# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 18. juni 1998 *

1. Den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse rejser en række spørgsmål vedrørende anvendelsen af de »overgangsbestemmelser« om momsfritagelse, 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 indgår, 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, såfremt det ikke drejer sig om de tjenesteydelser, der er anført i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967« [2].

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF 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 også blot henvise til »bilag B«.

Punkt 1 i bilag B til andet direktiv omfatter »afståelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder samt tilståelse 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 på anvendelsen af artikel 28, stk. 3, litra b), kan Kongeriget Sverige, så længe de samme undtagelser finder anvendelse på en eller flere af de nuværende medlemsstater, indrømme fritagelse for merværdiafgift for:

— tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere, udøvende kunstnere, som anført i bilag F, punkt 2

...«

3. De relevante bestemmelser i den svenske momslovgivning findes i kapitel 3, § 11, stk. 1, i mervärdesskattelagen (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 udøver sin virksomhed. 1960-loven omfatter ifølge lovens § 1 udtrykkelig film.

B — *Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger i hovedsagen*

4. Victoria Film A/S (herefter »forespørgeren«), som er et dansk selskab, anmodede den 6. marts 1996 Skatterättsnämnden om en forhåndsbesked vedrørende et spørgsmål om merværdiafgift på omsætning af filmrettigheder. Forespørgeren udøver, bl.a. gennem sit svenske datterselskab, kommerciel filmproduktion i Sverige og andre lande. Selskabets forespørgsel i hovedsagen drejede sig om filmatiseringen, først og fremmest med henblik på fremvisning i tv, af en række

3 — Akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Norges, Republikkens Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, herefter »tiltrædelsesakten«).

4 — SFS 1994:200.

5 — I nærværende 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 upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, herefter »1960-loven«).

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

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. Forespørgeren anmodede om forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden om, at de pågældende overdragelser var momspligtige i henhold til 1994-loven, således at selskabet kunne fradrage indgående moms. Forespørgeren, der er en juridisk person, gjorde gældende, at tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere ifølge bilag F, punkt 2, kun kunne momsfritages, hvis de blev leveret af fysiske personer. Forespørgeren mener, at fradragsretten har direkte virkning og kan påberåbes af personer, som en national skattemyndighed nægter 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 Skatterättsnämnden var det væsentlige spørgsmål i sagen, om omsætning af rettigheder som filmrettigheder i momshensende faldt ind under begrebet tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere. Det pegede endvidere på, at spørgsmålet om direkte virkning — hvis det blev fastslået, at den nationale afgiftsfritagelse var retsstridig — forelå på en temmelig ejendommelig måde, idet den erhvervsdrivende hævdede at være momspligtig. Det besluttede derfor at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Indebærer 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 tiltrædelsestraktaten mellem Den Europæiske Unions medlemsstater og Sverige om Sveriges tiltrædelse af Den Europæiske Union, at Sverige har ret til at have bestemmelser i sin nationale lovgivning af det indhold, som gælder i henhold til mervärdesskattelagens (den svenske lov om merværdiafgift) kapitel 3, § 11, stk. 1, i den affattelse, der var gældende til og med den 31. december 1996?

Såfremt spørgsmålet besvares benægtende, ønskes også det følgende spørgsmål besvaret.

8 — Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at overdragelserne allerede havde fundet sted, da der blev rettet forespørgsel til Skatterättsnämnden. Skønt Domstolen ikke er blevet oplyst om, hvor stort et beløb der blev betalt for overdragelserne, må dette antages at være ganske betydeligt, idet det samlede produktionsbudget var beregnet til 48,2 mio. SEK.

2) Indebærer det forhold, at artikel 28, stk. 3, litra b), ikke tillader, at der i national lovgivning består 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 såkaldt direkte virkning i den her omhandlede henseende og derfor over for en national myndighed kan påberåbes af den, der omsætter sådanne rettigheder, som begrundelse for, at omsætningen skal behandles som en afgiftspligtig omsætning?

Såfremt også dette spørgsmål besvares benægtende, ønskes også det følgende spørgsmål besvaret.

## II — Indlæg

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

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

## III — Formaliteten

### A — *Skatterättsnämnden og ordningen med forhåndsbesked*

3) Kan den, der omsætter rettighederne, alligevel gøre 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 fører til, at der opstår udgående afgift?«

10. Skatterättsnämnden betegner i forelæggelseskendelsen sig selv som »et særligt nævn, som efter anmodning fra en skatteeller afgiftspligtig kan afgive forhåndsbesked i skatte- og afgiftsspørgsmål«. Det beskriver under henvisning til lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (den svenske lov om forhåndsbesked i skatte- og afgiftsansættel-

sesspørgsmål mv., herefter »1951-loven«) sin virksomhed således:

»Skatterättsnämnden består af to afdelinger, én for direkte og én for indirekte beskatning. Regeringen udnævner medlemmerne for en periode af højst fire år og træffer bestemmelse om deres fordeling på afdelingerne. Sagerne afgøres efter forberedelse og forelæggelse foretaget af ansatte ved Skatterättsnämnden's sekretariat.

