ, som har forelagt de præjudicielle spørgsmål i sagen, inden jeg gaar over til at behandle deres indhold.

III - Formaliteten

A - Skatteraettsnaemnden og ordningen med forhaandsbesked

10 Skatteraettsnaemnden betegner i forelaeggelseskendelsen sig selv som »et saerligt naevn, som efter anmodning fra en skatte- eller afgiftspligtig kan afgive forhaandsbesked i skatte- og afgiftsspørgsmaal«. Det beskriver under henvisning til lagen om foerhandsbesked i taxeringsfraagor (den svenske lov om forhaandsbesked i skatte- og afgiftsansaettelsesspørgsmaal mv., herefter »1951-loven«) sin virksomhed saaledes:

»Skatteraettsnaemnden bestaar af to afdelinger, én for direkte og én for indirekte beskatning. Regeringen udnaevner medlemmerne for en periode af hoejst fire aar og traeffe bestemmelse om deres fordeling paa afdelingerne. Sagerne afgoeres efter forberedelse og forelaeggelse foretaget af ansatte ved Skatteraettsnaemnden's sekretariat.

Anmodninger om forhaandsbesked skal udformes skriftligt. Finder naevnet, at en anmodning under hensyn til dens indhold ikke straks boer afvises, indhentes Riksskatteverket's udtalelse i sagen.

Antages anmodningen til behandling, giver naevnet i det omfang, det antages at burde ske, besked om, hvordan det spørgsmål, der er forelagt naevnet, skal afgoeres ved forespoergerens skatteansættelse og, for saa vidt angaar merværdiafgift, hvad der skal gælde med hensyn til forespoergerens afgiftspligt.

En kendelse om forhaandsbesked kan uden tilladelse dertil indbringes for Regeringsraetten af forespoergeren og af Riksskatteverket. Indbringelse for Regeringsraetten skal vaere sket inden en

maaned fra det tidspunkt, hvor den, der indbringer sagen, har faaet meddelelse om forhaandsbeskeden. En kendelse om afvisning af en anmodning er endelig.

En forhaandsbesked, der har faaet retskraft, skal foelges ved skatteansaettelsen og - for saa vidt angaar merværdiafgift - i forbindelse med den regnskabsperiode, beskeden angaar, hvis og i det omfang den, der har anmodet om forhaandsbesked, kraever det. Forhaandsbesked er saaledes bindende over for staten, hvis forespoergeren stiller krav om det. Dette gaelder dog ikke, hvis der efter meddelelsen af forhaandsbeskeden sker en aendring af retsreglerne af en saadan art, at det har indvirkning paa skatte- eller afgiftsansaettelsen i det spoergsmaal, beskeden angaar.

Sammenfattende kan det siges, at Skatteraettsnaemnden traeffe afgoerelse i domstolslignende former i sager, som bl.a. angaar skatte- og afgiftspligtige i forhold til det offentlige i spoergsmaal om deres skatte- og afgiftspligt.«

11 Kommissionen peger i sit skriftlige indlaeg indledningsvis paa, at begrebet »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177, skal fortolkes autonomt i faelleskabsretten. Den mener, at der grundlaeggende maa sondres mellem organer, som udoever doemmende myndighed, og organer, som kun udfoerer forvaltningsmaessige opgaver. Den naar under henvisning til isaer Domstolens afgoerelser i sagerne Almelo (9) og Job Centre (10) til den konklusion, at Skatteraettsnaemnden falder ind under sidstnaevnte kategori. Naevnets forhaandsbeskeder adskiller sig grundlaeggende ikke fra skattemyndighedernes afgoerelser vedroerende skatteansaettelsen.

12 Den svenske regering anfoerer i sit skriftlige indlaeg, at Skatteraettsnaemnden spiller en meget vigtig rolle i det svenske skattesystem, og at dets afgoerelser har stor betydning for erhvervslivet. Den goer endvidere gaeldende, at det er meget vaesentligt for det svenske skattesystem, at naevnet kan forelaegge spoergsmaal for Domstolen.

13 Domstolen har stillet den svenske regering en raekke spoergsmaal om bl.a. Skatteraettsnaemnden's struktur og organisation, dets medlemmers uafhaengighed og den udstraekning, hvori anmodninger om forhaandsbesked skal vedroere konkrete tvister mellem skatteforvaltningen og de skatte- og afgiftspligtige. I sine skriftlige svar anfoerer den svenske regering for det foerste, at Skatteraettsnaemnden i henhold til § 2 i 1951-loven er et permanent organ, der er sammensat af 18 ordinaere medlemmer og 18 suppleanter, som alle udnaevnes af den svenske regering for en periode paa fire aar. Af de 18 ordinaere medlemmer udpeger regeringen to formaend (en for hver af Skatteraettsnaemnden's afdelinger) og tre naestformaend samt afgoe, hvordan de oevrige medlemmer skal fordeles mellem de to afdelinger. Kun de to formaend er beskaeftiget ved Skatteraettsnaemnden paa fuld tid; alle oevrige medlemmer (og suppleanter) har anden fuldtidsbeskaeftigelse som dommere, tjenestemaend eller i den private sektor. De to formaend og de medlemmer, der fungerer som referenter, skal vaere (eller have de foreskrevne kvalifikationer for at vaere) dommere. Beslutningsdygtighed med hensyn til forhaandsbeskeder kraever tilstedevaerelse af mindst seks medlemmer, herunder en formand og en naestformand.

14 Den svenske regering henviser for det andet til kapitel 1, § 9, i regeringsformen (den svenske grundlov), hvorefter sagsbehandlingen ved Skatteraettsnaemnden skal vaere objektiv og upartisk. Kravet herom er sikret ved brottsbalken (den svenske straffelov), som indeholder bestemmelser om bestikkelse og passiv korruption. Endvidere findes der i foervaltningslagen (forvaltningsloven) (11) bestemmelser om ret til habilitetsindsigelse over for et bestemt Skatteraettsnaemndsmedlems deltagelse i behandlingen af en given sag (12).

