CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 18 juni 1998 *

1. De onderhavige prejudiciële verwijzing werpt een aantal vragen op over de „overgangsbepalingen" betreffende BTW-vrijstellingen, die de lidstaten mogen blijven toepassen ingevolge artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. [1] Het Hof wordt in het bijzonder gevraagd, of het Koninkrijk Zweden vanaf zijn toetreding tot 1 januari 1997 auteursrechten uit hoofde van de toekenning of overdracht van exclusieve rechten voor filmvertoning mocht vrijstellen van BTW. In haar opmerkingen opperde de Commissie evenwel twijfel omtrent de bevoegdheid van het Hof om de prejudiciële vragen te beantwoorden, daar het verwijzende orgaan niet als een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag zou kunnen worden beschouwd.

I — Juridische en feitelijke context

A — *Juridische context*

2. Krachtens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" onderworpen aan de BTW. Artikel 6 van de richtlijn gaat over „diensten" die volgens de omschrijving in artikel 6, lid 1, onder meer kunnen inhouden „de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd". Titel XVI bevat in artikel 28 „overgangsbepalingen". Krachtens artikel 28, lid 3, sub b, kunnen de lidstaten gedurende de overgangsperiode „de handelingen, genoemd in bijlage F blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden". De in deze zaak relevante bepaling van bijlage F is punt 2 dat betrekking heeft op:

„Diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaars van vrije beroepen, voor zover het niet gaat om de in bijlage B van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 bedoelde diensten." [2]

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

2 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303). Ik zal hierna kortheidshalve eenvoudig spreken van „bijlage B".

Punt 1 van bijlage B van de Tweede richtlijn noemt „de overdracht van octrooien, van fabrieks- en handelsmerken en van soortgelijke rechten, alsmede het verlenen van licenties inzake deze rechten". Ten slotte bepaalt de Toetredingsakte tot de Europese Unie van onder meer Zweden in bijlage XV, deel IX, „Belastingen", in punt 2, sub aa [3]:

„Voor de toepassing van artikel 28, lid 3, onder b [van de Zesde richtlijn], en zolang dezelfde vrijstellingen voor één of meer van de huidige lidstaten worden toegepast, mag het Koninkrijk Zweden BTW-vrijstellingen verlenen voor:

— de in punt 2 van bijlage F bedoelde diensten van auteurs, kunstenaars en vertolkers;

(...)"

3. Volgens de desbetreffende bepalingen van de Zweedse BTW-wetgeving in hoofdstuk 3, § 11, lid 1, Mervärdesskattelagen 1994 (wet op de BTW; hierna: „wet 1994") [4], zoals toegepast in de betrokken periode [5], wordt de omzet uit hoofde van de toekenning of overdracht van auteursrecht op literair of artistiek werk — afgezien van enige uitzonderingen die hier niet ter zake doen [6] — vrijgesteld van belasting. [7] Deze bepaling geldt ongeacht de rechtsvorm waarin de cedent zijn bedrijf uitoefent. Volgens § 1 van de wet 1960 vallen films uitdrukkelijk onder deze wet.

B — *De feiten en het hoofdgeding*

4. Op 6 maart 1996 verzocht Victoria Film A/S (hierna: „verzoekster"), een Deense onderneming, Skatterättsnämnden (belastingcommissie) om een prealabel advies over een vraag betreffende de op handelingen in filmrechten toepasselijke BTW-regeling. Verzoekster houdt zich met name via haar Zweedse dochteronderneming met commerciële filmproductie bezig in Zweden en in andere landen. Haar verzoek in het hoofdgeding betrof de verfilming, vooral voor de televisie, van detectiveromans van bepaalde Zweedse schrijvers. Voor de financiering van de filmproductie,

3 — Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21; hierna: „Toetredingsakte").

4 — SFS 1994: 200.

5 — De betrokken periode loopt af op 31 december 1996.

6 — Zie de §§ 1, 4 of 5 van de wet 1960: 729 inzake de literaire en artistieke eigendom (lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk; hierna: „wet 1960").