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

Antages anmodningen til behandling, giver nævnet i det omfang, det antages at burde ske, besked om, hvordan det spørgsmål, der er forelagt nævnet, skal afgøres ved forespørgerens skatteansættelse og, for så vidt angår merværdiafgift, hvad der skal gælde med hensyn til forespørgerens afgiftspligt.

En kendelse om forhåndsbesked kan uden tilladelse dertil indbringes for Regeringsrätten af forespørgeren og af Riksskatteverket. Indbringelse for Regeringsrätten skal være sket inden en måned fra det tidspunkt, hvor den, der indbringer sagen, har fået meddelelse om forhåndsbeskeden. En kendelse om afvisning af en anmodning er endelig.

En forhåndsbesked, der har fået retskraft, skal følges ved skatteansættelsen og — for så vidt angår merværdiafgift — i forbindelse med den regnskabsperiode, beskeden angår, hvis og i det omfang den, der har anmodet om forhåndsbesked, kræver det. Forhåndsbesked er således bindende over for staten, hvis forespørgeren stiller krav om det. Dette gælder dog ikke, hvis der efter meddelelsen af forhåndsbeskeden sker en ændring af retsreglerne af en sådan art, at det har indvirkning på skatte- eller afgiftsansættelsen i det spørgsmål, beskeden angår.

Sammenfattende kan det siges, at Skatterättsnämnden træffer afgørelse i domstolslignende former i sager, som bl.a. angår skatte- og afgiftspligtige i forhold til det offentlige i spørgsmål om deres skatte- og afgiftspligt.«

11. Kommissionen peger i sit skriftlige indlæg indledningsvis på, at begrebet »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177, skal fortolkes autonomt i fællesskabsretten. Den mener, at der

grundlæggende må sondres mellem organer, som udøver dømmende myndighed, og organer, som kun udfører forvaltningsmæssige opgaver. Den når under henvisning til især Domstolens afgørelser i sagerne Almelo [9] og Job Centre [10] til den konklusion, at Skatterättsnämnden falder ind under sidstnævnte kategori. Nævnets forhåndsbeskeder adskiller sig grundlæggende ikke fra skattemyndighedernes afgørelser vedrørende skatteansættelsen.

12. Den svenske regering anfører i sit skriftlige indlæg, at Skatterättsnämnden spiller en meget vigtig rolle i det svenske skattesystem, og at dets afgørelser har stor betydning for erhvervslivet. Den gør endvidere gældende, at det er meget væsentligt for det svenske skattesystem, at nævnet kan forelægge spørgsmål for Domstolen.

13. Domstolen har stillet den svenske regering en række spørgsmål om bl.a. Skatterättsnämnden's struktur og organisation, dets medlemmers uafhængighed og den udstrækning, hvori anmodninger om forhåndsbesked skal vedrøre konkrete tvister mellem skatteforvaltningen og de skatte- og afgiftspligtige. I sine skriftlige svar anfører den svenske regering for det første, at Skatterättsnämnden i henhold til § 2 i 1951-loven er et permanent organ, der er sammensat af 18 ordinære medlemmer og 18 suppleanter, som alle udnævnes af den svenske regering for en periode på fire år. Af de 18 ordinære medlemmer udpeger regeringen to formænd (en for hver af Skatterättsnämnden's afdelinger) og tre næstformænd samt afgør, hvordan de øvrige medlemmer skal fordeles mellem de to afdelinger. Kun de to formænd er beskæftiget ved Skatterättsnämnden på fuld tid; alle øvrige medlemmer (og suppleanter) har anden fuldtidsbeskæftigelse som dommere, tjenestemænd eller i den private sektor. De to formænd og de medlemmer, der fungerer som referenter, skal være (eller have de foreskrevne kvalifikationer for at være) dommere. Beslutningsdygtighed med hensyn til forhåndsbeskeder kræver tilstedeværelse af mindst seks medlemmer, herunder en formand og en næstformand.

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

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 på et spørgsmål under retsmødet, at Skatterättsnämnden's medlemmer ikke har pligt til at aflægge nogen særlig ed i forbindelse med deres udnævnelse.