15 For det tredje indledes proceduren ved Skatteraettsnaemnden, som er kontradiktorisk, paa grundlag af en skriftlig anmodning (13). Hvis denne ikke afvises umiddelbart i henhold til § 6 i 1951-loven, skal Riksskatteverket eller i givet fald en kommune afgive udtalelse. Den forhaandsbesked, der anmodes om, skal dreje sig om den forespoergende skatteydere skattemaessige situation,

naermere bestemt en eller flere givne transaktioner. Den svenske regering anfoerer, at en forhaandsbesked typisk drejer sig om den skattemaessige behandling af en transaktion, som skatteyderen paataenker at foretage, men som han og skatteforvaltningen er uenige om. Det fremgaar imidlertid, at skatteyderen kan vaelge ikke at foretage transaktionen, navnlig hvis Skatteraettsnaemnden har truffet en for ham ugunstig afgoerelse. Den svenske regering haevder, at ordningen med forhaandsbesked fra Skatteraettsnaemnden i realiteten er det forvaltningsretlige modstykke til en konstaterende dom i den svenske civilret.

16 Endelig er forhaandsbeskeder ifoelge § 11 i 1951-loven bindende for skatteforvaltningen. De almindelige forvaltningsdomstole er bundet af en forhaandsbesked i en eventuel senere retssag. Dette beviser ifoelge den svenske regering, at Skatteraettsnaemnden's afgoerelser har staerkere bindende virkning end visse andre afgoerelser, som Domstolen har taget stilling til (14). At Skatteraettsnaemnden's afgoerelser kan indankes til proevelse ved Regeringsraetten, understreger deres judicielle karakter. I oevrigt rejser den svenske regering det spoergsmaal, om Regeringsraetten ville have ret til under en appelsag at forelaegge Domstolen spoergsmaal til praejudiciel afgoerelse, hvis Skatteraettsnaemnden antages ikke at kunne goere det.

17 Kommissionen fastholdt under retsmoedet, at Skatteraettsnaemnden ikke kan betragtes som en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177. Den gjorde gaeldende, at den omstaendighed, at det ifoelge 1951-loven ikke er en betingelse for at kunne indgive anmodning om forhaandsbesked, at der foreligger en konkret tvist mellem skatteyderen og skatteforvaltningen, bekræfter, at Skatteraettsnaemnden ikke har judicial karakter. Selv om der ofte er meningsforskelle om rækkevidden eller anvendelsen af de relevante skatte- og afgiftsbestemmelser, er saadanne meningsforskelle i det vaesentlige uofficielle. Kommissionen udtalte endvidere, at Domstolens nyligt afsagte domme i sagerne Dorsch Consult (15) og Garofalo m.fl. (16) ikke paavirker dens opfattelse, hvorefter et organ som Skatteraettsnaemnden ikke kan anses for kompetent til at forelaegge Domstolen spoergsmaal til praejudiciel afgoerelse.

18 Ligeledes fremgik det klart under retsmoedet, at Skatteraettsnaemnden ikke har pligt til at afgive en forhaandsbesked, og at en afgoerelse om ikke at afgive en saadan ikke kan appelleres.

B - Gennemgang

19 Indledningsvis skal det understreges, at spoergsmaalet om, hvorvidt et forelaeggende organ er en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177, henhoerer under faelleskabsretten, ikke under national ret (17). Saaledes afgjorde Domstolen i Vaassen-Goebbelsdommen (18), at Scheidsgerecht (»Voldgiftsretten«) (19), som var kompetent til at afgoere klager over afgoerelser vedroerende forvaltningen af en pensionsfond for bjergvaerksindustrien for saa vidt angaar nuvaerende og tidligere medlemmer og deres efterladtes rettigheder, men som var blevet oprettet i henhold til nederlandsk privatret af samtlige arbejdsgiver- og arbejdstagerorganisationer inden for bjergvaerksindustrien, maatte betragtes som en »ret« som omhandlet i traktatens artikel 177. Paa den anden side afgjorde Domstolen i Corbiaudommen (20), at Luxembourgs directeur des contributions directes et des accises (direktoeren for direkte skatter og punktafgifter) havde en organisatorisk forbindelse med den tjenestegren, som havde foretaget den anfaegtede skatteansaettelse, og derfor ikke var »en myndighed, der er udenforstaaende i forhold til« denne tjenestegren, paa trods af at Luxembourgs Conseil d'État to gange havde fastslaaet, at direktoerens afgoerelser havde judicial karakter (21).

20 Domstolen har generelt anlagt en bred fortolkning af rækkevidden af begrebet »ret« (22). I betragtning af hvor mange forskellige nationale organer, der kan tænkes at ville forelægge Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse, kan det ikke overraske, at denne har afstaaet fra at udforme en generel definition af begrebet »ret«. Den har dog opregnet en række kriterier, hvis anvendelse i vidt omfang kan afgøre, om et forelæggende organ kan anses for kompetent til at foretage en præjudiciel forelæggelse. I sin nylige dom i Dorsch Consult-sagen anførte den som eksempel følgende faktorer:

»... om organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender kontradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler, samt om det er uafhængigt«.

At denne opregning ikke er udtoemmende, og at hver enkelt faktor ikke altid er relevant, fremgår klart af retspraksis. Saaledes afviste Domstolen i Job Centre-dommen (23) at besvare en række spørgsmål, som Tribunale civile e penale di Milano (civil- og kriminalretten i Milano, herefter »Tribunale«) havde forelagt den som led i en sag, der blev ført inden for rammerne af hvad der blev beskrevet som frivillig retspleje (»giurisdizione volontaria«), og som drejede sig om godkendelse af vedtægterne for et selskab. Den udtalte, at selv om en forelæggelse for Domstolen i medfør af traktatens artikel 177 ikke forudsatte, »at den procedure, hvorunder den nationale ret formulerer præjudicielle spørgsmål, er kontradiktorisk ... fremgår det ikke desto mindre ... at de nationale retsinstanser kun kan forelægge spørgsmål for Domstolen, hvis der verserer en tvist for dem, og hvis forelæggelsen sker med henblik på afgørelse af en retssag« (24).

21 I den aktuelle sag finder jeg, at det fremgår af oplysningerne i forelæggelseskendelsen og den svenske regerings supplerende skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, at Skatteraettsnämnden er et uafhængigt organ, som er oprettet ved lov, udfører sine opgaver som et permanent organ, anvender kontradiktorisk sagsbehandling og træffer afgørelse på grundlag af relevante bestemmelser i såvel national ret som fællesskabsretten. Endvidere fungerer det som obligatorisk retsinstans i den forstand, at der ikke er noget andet organ i Sverige, hvor en skatte- og afgiftspligtig kan opnå en bindende forhaandsbesked af den art, som denne sag drejer sig om. Naar Kommissionen rejser tvivl om, hvorvidt præjudicielle spørgsmål fra Skatteraettsnämnden kan antages til besvarelse, beror det imidlertid på, at den ikke mener, at forhaandsbeskeder som de omtvistede kan anses for at være af judicial karakter - i hvert fald i relation til anvendelsen af traktatens artikel 177.