7 — Vanaf 1 januari 1997 zijn de inkomsten uit dergelijke toekenningen en overdrachten onderworpen aan BTW; SFS 1996: 1327.

die op 1 augustus 1996 in Zweden van start moest gaan, werden de vertoningsrechten van de films op de televisie en in de bioscoop hoofdzakelijk aan televisiezendmaatschappijen in Zweden, Denemarken, Nederland en Duitsland overgedragen. [8]

5. Verzoekster verlangde van Skatterättsnämnden een prealabel advies dat de overdrachten in kwestie krachtens de wet 1994 BTW-plichtig waren, zodat zij de BTW-voorbelasting kon aftrekken. Zij betoogde, dat volgens punt 2 van bijlage F diensten van auteurs en kunstenaars uitsluitend van BTW konden worden vrijgesteld, voor zover zij werden verricht door natuurlijke personen, terwijl verzoekster een rechtspersoon is. Het recht op vooraftrek is volgens haar rechtstreeks toepasselijk en kan door een particulier worden ingeroepen tegen de weigering van een nationale belastingautoriteit om hem als BTW-plichtige te registreren.

6. Riksskatteverket (de nationale belastingdienst) betoogt, dat de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn in ieder geval niet voldoen aan de voorwaarden voor rechtstreekse werking.

8 — Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat op de datum waarop het verzoek bij Skatterättsnämnden werd ingediend, de overdrachten reeds hadden plaatsgehad. Hoewel de prijs van de overdrachten niet aan het Hof is medegedeeld, moet die vrij aanzienlijk zijn, daar het totale productiebudget wordt geschat op 48,2 miljoen SKR.

7. Volgens Skatterättsnämnden gaat het in deze zaak in wezen om de vraag, of de exploitatie van rechten zoals filmrechten voor de BTW onder het begrip „diensten van auteurs, kunstenaars of vertolkers" valt. Tevens merkt zij op, dat, indien de nationale vrijstelling onverenigbaar met de Zesde richtlijn zou worden geacht, het hele punt van de rechtstreekse werking ietwat vreemd aandoet, doordat de ondernemer zou aanvoeren dat hij BTW-plichtig is. Bijgevolg heeft zij besloten de volgende vragen aan het Hof voor te leggen:

„1) Moet artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn juncto bijlage F, punt 2, bij deze richtlijn, mede gelet op de inhoud van bijlage XV, deel IX, Belastingen, punt 2, sub aa, van de Akte betreffende de toetreding tot de Europese Unie van Zweden, aldus worden uitgelegd, dat Zweden in zijn wettelijke regeling bepalingen mag handhaven met de inhoud van hoofdstuk 3, § 11, lid 1, van de Zweedse wet op de BTW, in de tot en met 31 december 1996 geldende versie?

Voor het geval van een ontkennend antwoord op deze vraag, wordt de volgende vraag gesteld:

2) Betekent de omstandigheid dat artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn niet toestaat, dat de nationale wettelijke regeling in vrijstelling van belasting voorziet voor de in de eerste vraag bedoelde handelingen, dat deze bepaling, artikel 6, lid 1, of eventueel enige andere bepaling van de Zesde richtlijn in dit opzicht zogenoemde rechtstreekse werking heeft in dier voege, dat er door degene die ten aanzien van de betrokken rechten handelingen verricht, tegenover een nationale autoriteit beroep op kan worden gedaan om te rechtvaardigen dat die handelingen als belastbare handelingen moeten worden aangemerkt?

Indien ook deze vraag ontkennend zou worden beantwoord, wordt de volgende vraag gesteld:

3) Kan degene die ten aanzien van de betrokken rechten handelingen verricht, zich evenwel beroepen op een recht op aftrek op grond van artikel 17, lid 2, of van een andere bepaling van de richtlijn, met andere woorden, heeft de bepaling rechtstreekse werking, ook al geeft de handeling geen aanleiding tot belasting in een later stadium?"

II — Opmerkingen

8. Riksskatteverket, het Koninkrijk Zweden en de Commissie hebben in deze zaak schriftelijke en mondelinge opmerkingen ingediend; de Republiek Finland heeft alleen schriftelijke opmerkingen ingediend.

9. Wegens de door de Commissie in haar opmerkingen opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid dient eerst de aard van het in deze zaak verwijzende orgaan te worden onderzocht voordat vervolgens op de inhoud van de gestelde vragen kan worden ingegaan.

III — Ontvankelijkheid

A — *Skatterättsnämden en de procedure van prealabel advies*

10. In de verwijzingsbeschikking beschrijft Skatterättsnämden zichzelf als „een bijzondere commissie die op verzoek van een belastingplichtige prealabele adviezen in belastingvraagstukken kan geven". Onder verwijzing naar Lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (wet betreffende prealabele adviezen in fiscale zaken; hierna: „wet 1951"), geeft

Skatterättsnämden de volgende beschrijving van haar werkzaamheid:

„Zij bestaat uit twee afdelingen, een voor directe belastingen en een voor indirecte belastingen. De regering benoemt de leden voor een duur van maximaal vier jaar en wijst hen aan een afdeling toe. Het advies wordt uitgebracht na instructie van het dossier en op rapport van ambtenaren van het secretariaat van de commissie.