15. For det tredje indledes proceduren ved Skatterättsnämnden, som er kontradiktorisk, på 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 forhåndsbesked, der anmodes om, skal dreje sig om den forespørgende skatteyders skattemæssige situation, nærmere bestemt en eller flere givne transaktioner. Den svenske regering anfører, at en forhåndsbesked typisk drejer sig om den skattemæssige behandling af en transaktion, som skatteyderen påtænker at foretage, men som han og skatteforvaltningen er uenige om. Det fremgår imidlertid, at skatteyderen kan vælge ikke at foretage transaktionen, navnlig hvis Skatterättsnämnden har truffet en for ham ugunstig afgørelse. Den svenske regering hævder, at ordningen med forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden i realiteten er det forvaltningsretlige modstykke til en konstaterende dom i den svenske civilret.

16. Endelig er forhåndsbeskeder ifølge § 11 i 1951-loven bindende for skatteforvaltningen. De almindelige forvaltningsdomstole er bundet af en forhåndsbesked i en eventuel senere retssag. Dette beviser ifølge den svenske regering, at Skatterättsnämnden's afgørelser har stærkere bindende virkning end visse andre afgørelser, som Domstolen har taget stilling til [14]. At Skatterättsnämnden's afgørelser kan indankes til prøvelse ved Regeringsrätten, understreger deres judicielle karakter. I øvrigt rejser den svenske regering det spørgsmål, om Regeringsrätten ville have ret til under en appelsag at forelægge Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse, hvis Skatterättsnämnden antages ikke at kunne gøre det.

17. Kommissionen fastholdt under retsmødet, at Skatterättsnämnden ikke kan betragtes som en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177. Den gjorde gældende, at den omstændighed, at det ifølge 1951-loven ikke er en betingelse for at kunne indgive anmodning om forhåndsbesked, at der foreligger en konkret tvist mellem skatteyderen og skatteforvaltningen, bekræfter, at Skatterättsnämnden ikke har judiciel karakter. Selv om der ofte er meningsforskelle om rækkevidden eller anvendelsen af de relevante skatte- og afgiftsbestemmelser, er sådanne meningsforskelle i det væsentlige uofficielle. Kommissionen udtalte endvidere, at Domstolens nyligt afsagte domme i sagerne Dorsch Consult [15] og Garofalo m.fl. [16] ikke påvirker dens opfattelse, hvorefter et organ som Skatterättsnämnden ikke kan anses for kompetent til at forelægge Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse.

18. Ligeledes fremgik det klart under retsmødet, at Skatterättsnämnden ikke har pligt

13 — Den svenske regering bekræftede under retsmødet i denne sag, at loven om ændring af loven om forhåndsbesked (lagen om reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.), som den henviser til i sit skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, blev vedtaget af Riksdagen den 21.4.1998, og at den ville træde i kraft den 1.7.1998. Den nye lov gør det muligt for Riksskatteverket at anmode om forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden.

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.

til at afgive en forhåndsbesked, og at en afgørelse om ikke at afgive en sådan ikke kan appelleres.

B — *Gennemgang*

19. Indledningsvis skal det understreges, at spørgsmålet om, hvorvidt et forelæggende organ er en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177, henhører under fællesskabsretten, ikke under national ret [17]. Således afgjorde Domstolen i Vaassen-Göbbels-dommen [18], at Scheidsgerecht (»Voldgiftsretten«) [19], som var kompetent til at afgøre klager over afgørelser vedrørende forvaltningen af en pensionsfond for bjergværksindustrien for så vidt angår nuværende og tidligere medlemmers og deres efterladtes rettigheder, men som var blevet oprettet i henhold til nederlandsk privatret af samtlige arbejdsgiver- og arbejdstagerorganisationer inden for bjergværksindustrien, måtte betragtes som en »ret« som omhandlet i traktatens artikel 177. På den anden side afgjorde Domstolen i Corbiau-dommen [20], at Luxembourgs directeur des contributions directes et des accises (direktøren for direkte skatter og punktafgifter) havde en organisatorisk forbindelse med den tjenestegren, som havde foretaget den anfægtede skatteansættelse, og derfor ikke var »en myndighed, der er udenforstående i forhold til« denne tjenestegren, på trods af at Luxembourgs Conseil d'État to gange havde fastslået, at direktørens afgørelser havde judiciel 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 afstået 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

17 — Jf. herom senest dommene i sagerne Dorsch Consult, a.st., præmis 23, og Garofalo, a.st., præmis 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 øvrige sprogudgaver. Derfor gælder det ikke først om at fastslå, om det pågældende organ er en »court«, og i benægtende fald, om det er et »tribunal«, men om det er omfattet af det fællesskabsretlige 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 afgørelse: »Skønt Scheidsgerecht kaldes en voldgiftsret, har den kun lidt til fælles med en sådan institution« (a.st., på s. 237).