22 Efter min opfattelse kan to forhold i forbindelse med Skatteraettsnämnden's opgaver, i det mindste for saa vidt angår dets kompetence til at meddele forhaandsbeskeder, ved første øjekast siges at underbygge Kommissionens formalitetsindsigelse.

23 For det foerste har Skatteraettsnaemnden ikke pligt til at besvare anmodninger om forhaandsbesked. Det skal saaledes ifoelge 1951-lovens § 7, stk. 1, afvise en anmodning, hvis det finder, at der under hensyn til dens indhold ikke boer afgives en forhaandsbesked. Det er ikke paakraevet at give en begrundelse, og saadanne afgoerelser kan ikke appelleres. Det fremgaar klart af den svenske regerings oplysninger, at Skatteraettsnaemnden's befoejelser efter 1951-loven har til formaal at udelukke fingerede anmodninger, om end det fremgik af et svar afgivet under retsmoedet, at praksis ikke er fast. Endvidere har den svenske regering understreget, at en anmodning skal vedroere den forespoergende skatteyders faktiske skattemaessige situation. Den skal med andre ord dreje sig om en eller flere givne transaktioner, og det afgivne svar skal have konkret, og ikke hypotetisk, betydning for ham. Endelig tyder intet paa, at Skatteraettsnaemnden ved udoevelsen af sin ret til at afvise anmodninger i henhold til § 7 laegger andet end judicielle kriterier til grund. Jeg mener foelgelig, at Skatteraettsnaemnden's vide befoejelser til at afvise anmodninger om forhaandsbesked ikke har nogen betydning for dets status som en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177.

24 Det er nok saa ejendommeligt, at afgoerelser om at afvise en anmodning om forhaandsbesked ifoelge 1951-loven ikke kan indbringes for Regeringsraetten. Jeg mener dog ikke, at dette forhold alene kan begrunde, at Skatteraettsnaemnden ikke er en »ret« som omhandlet i traktatens artikel 177.

25 For det andet er en forhaandsbeskeds bindende virkning betinget af, at den forespoergende skatteyder rent faktisk gennemfoerer de transaktioner, som er omfattet af anmodningen. Jeg er imidlertid ikke overbevist om, at den omstaendighed, at Skatteraettsnaemnden's forhaandsbeskeder efter omstaendighederne er betingede, er ensbetydende med, at de ikke har karakter af judicielle afgoerelser i faellesskabsrettens forstand. I den foreliggende sag forekommer det mig, at virkningerne for forespoergeren af Skatteraettsnaemnden's endegyldige afgoerelser kun i meget ringe udstraekning virkelig kan betegnes som betingede, og da slet ikke som hypotetiske. Intet i den foreliggende sag giver anledning til at mene, at Domstolens praksis vedroerende »hypotetiske« fortolkningsanmodninger finder anvendelse. I Foglia-dommen udtalte den, at »artikel 177 ikke tillaeffer Domstolen som opgave at udoeve responderende virksomhed vedroerende generelle eller hypotetiske spoergsmaal, men at bidrage til justitsforvaltningen i medlemsstaterne« (25). Dette princip har fundet anvendelse i senere sager, hvor de forelagte spoergsmaal har drejet sig om et problem »af hypotetisk karakter« i den forstand, at problemet ikke har foreligget, eller ikke har kunnet foreligge, til afgoerelse, ikke engang for den nationale ret, i det mindste efter hvad der er fremgaaet af tvistens karakter som fremstillet i forelaeggelseskendelsen (26), eller hvor det har vaeret aabenbart, at den fortolkning af faellesskabsretten, som den nationale ret har anmodet om, aabenbart har savnet enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes formaal (27). Domstolen har imidlertid aldrig anvendt princippet generelt paa procedureformen ved et forelaeggende organ som helhed, heller ikke selv om den paagaeldende procedure gjorde det muligt at rejse potentielt hypotetiske spoergsmaal. Desuden er der for saa vidt angaar tvisten mellem Riksskatteverket og forespoergeren intet, der tyder paa, at de forelagte spoergsmaal i denne sag er hypotetiske. Jeg mener, at der kan drages en parallel til de mange sager om tarifiering, hvori Domstolen har afsagt praepjudicielle domme uden at stille som betingelse, at der skulle foreligge en bestemt import- eller eksporttransaktion.

26 Det synes at fremgaa, at forespoergeren allerede havde overdraget de rettigheder, som det drejer sig om, da selskabet indgav anmodningen den 6. marts 1996. Men ogsaa selv om dette ikke er tilfaeldet, er det naesten givet, at selskabet havde taget forskellige andre, forberedende skridt, saasom at koebe retten til at bearbejde de boeger, som skulle laegges til grund for filmene, og maaske endog havde ansat de skuespillere, kunstnere og andet personale, der senere ville blive brug for. Dets anmodning kan derfor ikke betegnes som udelukkende at have vaeret af hypotetisk interesse for det. Der er paa denne baggrund naeppe nogen tvivl om, at anmodningens genstand i marts 1996 var af betydelig reel, praktisk betydning for forespoergeren. Jeg mener, at det er dette,

der ligger bag den svenske regerings bemaerkning om, at Skatteraettsnaemnden kun beskaeftiger sig med konkrete sager (28). Heraf foelger efter min opfattelse, at den omstaendighed, at den, der anmoder om en forhaandsbesked fra Skatteraettsnaemnden, ikke paa tidspunktet for indgivelsen af anmodningen noedvendigvis skal have gennemfoert eller have ivaerksat de transaktioner, som anmodningen drejer sig om, ikke i sig selv indebaerer, at Skatteraettsnaemnden's endelige afgoerelse ikke er af judiciel karakter som omhandlet i traktatens artikel 177.

27 Domstolens praksis i de sager, hvor den har undersøgt spoergsmaalet om, hvorvidt det organ, der har forelagt den praedjudicielle spoergsmaal, ikke har gjort det »med henblik paa afgoerelse af en retssag« (29), bestyrker mig i denne opfattelse.