Een verzoek om prealabel advies moet schriftelijk worden gedaan. Indien de commissie van mening is, dat het verzoek naar de inhoud niet aanstonds dient te worden afgewezen, moeten de opmerkingen van Riksskatteverket ter zake worden ingewonnen.

Indien het verzoek in behandeling wordt genomen, beslist de commissie, voor zover het noodzakelijk wordt geacht, hoe de aan haar voorgelegde vraag moet worden beoordeeld in verband met de belastingaanslag van de verzoeker en, in geval van een BTW-aangelegenheid, of de verzoeker BTW-plichtig is.

Tegen een beslissing in een prealabel advies kan door de verzoeker of Rikskatteverket beroep worden ingesteld bij Regeringsrätten (hoogste administratieve gerecht), zonder dat hiertoe toestemming is vereist. Een dergelijk hoger beroep moet worden ingediend binnen een maand nadat de verzoeker mededeling heeft gekregen van het prealabel advies. Van een beslissing tot afwijzing staat geen hogere voorziening open.

Een prealabel advies dat definitief is geworden, dient als grondslag voor de belastingaanslag en — wat de BTW betreft — voor de in het advies bedoelde aangifteperiode, voor zover degene die het advies vraagt, zulks vordert. Een prealabel advies is derhalve bindend jegens de staat, indien de verzoeker dit vordert. Dit geldt echter niet, indien nadat het prealabel advies is uitgebracht, een wetswijziging wordt aanvaard, die van invloed kan zijn op de belastingaanslag in de zaak waarin het advies is gegeven.

Samenvattend kan worden gesteld dat Skatterättsnämnden op dezelfde voet als rechterlijke instanties uitspraken doet in zaken die onder meer betrekking hebben op belastingplichtigen in hun fiscale betrekkingen met de overheid."

11. De Commissie wijst er in haar schriftelijke opmerkingen allereerst op, dat aan het begrip „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag een autonome gemeenschapsrechtelijke uitlegging moet

worden gegeven. Haars inziens moet een fundamenteel onderscheid worden gemaakt tussen organen die rechtsprekend werkzaam zijn en organen met zuivere bestuursfuncties. Met name op grond van 's Hofs arresten Almelo [9] en Job Centre [10] concludeert de Commissie, dat Skatterättsnämnden onder deze laatste categorie valt; haar prealabele adviezen verschillen niet wezenlijk van beslissingen van de belastingdienst op het punt van aanslagen.

12. Zweden meent in zijn schriftelijke opmerkingen, dat Skatterättsnämnden in het Zweedse belastingstelsel een vitale rol speelt en dat haar beslissingen een belangrijke invloed hebben op de commerciële activiteiten. Zweden voert voorts aan, dat het in het Zweedse belastingsysteem van het grootste belang is, dat Skatterättsnämnden prejudiciële vragen aan het Hof kan stellen.

13. In zijn schriftelijke antwoorden op vragen van het Hof over, in het bijzonder, de structuur en inrichting van Skatterättsnämnden, alsmede over de onafhankelijkheid van zijn leden en de mate waarin verzoeken om een prealabel advies betrekking moeten hebben op concrete geschillen tussen de belastingdienst en belastingbetalers, zet Zweden allereerst uiteen, dat volgens artikel 2 van de wet 1951 Skatterättsnämnden een vaste commissie is met achttien gewone en achttien plaatsvervangende leden, die allen voor vier jaar door de Zweedse regering worden benoemd. Van de achttien gewone leden benoemt de regering er twee als voorzitter (één voor elke afdeling van Skatterättsnämnden) en drie als vice-voorzitter; tevens beslist zij aan welke afdeling de andere leden worden toegewezen. Alleen de twee voorzitters worden voltijds aangesteld; alle overige leden (en plaatsvervangende leden) hebben een andere voltijdse betrekking als rechter, ambtenaar of in het bedrijfsleven. De twee voorzitters en de leden die als rapporteur voor Skatterättsnämnden optreden, moeten rechter zijn (of de daartoe vereiste kwalificatie bezitten). Het quorum voor het horen van een verzoek om prealabel advies is vastgesteld op zes leden, waaronder een voorzitter en een vice-voorzitter.