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

21 — Præmis 15 og 16. Jf. punkt 4 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse. Generaladvokaten pegede på, at fremtrædende retslærde, bl.a. afdøde dommer Schockweiler, havde sat spørgsmålstegn ved holdbarheden af Conseil d'État's afgørelser, jf. punkt 37, 38 og 39.

22 — Denne holdning fik i en af de principielle sager generaladvokat Mancini til at bemærke i sit forslag til afgørelse: »De kriterier, der er lagt til grund ved definitionen af det fællesskabsretlige begreb 'ret', kan ikke være videre; og dette forklarer, hvorfor Domstolen har admitteret spørgsmål fra enhver form for national retsinstans, uanset arten af eller formålet med de verserende hovedsager eller den mere eller mindre judicielle 'kappe', de er iklædt ved forelæggelsen« (dom af 11.6.1987, sag 14/86, Pretore di Salò mod X, Sml. s. 2545, på s. 2556).

retsinstans, anvender kontradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler, samt om det er uafhængigt«.

At denne opregning ikke er udtømmende, og at hver enkelt faktor ikke altid er relevant, fremgår klart af retspraksis. Således 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 Skatterättsnämnden 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 forhåndsbesked af den art, som denne sag drejer sig om. Når Kommissionen rejser tvivl om, hvorvidt præjudicielle spørgsmål fra Skatterättsnämnden kan antages til besvarelse, beror det imidlertid på, at den ikke mener, at forhåndsbeskeder som de omtvistede kan anses for at være af judiciel karakter — i hvert fald i relation til anvendelsen af traktatens artikel 177.

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

23. For det første har Skatterättsnämnden ikke pligt til at besvare anmodninger om forhåndsbesked. Det skal således ifølge 1951-lovens § 7, stk. 1, afvise en anmodning, hvis det finder, at der under hensyn til dens indhold ikke bør afgives en forhåndsbesked. Det er ikke påkrævet at give en begrundelse, og sådanne afgørelser kan ikke appelleres. Det fremgår klart af den svenske regerings oplysninger, at Skatterättsnämnden's beføjelser efter 1951-loven har til formål at udelukke fingerede anmodninger, om end det fremgik af et svar afgivet under retsmødet, at praksis ikke er fast. Endvidere har den

23 — A.st., fodnote 10.

24 — Job Centre-dommen, præmis 9.

svenske regering understreget, at en anmodning skal vedrøre den forespørgende skatteyders faktiske skattemæssige 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 på, at Skatterättsnämnden ved udøvelsen af sin ret til at afvise anmodninger i henhold til § 7 lægger andet end judicielle kriterier til grund. Jeg mener følgelig, at Skatterättsnämnden's vide beføjelser til at afvise anmodninger om forhåndsbesked ikke har nogen betydning for dets status som en »ret« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177.

24. Det er nok så ejendommeligt, at afgørelser om at afvise en anmodning om forhåndsbesked ifølge 1951-loven ikke kan indbringes for Regeringsrätten. Jeg mener dog ikke, at dette forhold alene kan begrunde, at Skatterättsnämnden ikke er en »ret« som omhandlet i traktatens artikel 177.

25. For det andet er en forhåndsbeskeds bindende virkning betinget af, at den forespørgende skatteyder rent faktisk gennemfører de transaktioner, som er omfattet af anmodningen. Jeg er imidlertid ikke overbevist om, at den omstændighed, at Skatterättsnämnden's forhåndsbeskeder efter omstændighederne er betingede, er ensbetydende med, at de ikke har karakter af judicielle afgørelser i fællesskabsrettens forstand. I den foreliggende sag forekommer det mig, at virkningerne for forespørgeren af Skatterättsnämnden's endegyldige afgørelser kun i meget ringe udstrækning virkelig kan betegnes som betingede, og da slet ikke som hypotetiske. Intet i den foreliggende sag giver anledning til at mene, at Domstolens praksis vedrørende »hypotetiske« fortolkningsanmodninger finder anvendelse. I Foglia-dommen udtalte den, at »artikel 177 ikke tillægger Domstolen som opgave at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål, men at bidrage til justitsforvaltningen i medlemsstaterne« [25]. Dette princip har fundet anvendelse i senere sager, hvor de forelagte spørgsmål har drejet sig om et problem »af hypotetisk karakter« i den forstand, at problemet ikke har foreligget, eller ikke har kunnet foreligge, til afgørelse, ikke engang for den nationale ret, i det mindste efter hvad der er fremgået af tvistens karakter som fremstillet i forelæggelseskendelsen [26], eller hvor det har været åbenbart, at den fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale ret har anmodet om, åbenbart har savnet enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes formål [27]. Domstolen har imidlertid aldrig anvendt princippet generelt på procedureformen ved et forelæggende organ som helhed, heller ikke selv om den pågældende procedure gjorde det muligt at rejse potentielt hypotetiske spørgsmål. Desuden er der for så vidt angår tvisten mellem Riksskatteverket og forespørgeren intet, der tyder på, at de forelagte spørgsmål i denne sag er hypotetiske. Jeg mener, at der kan drages en parallel til de mange sager om tarifering, hvori Domstolen har afsagt præjudicielle domme uden at stille som betingelse, at der skulle foreligge en bestemt import- eller eksporttransaktion.