28 I Job Centre-dommen udtalte Domstolen, at det fortolkningsspoergsmaal, som Tribunale - som formelt klart var en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177 - havde stillet inden for rammerne af en kontradiktorisk sag (30), der var anlagt for at opnaa godkendelse af vedtaegterne for et selskab, ikke kunne antages til realitetsbehandling, fordi sagen ikke ville munde ud i en »afgoerelse af en retssag« (31). Afgoerelser vedroerende saadanne ansøegninger indebar udoevelse af »en ikke-judiciel funktion, som i andre medlemsstater varetages af administrative myndigheder« (32). Foelgelig fastslog Domstolen, at Tribunale optraadte »som en forvaltningsmyndighed uden samtidig at skulle afgoere en retstvist« (33). Dette er ikke tilfaeldet i den aktuelle sag. Skatteraettsnaemnden er ikke et beslutningstagende forvaltningsorgan; det er fuldstaendig adskilt fra Riksskatteverket. Hvis dets afgoerelser derfor skal anses for ikke-judicielle i relation til traktatens artikel 177, er jeg enig med den svenske regering i, at Regeringsraetten's rolle vanskeligt kan betegnes anderledes, eftersom Regeringsraetten som appelinstans efterproever Skatteraettsnaemnden's forhaandsbeskeder. Begge vurderer i realiteten, om Riksskatteverket's paataenkte skattemaessige behandling af visse transaktioner i sager, hvor skatteyderen anfaegter denne behandling, er korrekt.

29 Endelig mener jeg i modsætning til Kommissionen, at Domstolens nyligt afsagte domme i Dorsch Consult- og Garofalo-sagerne (34) giver støtte for, at de spoergsmaal, der er forelagt i denne sag, skal admitteres. I foerstnaevnte sag gik en af Kommissionens formalitetsindsigelse mod de af Vergabeüberwachungsausschuss des Bundes (forbundstilsynsmyndigheden vedroerende licitationsspoergsmaal) forelagte spoergsmaal ud paa, at tilsynsmyndighedens afgoerelser ikke var bindende. Dette afviste Domstolen, som udtalte, at »tilsynsmyndigheden, naar den fastslaar, at kontrolmyndigheden har truffet ulovlige afgoerelser, paalaegger denne at traeffe en ny afgoerelse under hensyntagen til afgoerelsen fra tilsynsmyndigheden vedroerende retsspoergsmaalene. Heraf foelger, at afgoerelserne fra tilsynsmyndigheden har bindende virkning« (35).

30 I Garofalo-sagen skulle Domstolen tage stilling til den rolle, som Italiens Consiglio di Stato spiller med hensyn til de »udtalelser«, som det skal afgive i forbindelse med ekstraordinaer rekurs til praesidenten for Den Italienske Republik. Proceduren i forbindelse hermed giver reelt personer, der begaerer en italiensk forvaltningsakt annulleret, et alternativ til et soegsmaal ved Tribunale amministrativo regionale (den regionale forvaltningsdomstol), og da sagsoegerne faktisk kraevde en afgoerelse truffet af sundhedsministeren annulleret, var der naeppe nogen tvivl om, at der forelaa en tvist. Problemet bestod i, at Consiglio di Stato's udtalelser ikke var retligt bindende for praesidenten. Domstolen lagde imidlertid vaegt paa den omstaendighed, at en afgoerelse i modstrid med en saadan udtalelse ikke kan traeffes »uden forudgaaende droeftelse heraf i regeringen, og [at] afgoerelsen skal vaere behoerigt begrundet« (36). Paa baggrund heraf og under hensyn til Consiglio di Stato's art og status fandt Domstolen, at »Consiglio di Stato er en ret i henhold til EF-traktatens artikel 177, naar den afgiver udtalelse om en sag under ekstraordinaer rekurs« (37).

31 Ganske vist er formalitetsproblemerne vedroerende de forelagte spoergsmaal i Dorsch Consult- og Garofalo-sagerne kun delvis sammenlignelige med problemerne i den foreliggende

sag, men at Domstolen besluttede at besvare spoergsmaalene, viser, at den - bortset fra i tilfaelde, hvor det er aabenbart, at genstanden for de sager, der verserer for det forelaeggende organ, er af forvaltningsmaessig art - er utilboejelig til at anse en praejudiciel forelaeggelse, som er et led i en national procedure, og som opfylder de kriterier, der er naevnt i punkt 20 ovenfor, for ikke at vaere foretaget »med henblik paa afgoerelse af en retssag«.

32 Paa baggrund af ovenstaaende betragtninger foreslaar jeg Domstolen, at den besvarer de forelagte spoergsmaal i naervaerende sag.

IV - Realiteten

33 De materielle spoergsmaal, som de forelagte spoergsmaal rejser i denne sag, er forholdsvis enkle sammenlignet med det vanskelige spoergsmaal om deres antagelighed.

Skatteraettsnaemnden soeger i det vaesentlige svar paa, om artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv og punkt 2 i bilag F til direktivet goer det muligt for en medlemsstat at fortsaette med at momsfrigtage betaling af ophavsretsafgifter ved fuldstaendig eller delvis overdragelse af eneret til fremvisning af film, og, i benaegtende fald, om den afgiftspligtige kan paaberaabe sig fradragsret efter direktivet, selv om der ikke blevet betalt udgaaende moms.

A - Det foerste spoergsmaal

i) Tiltraedelsesakten

34 Idet jeg gaar ud fra, at de rettighedsoverdragelser, som sagen drejer sig om, kan anses for at falde ind under begrebet »tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere, udoevende kunstnere«, er der naeppe nogen tvivl om, at de baade er omfattet af punkt 2 i bilag F og de bestemmelser i tiltraedelsesakten, der er naevnt i punkt 2 ovenfor. Tiltraedelsesakten foreskriver som en betingelse for, at Sverige kan paaberaabe sig artikel 28, stk. 3, litra b), og punkt 2 i bilag F, at »de samme undtagelser« allerede fandt anvendelse i en eller flere af de davaerende 12 medlemsstater, da Sverige tiltraadte Unionen. Det fremgaar klart, at denne betingelse var opfyldt. For det foerste er der hverken i forelaeggelseskendelsen eller i nogen af de for Domstolen afgivne indlaeg rejst tvivl om Kongeriget Sveriges ret til paa grundlag af tiltraedelsesakten at paaberaabe sig den midlertidige undtagelse, der er omhandlet i punkt 2 i bilag F. For det andet hedder det i Kommissionens rapport af 2. juli 1992 til Raadet om de overgangsbestemmelser, der foelger af artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv og af artikel 1, stk. 1, i Raadets attende direktiv af 18. juli 1989, med hensyn til punkt 2 i bilag F, at »der i oejeblikket er seks medlemsstater, der anvender undtagelsen efter punkt 2 i bilag F (Belgien, Danmark, Spanien, Graekenland, Irland og Nederlandene)« (38).

ii) Anvendelsen af bilag B til andet direktiv

35 De tjenesteydelser, der er opregnet i punkt 2 i bilag F, er kun omfattet af undtagelsen efter overgangsbestemmelsen i artikel 28, stk. 3, litra b), »saafremt det ikke drejer sig om de tjenesteydelser, der er anfoert i bilag B til Raadets andet direktiv af 11. april 1967«. Det maa derfor undersoeges, hvilke konsekvenser denne henvisning har.