14. Zweden verwijst tevens naar § 9 van hoofdstuk 1 van Regeringsformen (de Zweedse Grondwet), op grond waarvan de procedure bij Skatterättsnämnden objectief en onpartijdig dient te zijn, hetgeen nog wordt gewaarborgd door Brottsbalken (Zweeds wetboek van strafrecht) dat bepalingen bevat inzake actieve en passieve corruptie. Förvaltningslagen (wet op het openbaar bestuur) [11] geeft voorts regels omtrent het recht van wraking van een lid van Skatterättsnämnden in een bepaalde zaak. [12]

9 — Arrest van 27 april 1994 (C-393/92, Jurispr. blz. I-1477).

10 — Arrest van 19 oktober 1995 (C-111/94, Jurispr. blz. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — In antwoord op een vraag ter terechtzitting bevestigde Zweden echter, dat van leden van Skatterättsnämnden bij benoeming niet wordt verlangd, dat zij een bepaalde eed afleggen.

15. Ten derde wordt een procedure — op tegenspraak — voor Skatterättsnämnden ingeleid met een schriftelijk verzoek. [13] Indien dit niet dadelijk wordt afgewezen op grond van § 6 van de wet 1951, wordt Riksskatteverket of in voorkomend geval een gemeente of district gevraagd opmerkingen in te dienen. Het verlangde advies moet betrekking hebben op de fiscale positie van de verzoekende belastingplichtige, dat wil zeggen op een speciale transactie of een aantal transacties. Naar Zweden uiteenzet, zal het meestal gaan om het fiscale aspect van een voorgestelde transactie die de belastingplichtige zou willen aangaan maar waarover hij een geschil heeft met de belastingdienst. Het komt blijkbaar voor, dat de contribuabele beslist de transactie niet voort te zetten, vooral indien Skatterättsnämnden een ongunstig advies geeft. Zweden merkt op, dat de procedure van prealabel advies bij Skatterättsnämnden in feite neerkomt op de administratiefrechtelijke tegenhanger van een declaratoir vonnis in het Zweeds burgerlijk recht.

16. Ten slotte is een prealabel advies ingevolge § 11 van de wet 1951 bindend voor de belastingdienst. De gewone administratieve rechter is door het advies gebonden in enig later geding. Volgens Zweden blijkt hieruit, dat adviezen van Skatterättsnämnden een dwingender karakter hebben dan sommige andere beslissingen waarover het Hof uitspraak heeft gedaan. [14] Dat tegen deze beslissingen in beroep kan worden gekomen bij Regeringsrätten, onderstreept nog eens het justitieel karakter van die adviezen. Bovendien, zo vraagt Zweden zich af, indien Skatterättsnämnden niet de status heeft prejudiciële vragen naar het Hof te verwijzen, zou Regeringsrätten dit dan wel in een appèlzaak mogen doen?

17. Ter terechtzitting heeft de Commissie haar standpunt gehandhaafd, dat Skatterättsnämnden niet als een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag kon worden beschouwd. Het niet-judiciële karakter van Skatterättsnämnden wordt haars inziens bevestigd door het feit dat het volgens de wet 1951 niet nodig is, dat tussen de contribuabele en de belastingdienst een reëel geschil bestaat, voordat een verzoek om advies wordt gedaan. Ook al zal er dikwijls een verschil van mening bestaan over de strekking of de toepassing van de betrokken belastingbepalingen, dan zal het hier in wezen om onofficiële meningsverschillen gaan. De Commissie is eveneens van mening, dat 's Hofs recente arresten in de zaken Dorsch Consult [15] en Garofalo e. a. [16] niet afdoen aan haar zienswijze dat een orgaan als Skatterättsnämnden niet bevoegd kan worden geacht prejudiciële vragen aan het Hof te stellen.

18. Ter terechtzitting is ook duidelijk gebleken, dat Skatterättsnämnden niet

13 — Ter terechtzitting heeft Zweden bevestigd, dat het wetsontwerp tot wijziging van de wet betreffende prealabele adviezen (reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m. m.), dat was vermeld in de schriftelijke antwoorden van Zweden op de vragen van het Hof, op 21 april 1998 door het Zweedse parlement is aangenomen en op 1 juli 1998 van kracht zal worden. Volgens de nieuwe wet zal Riksskatteverket prealabele adviezen kunnen vragen aan Skatterättsnämnden.

14 — Arresten van 27 november 1973, Nederlandse Spoorwegen (36/73, Jurispr. blz. 1299), en 16 oktober 1997, Garofalo e. a. (C-69/96— C-79/96, Jurispr. blz. I-5603).

15 — Arrest van 17 september 1997 (C-54/96, Jurispr. blz. I-4961).

16 — Aangehaald in voetnoot 14.

gehouden is een advies uit te brengen en dat tegen een beslissing om dat niet te doen geen beroep mogelijk is.