25 — Dom af 16.12.1981, sag 244/80, Sml. s. 3045, præmis 18.

26 — Dom af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 30 og 31.

27 — Jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 61, af 9.10.1997, sag C-291/96, Grado og Bashir, Sml. I, s. 5531, præmis 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.

26. Det synes at fremgå, at forespørgeren allerede havde overdraget de rettigheder, som det drejer sig om, da selskabet indgav anmodningen den 6. marts 1996. Men også selv om dette ikke er tilfældet, er det næsten givet, at selskabet havde taget forskellige andre, forberedende skridt, såsom at købe retten til at bearbejde de bøger, som skulle lægges til grund for filmene, og måske 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 været af hypotetisk interesse for det. Der er på denne baggrund næppe nogen tvivl om, at anmodningens genstand i marts 1996 var af betydelig reel, praktisk betydning for forespørgeren. Jeg mener, at det er dette, der ligger bag den svenske regerings bemærkning om, at Skatterättsnämnden kun beskæftiger sig med konkrete sager [28]. Heraf følger efter min opfattelse, at den omstændighed, at den, der anmoder om en forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden, ikke på tidspunktet for indgivelsen af anmodningen nødvendigvis skal have gennemført eller have iværksat de transaktioner, som anmodningen drejer sig om, ikke i sig selv indebærer, at Skatterättsnämnden's endelige afgørelse ikke er af judiciel karakter som omhandlet i traktatens artikel 177.

27. Domstolens praksis i de sager, hvor den har undersøgt spørgsmålet om, hvorvidt det organ, der har forelagt den præjudicielle spørgsmål, ikke har gjort det »med henblik på afgørelse af en retssag« [29], bestyrker mig i denne opfattelse.

28. I Job Centre-dommen udtalte Domstolen, at det fortolkningsspørgsmål, 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 opnå godkendelse af vedtægterne for et selskab, ikke kunne antages til realitetsbehandling, fordi sagen ikke ville munde ud i en »afgørelse af en retssag« [31]. Afgørelser vedrørende sådanne ansøgninger indebar udøvelse af »en ikke-judiciel funktion, som i andre medlemsstater varetages af administrative myndigheder« [32]. Følgelig fastslog Domstolen, at Tribunale optrådte »som en forvaltningsmyndighed uden samtidig at skulle afgøre en retstvist« [33]. Dette er ikke tilfældet i den aktuelle sag. Skatterättsnämnden er ikke et beslutningstagende forvaltningsorgan; det er fuldstændig adskilt fra Riksskatteverket. Hvis dets afgørelser derfor skal anses for ikke-judicielle i relation til traktatens artikel 177, er jeg enig med den svenske regering i, at Regeringsrätten's rolle vanskeligt kan betegnes anderledes, eftersom Regeringsrätten som appelinstans efterprøver Skatterättsnämnden's forhåndsbeskeder. Begge vurderer i realiteten, om Riksskatteverket's påtænkte skattemæssige behandling af visse transaktioner i sager, hvor skatteyderen anfægter denne behandling, er korrekt.

28 — Det underbygges af de tre eksempler, som den svenske regering fremfører i sit skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, og som vedrører nyligt afgivne forhåndsbeskeder fra Skatterättsnämnden. I to af eksemplerne udøvede 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 omstruktureringsplan, 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.