36 For det foerste: Paavirker det henvisningens angivne formaal, at sjette direktivs artikel 37 har ophaevet andet direktiv? Affattelsen af artikel 37, hvorefter Raadets andet direktiv »ophaeves«, viser efter min opfattelse, at det kun er den fortsatte anvendelse af andet direktivs bestemmelser, der ophoerer. Henvisningen til andet direktiv i punkt 2 i bilag F til sjette direktiv skal afgraense anvendelsesomraadet for den fritagelse, der fastsaettes heri. Den undtager »de tjenesteydelser, der er anfoert i bilag B ...«, selv om det samtidig bestemmes, at andet direktiv ophaeves.

37 Desuden fremgaar formaalet med henvisningen til andet direktiv af forarbejderne til punkt 2 i bilag F. Kommissionen havde i sine aendringer af 11. oktober 1974 (39) til sit oprindelige forslag af

1973 (40) til Raadets sjette direktiv foreslaaet foelgende tilfoejelse til artikel 14 B i forslaget af 1973: »n) Praestationer udfoert af forfattere, digtere, komponister, foredragsholdere, journalister, skuespillere, musikere, naar de ikke selv deltager i udgivelse eller reproduktion af deres arbejder«. Raadet vedtog ikke denne aendring, men valgte i stedet i artikel 28, stk. 3, litra b), og punkt 2 i bilag F (disse bestemmelsers ordlyd indgik ikke i nogen af Kommissionens forslag) kun at give mulighed for fortsat anvendelse i en overgangsperiode af en raekke eksisterende afgiftsfritagelser. De af bilag B til andet direktiv omfattede tjenesteydelser havde imidlertid vaeret obligatorisk momspligtige efter dette direktivs artikel 6, stk. 2. Manglende opretholdelse af undtagelserne efter bilag B fra anvendelsesomraadet for punkt 2 i bilag F ville saaledes have foert til, at sjette direktiv havde fritaget tjenesteydelser, som tidligere havde vaeret momspligtige. Desuden er der ikke nogen grund til, at princippet om, at undtagelser skal fortolkes indskraenkende, ikke skulle gaelde for bilag F (41). Foelgelig boer bilag B, i den udstraekning det begraenser raekkevidden af en undtagelse, i det mindste ikke fortolkes mere indskraenkende, end dets ordlyd kraever (42).

38 Jeg konkluderer herefter, at »de tjenesteydelser, der er anfoert« i bilag B er undtaget fra anvendelsesomraadet for den fritagelse, som overgangsbestemmelsen i punkt 2 i bilag F til sjette direktiv aabner mulighed for. Tilbage staar at undersøge, hvilke tjenesteydelser der er omfattet af undtagelsen i bilag B.

iii) Anvendelsesomraadet for bilag B til andet direktiv

39 Begrebet »afstaaelse af patenter, varemaerker og lignende rettigheder samt tilstaaelse af licenser vedroerende disse rettigheder« er efter min opfattelse tilstraekkelig bredt til at omfatte overdragelse af ophavsret. En saadan bestemmelse egner sig saerlig godt til fortolkning paa grundlag af princippet om artsidentitet (»ejusdem generis principle of construction«) (43). Anvendelsen af dette princip forudsætter, at det er muligt af de emner, som opregnes i den behandlede tekst, at identificere en art, som gaar forud for de generelle udtryk. Der skal med andre ord af en noej gennemlaesning af en raekke specifikke udtryk fremgaa et faelles element, som kan anvendes til at fortolke de generelle udtryk. Jeg er overbevist om, at der i dette tilfaelde foreligger et saadant element. De specifikke henvisninger til »patenter« og »varemaerker« leder tanken hen paa to af de vigtigste former for intellektuel ejendomsret, som er omhandlet i medlemsstaternes lovgivninger, og som anerkendes i Domstolens praksis. Havde bestemmelsen ikke indeholdt andre udtryk, ville den naturligvis kun have taget sigte paa disse to. Det generelle udtryk »og lignende rettigheder« skal imidlertid tillægges en betydning i relation til de elementer, som angives ved de foregaaende specifikke udtryk. Jeg mener ikke, at udtrykket skal fortolkes saaledes, at det kun finder anvendelse paa rettigheder, der ligner enten patenter eller varemaerker. Jeg mener, at det skal fortolkes som henvisende til andre former for intellektuel ejendomsret, hvorefter ophavsret naturligvis er en af de vigtigste. Foelgelig skal overdragelse af retten til fremvisning af spillefilm, der foretages af et filmproduktionsselskab som forespoergeren i denne sag, betragtes som undtaget fra anvendelsesomraadet for punkt 2 i bilag F til sjette direktiv.