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 spørgsmål, der er forelagt i denne sag, skal admitteres. I førstnævnte sag gik en af Kommissionens formalitetsindsigelser mod de af Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (forbundstilsynsmyndigheden vedrørende licitationsspørgsmål) forelagte spørgsmål ud på, at tilsynsmyndighedens afgørelser ikke var bindende. Dette afviste Domstolen, som udtalte, at »tilsynsmyndigheden, når den fastslår, at kontrolmyndigheden har truffet ulovlige afgørelser, pålægger denne at træffe en ny afgørelse under hensyntagen til afgørelsen fra tilsynsmyndigheden vedrørende retsspørgsmålene. Heraf følger, at afgørelserne 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 ekstraordinær rekurs til præsidenten for Den Italienske Republik. Proceduren i forbindelse hermed giver reelt personer, der begærer en italiensk forvaltningsakt annulleret, et alternativ til et søgsmål ved Tribunale amministrativo regionale (den regionale forvaltningsdomstol), og da sagsøgerne faktisk krævede en afgørelse truffet af sundhedsministeren annulleret, var der næppe nogen tvivl om, at der forelå en tvist. Problemet bestod i, at Consiglio di Stato's udtalelser ikke var retligt bindende for præsidenten. Domstolen lagde imidlertid vægt på den omstændighed, at en afgørelse i modstrid med en sådan udtalelse ikke kan træffes »uden forudgående drøftelse heraf i regeringen, og [at] afgørelsen skal være behørigt begrundet« [36]. På 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, når den afgiver udtalelse om en sag under ekstraordinær rekurs« [37].

31. Ganske vist er formalitetsproblemerne vedrørende de forelagte spørgsmål i Dorsch Consult- og Garofalo-sagerne kun delvis sammenlignelige med problemerne i den foreliggende sag, men at Domstolen besluttede at besvare spørgsmålene, viser, at den — bortset fra i tilfælde, hvor det er åbenbart, at genstanden for de sager, der verserer for det forelæggende organ, er af forvaltningsmæssig art — er utilbøjelig til at anse en præjudiciel forelæggelse, som er et led i en national procedure, og som opfylder de kriterier, der er nævnt i punkt 20 ovenfor, for ikke at være foretaget »med henblik på afgørelse af en retssag«.

32. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de forelagte spørgsmål i nærværende sag.

34 — A.st., ovenfor.

35 — Dorsch Consult-dommen, præmis 29.

36 — Garofalo-dommen, præmis 36. Skønt 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.

## IV — Realiteten

33. De materielle spørgsmål, som de forelagte spørgsmål rejser i denne sag, er forholdsvis enkle sammenlignet med det vanskelige spørgsmål om deres antagelighed. Skatterättsnämnden søger i det væsentlige svar på, om artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv og punkt 2 i bilag F til direktivet gør det muligt for en medlemsstat at fortsætte med at momsfritage betaling af ophavsretsafgifter ved fuldstændig eller delvis overdragelse af eneret til fremvisning af film, og, i benægtende fald, om den afgiftspligtige kan påberåbe sig fradragsret efter direktivet, selv om der ikke blevet betalt udgående moms.

### A — *Det første spørgsmål*

#### i) Tiltrædelsesakten

34. Idet jeg går ud fra, at de rettighedsoverdragelser, som sagen drejer sig om, kan anses for at falde ind under begrebet »tjenesteydelser leveret af forfattere og kunstnere, udøvende kunstnere«, er der næppe nogen tvivl om, at de både er omfattet af punkt 2 i bilag F og de bestemmelser i tiltrædelsesakten, der er nævnt i punkt 2 ovenfor. Tiltrædelsesakten foreskriver som en betingelse for, at Sverige kan påberåbe 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 daværende 12 medlemsstater, da Sverige tiltrådte Unionen. Det fremgår klart, at denne betingelse var opfyldt. For det første er der hverken i forelæggelseskendelsen eller i nogen af de for Domstolen afgivne indlæg rejst tvivl om Kongeriget Sveriges ret til på grundlag af tiltrædelsesakten at påberåbe 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 Rådet om de overgangsbestemmelser, der følger af artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv og af artikel 1, stk. 1, i Rådets attende direktiv af 18. juli 1989, med hensyn til punkt 2 i bilag F, at »der i øjeblikket er seks medlemsstater, der anvender undtagelsen efter punkt 2 i bilag F (Belgien, Danmark, Spanien, Grækenland, 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), »såfremt det ikke drejer sig om de tjenesteydelser, der er anført i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967«. Det må derfor undersøges, hvilke konsekvenser denne henvisning har.

38 — Jf. SEK(92) 1006 endelig udg.

36. For det første: Påvirker det henvisningens angivne formål, at sjette direktivs artikel 37 har ophævet andet direktiv? Affattelsen af artikel 37, hvorefter Rådets andet direktiv »ophæves«, viser efter min opfattelse, at det kun er den fortsatte anvendelse af andet direktivs bestemmelser, der ophører. Henvisningen til andet direktiv i punkt 2 i bilag F til sjette direktiv skal afgrænse anvendelsesområdet for den fritagelse, der fastsættes heri. Den undtager »de tjenesteydelser, der er anført i bilag B ...«, selv om det samtidig bestemmes, at andet direktiv ophæves.

37. Desuden fremgår formålet med henvisningen til andet direktiv af forarbejderne til punkt 2 i bilag F. Kommissionen havde i sine ændringer af 11. oktober 1974 [39] til sit oprindelige forslag af 1973 [40] til Rådets sjette direktiv foreslået følgende tilføjelse til artikel 14 B i forslaget af 1973: »n) Præstationer udført af forfattere, digtere, komponister, foredragsholdere, journalister, skuespillere, musikere, når de ikke selv deltager i udgivelse eller reproduktion af deres arbejder«. Rådet vedtog ikke denne ændring, 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 række eksisterende afgiftsfritagelser. De af bilag B til andet direktiv omfattede tjenesteydelser havde imidlertid været obligatorisk momspligtige efter dette direktivs artikel 6, stk. 2. Manglende opretholdelse af undtagelserne efter bilag B fra anvendelsesområdet for punkt 2 i bilag F ville således have ført til, at sjette direktiv havde fritaget tjenesteydelser, som tidligere havde været momspligtige. Desuden er der ikke nogen grund til, at princippet om, at undtagelser skal fortolkes indskrænkende, ikke skulle gælde for bilag F [41]. Følgelig bør bilag B, i den udstrækning det begrænser rækkevidden af en undtagelse, i det mindste ikke fortolkes mere indskrænkende, end dets ordlyd kræver [42].

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

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

40 — Forslag til Rådets 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.

iii) Anvendelsesområdet for bilag B til andet direktiv

39. Begrebet »afståelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder samt tilståelse af licenser vedrørende disse rettigheder« er efter min opfattelse tilstrækkelig bredt til at omfatte overdragelse af ophavsret. En sådan bestemmelse egner sig særlig godt til fortolkning på 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 går forud for de generelle udtryk. Der skal med andre ord af en nøje gennemlæsning af en række specifikke udtryk fremgå et fælles element, som kan anvendes til at fortolke de generelle udtryk. Jeg er overbevist om, at der i dette tilfælde foreligger et sådant element. De specifikke henvisninger til »patenter« og »varemærker« leder tanken hen på 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 på disse to. Det generelle udtryk »og lignende rettigheder« skal imidlertid tillægges en betydning i relation til de elementer, som angives ved de foregående specifikke udtryk. Jeg mener ikke, at udtrykket skal fortolkes således, at det kun finder anvendelse på rettigheder, der ligner enten patenter eller varemærker. Jeg mener, at det skal fortolkes som henvisende til andre former for intellektuel ejendomsret, hvoraf ophavsret naturligvis er en af de vigtigste. Følgelig skal overdragelse af retten til fremvisning af spillefilm, der foretages af et filmproduktionsselskab som forespørgeren i denne sag, betragtes som undtaget fra anvendelsesområdet for punkt 2 i bilag F til sjette direktiv.

40. Sådanne 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 optræder i denne egenskab« skal pålægges moms. Eftersom overdragelsen af filmfremvisningsrettigheder som de omhandlede består i overdragelse af et immaterielt formuegode, er den omfattet af første 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 økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres. Følgelig foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det første præjudicielle spørgsmål med, at bestemmelser i national ret, der fritager sådanne tjenesteydelser for moms, er uforenelige med sjette direktiv.

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.

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«, sådan 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 udøvende 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, udøvende 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 udøvende kunstnere ønsker at oprette juridiske personer med henblik på kommerciel udnyttelse af deres værker, forudsætter såvel princippet om fiskal neutralitet som nødvendigheden af at undgå konkurrencefordrejning, at de i momshenseende ikke behandles anderledes end personer, som ikke vælger en sådan 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 således i praksis udelukke filmproduktion, som er et meget vigtigt moderne marked for fælles præstation af tjenesteydelser fra forfattere, kunstnere og udøvende kunstnere, fra dens anvendelsesområde.

B — *Det andet og det tredje spørgsmål*

42. For så vidt angår det andet og det tredje spørgsmål er det tilstrækkeligt at bemærke,

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.

at Domstolen i fast praksis har indtaget den holdning, at sjette direktivs bestemmelser kan have direkte virkning [46]. Dette mener jeg gælder så meget mere i relation til såvel 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 hjørnesten er, at den momspligtige kun skal betale moms af forskellen mellem afgiften på de goder og tjenesteydelser, som han køber af sine leverandører, og afgiften på dem, som han selv leverer. Begge bestemmelser er efter deres ordlyd bindende, og Domstolen har allerede for så vidt angår bestemmelserne i artikel 17, stk. 1 og 2, slået fast, at »[de ikke] overlader ... noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse« [47].