40 Saadanne overdragelser er klart momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv, hvorefter »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages ... af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab« skal paalaegges moms. Eftersom overdragelsen af filmfremvisningsrettigheder som de omhandlede bestaar i overdragelse af et immaterielt formuegode, er den omfattet af foerste led i artikel 6, stk. 1, og skal behandles som en levering af tjenesteydelser, som principielt er momspligtig i henhold til artikel 9, stk. 1, i den medlemsstat, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres. Foelgelig foreslaar jeg Domstolen, at den besvarer det foerste praedjudicielle spoergsmaal med, at bestemmelser i national ret, der fritager saadanne tjenesteydelser for moms, er uforenelige med sjette direktiv.

iv) Alternativ opfattelse

41 For det tilfælde, at Domstolen ikke anser overdragelse af ophavsret for omfattet af punkt 1 i bilag B til andet direktiv, skal jeg for fuldstændighedens skyld knytte følgende bemærkninger til den alternative opfattelse, der kan anlægges vedrørende anvendelsesområdet for punkt 2 i bilag F til sjette direktiv. Jeg skal med det samme understrege, at jeg ikke mener, at sådanne overdragelser kan anses for omfattet af begrebet »tjenesteydelser præsteret af ... personer i liberale erhverv«, saadan som den svenske regering har gjort gældende. Da fællesskabslovgiver ikke har givet konkret udtryk for, at han tilsigtede en meget bred fortolkning af, hvad der traditionelt forstås ved »liberale erhverv«, mener jeg ikke, at det omfatter tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere og udoevende kunstnere. Denne opfattelse støtter jeg bl.a. på Domstolens udtalelse i Linthorst-dommen, hvori den under henvisning til artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, som omfatter »ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser«, anførte, at »den eneste fællesnævner for de deri nævnte heterogene aktiviteter er, at de alle er liberale erhverv« (44). Jeg er dog enig med den finske og den svenske regering i, at det ville være forkert at fortolke fritagelsen efter punkt 2 i bilag F som udelukkende omfattende tjenesteydelser præsteret af fysiske personer. Den finske regering har henvist til princippet om fiskal neutralitet, som Domstolen adskillige gange har understreget i forbindelse med Fællesskabets momssystem (45). Eftersom levering mod vederlag af goder og tjenesteydelser skal pålægges moms, er det rimeligt at antage, at fællesskabslovgiver tog sigte på at afgiftsfritage kommerciel udnyttelse af skabende eller kunstneriske værker, da han lod punkt 2 i bilag F omfatte »forfattere og kunstnere, udoevende kunstnere«. Jeg kan ikke se nogen principiel eller logisk begrundelse for at begrænse denne fritagelse til kun at omfatte tjenesteydelser præsteret af fysiske personer. Hvis forfattere, kunstnere og udoevende kunstnere ønsker at oprette juridiske personer med henblik på kommerciel udnyttelse af deres værker, forudsætter saavel princippet om fiskal neutralitet som nødvendigheden af at undgå konkurrencefordrejning, at de i momshenseende ikke behandles anderledes end personer, som ikke vælger en saadan virksomhedsform. Desuden er det i betragtning af de almindeligvis høje omkostninger, der er forbundet med produktion af film, sandsynligt, at de fleste film produceres af selskaber. At begrænse fritagelsens rækkevidde til kun at omfatte fysiske personer ville saaledes i praksis udelukke filmproduktion, som er et meget vigtigt moderne marked for fælles præstation af tjenesteydelser fra forfattere, kunstnere og udoevende kunstnere, fra dens anvendelsesområde.

B - Det andet og det tredje spørgsmål

42 For saa vidt angaar det andet og det tredje spørgsmål er det tilstrækkeligt at bemærke, at Domstolen i fast praksis har indtaget den holdning, at sjette direktivs bestemmelser kan have direkte virkning (46). Dette mener jeg gælder saa meget mere i relation til saavel artikel 6, der definerer begrebet »tjenesteydelser« med henblik på anvendelsen af sondringen mellem afgiftspligtig levering af henholdsvis goder og tjenesteydelser i artikel 2, stk. 1, som artikel 17 om fradragsretten. Momssystemets hjoernesten er, at den momspligtige kun skal betale moms af forskellen mellem afgiften på de goder og tjenesteydelser, som han køber af sine leverandoerer, og afgiften på dem, som han selv leverer. Begge bestemmelser er efter deres ordlyd bindende, og Domstolen har allerede for saa vidt angaar bestemmelserne i artikel 17, stk. 1 og 2, slået fast, at »[de ikke] overlader ... noget skoen for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse« (47).

43 Skatteraettnæmnden ønsker nærmere oplyst, om særlige hensyn finder anvendelse, hvis en afgiftspligtig påberaaber sig den direkte virkning af sjette direktivs bestemmelser for at få fastslået, at han er momspligtig. Skoent en skatteyder normalt ikke frivilligt ønsker at betale skat, er momssystemet saaledes indrettet, at momspligt undertiden er en fordel for den afgiftspligtige. Som generaladvokat Darmon påpegede i sit forslag til afgørelse i Lubbock Fine-

sagen, »skal den afgiftspligtige, dersom han er fritaget med hensyn til en given transaktion, ikke betale moms af den paagaeldende transaktion, men han kan da ikke fradrage den indgaaende moms eller overvaele nogen udgift paa et senere led« (48). Da »en momsfritagelse ... saaledes [kan] foere til foroegelse af hans skattebyrde«, kan han »have interesse i at erlaegge afgift« (49). Der er derfor intet maerkeligt i, at en person oensker at blive momsregistreret.

44 Skatteraettsnaemnden oensker med sit tredje spoergsmaal oplyst, om det har betydning for fradragsretten, at en afgiftspligtig ikke har beregnet udgaaende afgift af det, som han har leveret. Som naevnt hviler fradragsretten som omhandlet i sjette direktivs artikel 17 paa det grundlag, at indgaaende moms »kun [kan] fradrages i den udstraekning, hvori de goder og de tjenesteydelser, den er paalagt, udgoer 'priselementer' i en afgiftspligtig transaktion« (50). Domstolen har foelgelig udtalt, at »naar en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnaevnte ikke fradragsret for indgaaende moms« (51). Den svenske regering peger paa, at forespoergeren ikke har opkraevet moms, eftersom overdragelsen af de rettigheder, som det drejer sig om, var fritaget efter svensk lov, og haevder, at det, hvis selskabet nu fik tilladelse til at blive momsregistreret og fradrage indgaaende moms, formentlig ville vaere meget vanskeligt efterfoelgende at inddrive den moms, der skulle have vaeret betalt af overdragelserne. Foelgelig goer den svenske regering gaeldende, at det ville vaere i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at indroemme fradragsret under saadanne omstaendigheder. Det er jeg ikke enig i.

45 Af de grunde, som jeg har naevnt i punkt 35-40 ovenfor, har overdragelse af rettigheder til fremvisning af film aldrig vaeret fritaget for moms. Transaktioner som dem, som hovedsagen drejer sig om, har saaledes altid vaeret obligatorisk momspligtige. Det foelger af den klare og utvetydige affattelse af artikel 17, stk. 2, at den afgiftspligtige er berettiget til at udoeve sin fradragsret, naar han anvender de goder og tjenesteydelser, der giver anledning til indgaaende moms, i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner.