43. Skatterättsnämnden ønsker nærmere oplyst, om særlige hensyn finder anvendelse, hvis en afgiftspligtig påberåber sig den direkte virkning af sjette direktivs bestemmelser for at få fastslået, at han er momspligtig. Skønt en skatteyder normalt ikke frivilligt ønsker at betale skat, er momssystemet således 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 pågældende transaktion, men han kan da ikke fradrage den indgående moms eller overvælte nogen udgift på et senere led« [48]. Da »en momsfritagelse ... således [kan] føre til forøgelse af hans skattebyrde«, kan han »have interesse i at erlægge afgift« [49]. Der er derfor intet mærkeligt i, at en person ønsker at blive momsregistreret.

44. Skatterättsnämnden ønsker med sit tredje spørgsmål oplyst, om det har betydning for fradragsretten, at en afgiftspligtig ikke har beregnet udgående afgift af det, som han har leveret. Som nævnt hviler fradragsretten som omhandlet i sjette direktivs artikel 17 på det grundlag, at indgående moms »kun [kan] fradrages i den udstrækning, hvori de goder og de tjenesteydelser, den er pålagt, udgør 'priselementer' i en afgiftspligtig transaktion« [50]. Domstolen har følgelig udtalt, at »når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms« [51]. Den svenske regering peger på, at forespørgeren ikke har opkrævet moms, eftersom overdragelsen af de rettigheder, som det drejer sig om, var fritaget efter svensk lov, og hævder, at det, hvis selskabet nu fik tilladelse til at blive momsregistreret og fradrage indgående moms, formentlig ville være meget vanskeligt

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.

efterfølgende at inddrive den moms, der skulle have været betalt af overdragelserne. Følgelig gør den svenske regering gældende, at det ville være i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at indrømme fradragsret under sådanne omstændigheder. Det er jeg ikke enig i.

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

46. Den svenske regering mener tilsyneladende, at noget sådant ville give en afgiftspligtig som forespørgeren en dobbelt fordel: fradragsret for indgående moms, men ingen samtidig pligt til at betale udgående moms. Disse betænkeligheder beror på en misforståelse. Forespørgeren vil kun kunne fratrække indgående moms fra udgående moms på samme måde som alle andre momspligtige under momssystemet. Det beløb, som selskabet vil kunne kræve refusion for i henhold til direktivets artikel 18, som omhandler »fremgangsmåde[n] for udøvelse af fradragsretten«, vil således kun kunne udgøre det beløb, hvormed den indgående moms overstiger den udgående. Forespørgeren skal således afregne moms af selskabets ydelser, *uanset* om det har lagt moms til den pris, som det har opkrævet af sine kunder for de i sagen omhandlede overdragelser. Desuden er det ikke forespørgerens ansvar at sikre, at den moms, som skulle have været tillagt prisen for overdragelsestransaktionerne, rent faktisk er blevet medtaget som indgående moms i modtagernes momsangivelser. For så vidt modtagerne er momsregistrerede i Sverige, er det op til dem at kræve fradrag for indgående moms [52].

47. Følgelig foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det tredje spørgsmål med, at den omstændighed, at en afgiftspligtig ved beregningen af prisen for overdragelse af eneretten til fremvisning af spillefilm har undladt at tillægge udgående moms, ikke har nogen betydning for hans ret til fra den moms, som han burde have betalt for de pågældende overdragelser, at fratrække momsen på de goder og tjenesteydelser, som er blevet leveret til ham med henblik på produktionen af de spillefilm, som var genstand for overdragelserne.

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/EØF 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.

## V — Forslag til afgørelse

48. På baggrund af det foregående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de af Skatterättsnämnden forelagte spørgsmål på følgende måde:

»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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 fremgår navnlig af artikel 2, stk. 1, artikel 6, stk. 1, og artikel 17 i Rådets sjette direktiv, at en person, der præsterer afgiftspligtige tjenesteydelser i form af eneret til fremvisning af spillefilm, kan påberåbe sig disse bestemmelser over for en national skatteforvaltning, som nægter at tillade ham at foretage en momsangivelse, hvori han fratrækker momsen på goder og tjenesteydelser, som er blevet anvendt ved produktionen af de pågældende film, fra den moms, som burde have været tillagt den pris, som han har opkrævet for overdragelsen af de pågældende rettigheder.

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