46 Den svenske regering mener tilsyneladende, at noget saadant ville give en afgiftspligtig som forespoergeren en dobbelt fordel: fradragsret for indgaaende moms, men ingen samtidig pligt til at betale udgaaende moms. Disse betaenkeligheder beror paa en misforstaaelse. Forespoergeren vil kun kunne fratraekke indgaaende moms fra udgaaende moms paa samme maade som alle andre momspligtige under momssystemet. Det beloeb, som selskabet vil kunne kraeve refusion for i henhold til direktivets artikel 18, som omhandler »fremgangsmaade[n] for udoevelse af fradragsretten«, vil saaledes kun kunne udgoere det beloeb, hvormed den indgaaende moms overstiger den udgaaende. Forespoergeren skal saaledes afregne moms af selskabets ydelser, uanset om det har lagt moms til den pris, som det har opkraevet af sine kunder for de i sagen omhandlede overdragelser. Desuden er det ikke forespoergerens ansvar at sikre, at den moms, som skulle have vaeret tillagt prisen for overdragelsestransaktionerne, rent faktisk er blevet medtaget som indgaaende moms i modtagernes momsangivelser. For saa vidt modtagerne er momsregistrerede i Sverige, er det op til dem at kraeve fradrag for indgaaende moms (52).

47 Foelgelig foreslaar jeg Domstolen, at den besvarer det tredje spoergsmaal med, at den omstaendighed, at en afgiftspligtig ved beregningen af prisen for overdragelse af eneretten til fremvisning af spillefilm har undladt at tillaege udgaaende moms, ikke har nogen betydning for hans ret til fra den moms, som han burde have betalt for de paagaeldende overdragelser, at fratraekke momsen paa de goder og tjenesteydelser, som er blevet leveret til ham med henblik paa produktionen af de spillefilm, som var genstand for overdragelserne.

V - Forslag til afgoerelse

48 Paa baggrund af det foregaaende foreslaar jeg Domstolen, at den besvarer de af Skatteraettsnaemnden forelagte spoergsmaal paa foelgende maade:

»1) Et filmproduktionsselskabs overdragelse af rettighederne til fremvisning af spillefilm er ikke omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, som er fastsat i overgangsbestemmelsen i artikel 28, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, sammenholdt med punkt 2 i bilag F til direktivet.

2) Det fremgaar navnlig af artikel 2, stk. 1, artikel 6, stk. 1, og artikel 17 i Raadets sjette direktiv, at en person, der præsterer afgiftspligtige tjenesteydelser i form af eneret til fremvisning af spillefilm, kan paaberaabe sig disse bestemmelser over for en national skatteforvaltning, som nægter at tillade ham at foretage en momsangivelse, hvori han fratrækker momsen paa goder og tjenesteydelser, som er blevet anvendt ved produktionen af de paagaeldende film, fra den moms, som burde have været tillagt den pris, som han har opkrævet for overdragelsen af de paagaeldende rettigheder.

3) Den omstændighed, at en afgiftspligtig ved beregningen af prisen for overdragelse af eneretten til fremvisning af spillefilm har undladt at tillægge udgaaende moms, har ikke nogen betydning for hans ret til fra den moms, som han burde have betalt af prisen for de paagaeldende overdragelser, at fratrække momsen paa de goder og tjenesteydelser, som er blevet leveret til ham med henblik paa produktionen af de spillefilm, som var genstand for overdragelserne.«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«). Jeg skal for nemheds skyld herefter ogsaa blot henvise til »bilag B«.

(3) - Akten vedroerende vilkaarene for Kongeriget Norges, Republikkens OEstrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltraedelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, herefter »tiltraedelsesakten«).

(4) - SFS 1994:200.

(5) - I naervaerende sag var den relevante periode indtil den 31.12.1996.

(6) - Der henvises til §§ 1, 4 eller 5 i den svenske ophavsretslov (lov 1960:729) (lagen om upphovsraett till litteraera och konstnaerliga verk, herefter »1960-loven«).

(7) - Fra og med den 1.1.1997 er omsætning i form af fuldstændig eller delvis overdragelse af saadanne rettigheder momspligtig, jf. SFS 1996:1327.

(8) - Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at overdragelserne allerede havde fundet sted, da der blev rettet forespoergsel til Skatteraettsnaemnden. Skoent Domstolen ikke er blevet oplyst om, hvor stort et beloeb der blev betalt for overdragelserne, maa dette antages at vaere ganske betydeligt, idet det samlede produktionsbudget var beregnet til 48,2 mio. SEK.

(9) - Dom af 27.4.1994, sag C-393/92, Sml. I, s. 1477.

(10) - Dom af 19.10.1995, sag C-111/94, Sml. I, s. 3361.

(11) - SFS 1986:223.

(12) - Den svenske regerings advokat bekræftede dog som svar paa et spoergsmaal under retsmoedet, at Skatteraettsnaemnden's medlemmer ikke har pligt til at aflægge nogen saerlig ed i forbindelse med deres udnaevnelse.

(13) - Den svenske regering bekræftede under retsmoedet i denne sag, at loven om aendring af loven om forhaandsbesked (lagen om reformerat foerhandsbesked i skattefraagor, m.m.), som den henviser til i sit skriftlige svar paa Domstolens spoergsmaal, blev vedtaget af Riksdagen den 21.4.1998, og at den ville traede i kraft den 1.7.1998. Den nye lov goer det muligt for Riksskatteverket at anmode om forhaandsbesked fra Skatteraettsnaemnden.

(14) - Dom af 27.11.1973, sag 36/73, *Nederlandse Spoorwegen*, Sml. s. 1299, og af 16.10.1997, forenede sager C-69/96 - C-79/96, *Garofalo m.fl.*, Sml. I, s. 5603.

(15) - Dom af 17.9.1997, sag C-54/96, Sml. I, s. 4961.

(16) - A.st., fodnote 14.

(17) - Jf. herom senest dommene i sagerne *Dorsch Consult*, a.st., praemis 23, og *Garofalo*, a.st., praemis 19. Den dobbelte henvisning til »court or tribunal« i den engelske og til »cúirte nó binse« i den irske sprogudgave af traktatens artikel 177 findes ikke tilsvarende i de oevrige sprogudgaver. Derfor gaelder det ikke foerst om at fastslaa, om det paagaeldende organ er en »court«, og i benaegtende fald, om det er et »tribunal«, men om det er omfattet af det faelleskabsretlige enhedsbegreb »court or tribunal«. Jf. *Anderson: References to the European Court* (Sweet and Maxwell, London, 1995), s. 29.

(18) - Dom af 30.6.1966, sag 61/65, Sml. 1965-1968, s. 227, org. ref.: Rec. s. 377.

(19) - Som generaladvokat Gand udtalte i sit forslag til afgoerelse: »Skoent Scheidsgerecht kaldes en voldgiftsret, har den kun lidt til faelles med en saadan institution« (a.st., paa s. 237).

(20) - Dom af 30.3.1993, sag C-24/92, Sml. I, s. 1277.

(21) - Praemis 15 og 16. Jf. punkt 4 i generaladvokat Darmon's forslag til afgoerelse. Generaladvokaten pegede paa, at fremtraedende retslaerde, bl.a. afdoede dommer Schockweiler, havde sat spoergsmaalstegn ved holdbarheden af Conseil d'État's afgoerelser, jf. punkt 37, 38 og 39.

(22) - Denne holdning fik i en af de principielle sager generaladvokat Mancini til at bemaerke i sit forslag til afgoerelse: »De kriterier, der er lagt til grund ved definitionen af det faelleskabsretlige begreb 'ret', kan ikke vaere videre; og dette forklarer, hvorfor Domstolen har admitteret spoergsmaal fra enhver form for national retsinstans, uanset arten af eller formaalet med de verserende hovedsager eller den mere eller mindre judicielle 'kappe', de er iklaedt ved forelaeggelsen« (dom af 11.6.1987, sag 14/86, *Pretore di Salò mod X*, Sml. s. 2545, paa s. 2556).

(23) - A.st., fodnote 10.

(24) - *Job Centre-dommen*, praemis 9.

(25) - Dom af 16.12.1981, sag 244/80, Sml. s. 3045, praemis 18.

(26) - Dom af 16.7.1992, sag C-83/91, *Meilicke*, Sml. I, s. 4871, praemis 30 og 31.

(27) - Jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, *Bosman*, Sml. I, s. 4921, praemis 61, af 9.10.1997, sag C-291/96, *Grado og Bashir*, Sml. I, s. 5531, praemis 12, og Domstolens nyligt afsagte kendelse af 25.5.1998, sag C-361/97, *Nour*, Sml. I, s. 3101, sag C-362/97, *Karner*, og sag

C-363/97, Lindau (ikke trykt i Samling af Afgørelser), navnlig præmis 12 i hver kendelse.

(28) - Det underbygges af de tre eksempler, som den svenske regering fremfører i sit skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, og som vedrører nyligt afgivne forhaandsbeskeder fra Skatterettsnæmnden. I to af eksemplerne udoevende forespørgerne rent faktisk den økonomiske virksomhed, som havde givet anledning til anmodningen. Kun i ét eksempel var transaktionen endnu forestående på forespørgselstidspunktet. Den pågældende anmodning drejede sig imidlertid om den skattemæssige behandling af en bestemt del af en mere generel omstrukturingsplan, som tilsyneladende allerede var iværksat.

(29) - Job Centre-dommen, a.st., præmis 9.

(30) - Generaladvokat Elmer understregede i punkt 16 i sit forslag til afgørelse, »at pubblico ministero har været hørt i sagen for Tribunale ...«

(31) - Job Centre-dommen, præmis 9.

(32) - A.st., præmis 11.

(33) - A.st.

(34) - A.st., ovenfor.

(35) - Dorsch Consult-dommen, præmis 29.

(36) - Garofalo-dommen, præmis 36. Skoent Domstolen ikke henviste til statistisk materiale, tog den formodentlig generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer's bemærkning om, at »den obligatoriske medvirken fra det rådgivende organ spiller i praksis en afgørende rolle for den afgørelse, der skal træffes i rekurssagen«, i betragtning; jf. punkt 35 i hans forslag til afgørelse.

(37) - A.st., præmis 27.

(38) - Jf. SEK(92) 1006 endelig udg.

(39) - AEndringer til forslag til Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1974 C 121, s. 34).

(40) - Forslag til Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1973 C 80, s. 1).

(41) - Dette princip har Domstolen slået fast ved flere lejligheder: jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, af 11.8.1995, sag C-453/931, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19, og, mere for nylig, dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, præmis 18.

(42) - Jf. dom af 13.7.1989, sag 173/88, Skatteministeriet mod Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 12. Efter min opfattelse følger det logisk af princippet om en streng fortolkning af undtagelser, at undtagelser fra fritagelser skal fortolkes bredt; jf. punkt 37 i mit forslag til afgørelse vedrørende dom af 28.3.1996, sag C-468/93, Gemeente Emmen, Sml. I, s. 1721, og punkt 21 i generaladvokat Gulmann's forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5437.

(43) - Jf. for en kort redegørelse for dette princip punkt 21 i mit forslag til afgørelse vedrørende dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195 (herefter »Linthorst-

dommen«), og punkt 67 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse vedrørende dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. I, s. 6665. Herudover har generaladvokat Sir Gordon Slynn anvendt princippet som fortolkningsstøtte i sit forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 9.12.1987, sag 218/86, Schotte, Sml. s. 4905, på s. 4911. I Linthorst-dommen henviste Domstolen ikke til det ved navn, men overvejede det og fandt det uanvendeligt på den pågældende sag; jf. præmis 20.

(44) - Linthorst-dommen, fodnote 43, præmis 20.

(45) - Jf. dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, navnlig præmis 23.

(46) - Jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, af 20.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883.

(47) - BP-Supergaz-dommen, a.st., præmis 35.

(48) - A.st., punkt 29 i forslaget til afgørelse.

(49) - Sammesteds.

(50) - Jf. punkt 9 i generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495.

(51) - Jf. dom af 6.3.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 28, og Debouche-dommen, a.st., præmis 16.

(52) - Da overdragelserne skulle have været momspligtige i Sverige, ville de modtagere, som ikke var momsregistrerede dér, men som havde betalt moms, have haft ret til refusion i medfør af artikel 7, stk. 4, i Rådets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT 1979 L 331, s. 11). At der ikke er blevet betalt moms, har således ikke haft nogen negativ indvirkning på Sveriges samlede momsindtægter.