B — *Beoordeling*

19. Om te beginnen zij opgemerkt, dat de vraag of een verwijzend orgaan een „rechterlijke instantie" is in de zin van artikel 177 van het Verdrag, een zaak is van gemeenschapsrecht en niet van nationaal recht. [17] Zo oordeelde het Hof in de zaak Vaassen-Göbbels [18], dat het Scheidsgerecht [19], dat bevoegd was om kennis te nemen van beroepen tegen beslissingen over het beheer van een pensioenfonds in de mijnindustrie betreffende de rechten van leden en oud-leden of hun overlevenden maar dat in feite overeenkomstig het Nederlands privaatrecht in het leven was geroepen door de gezamenlijke werkgevers- en werknemersverbonden in de mijnindustrie, als een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag moest worden beschouwd. Doch in de zaak Corbiau [20] was het Hof anderzijds, niettegenstaande twee beschikkingen van de Luxemburgse Conseil d'Etat waarbij het justitiële karakter van besluiten van de Directeur des contributions directes et des accises van het Groothertogdom Luxemburg werd erkend, van oordeel, dat de directeur een organisatorische band had met het orgaan dat de betwiste belastingaanslag had opgesteld, en derhalve „geen autoriteit met de hoedanigheid van derde ten opzichte van" dit orgaan was. [21]

20. Het Hof heeft bij het bepalen van de omvang van het begrip „rechterlijke instantie" over het algemeen een ruim standpunt ingenomen. [22] Gezien de grote verscheidenheid van nationale organen die eventueel vragen aan het Hof zouden willen voorleggen, is het niet zo verwonderlijk, dat het zich heeft willen onthouden van een algemene omschrijving van „rechterlijke instantie". Het heeft echter wel een aantal criteria opgesteld om in brede zin te kunnen bepalen, of een orgaan tot verwijzing bevoegd kan worden geacht. In het recente arrest Dorsch Consult heeft het Hof bij wijze van voorbeeld de volgende elementen genoemd:

„de wettelijke grondslag, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht van het

17 — Zie in dit verband laatstelijk de arresten Dorsch Consult, reeds aangehaald (punt 23), en Garofalo e. a., reeds aangehaald (punt 19). De tweevoudige verwijzing naar „court or tribunal" in de Engelse en Ierse („cúirte nó binse") versie in artikel 177 van het Verdrag komt niet voor in de andere taalversies. Bijgevolg gaat het er niet om, of een instantie eerst een „court" en zo niet dan een „tribunal" is, maar integendeel, of zij onder het enkelvoudige communautaire begrip „court or tribunal" valt; zie Anderson, *References to the European Court* (Sweet and Maxwell, Londen, 1995), blz. 29.

18 — Arrest van 30 juni 1966 (61/65, Jurispr. blz. 377).

19 — Zoals advocaat-generaal Gand in zijn conclusie opmerkte: „ondanks zijn benaming, heeft het Scheidsgerecht zeer weinig gemeen met een dergelijk lichaam" (Jurispr. blz. 404).

20 — Arrest van 30 maart 1993 (C-24/92, Jurispr. blz. I-1277).

21 — Punten 15 en 16. Zie punt 4 van de conclusie van advocaat-generaal Darmon, die opmerkt dat eminente auteurs, onder anderen wijlen rechter Schockweiler, kritiek hebben geoefend op de gegrondheid van de beschikkingen van de Conseil d'Etat; zie punten 37-39.

22 — 's Hofs zienswijze heeft advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie in een van de beginselzaken ertoe gebracht op te merken: „De omschrijving van het communautaire begrip ‚rechterlijke instantie' zou niet ruimer kunnen zijn. Dit verklaart waarom het Hof de bevoegdheid om prejudiciële vragen te stellen, heeft toegekend aan nationale rechters van allerlei aard, ongeacht de aard en het doel van de procedures in de loop waarvan de vraag wordt opgeworpen, of de meer of minder rechterlijke ‚jas' die de betrokken rechter draagt op het ogenblik waarop hij de vraag stelt" (conclusie bij het arrest van 11 juni 1987, Strafzaak tegen X, 14/86, Jurispr. blz. 2545, zie blz. 2556).

orgaan, de procedure op tegenspraak, de toepassing van regelen des rechts, en de onafhankelijkheid van het orgaan".

Uit de rechtspraak blijkt duidelijk, dat deze lijst niet uitputtend is en dat elk element niet altijd relevant is. Zo zijn in de zaak Job Centre door het Hof bepaalde prejudiciële vragen niet-ontvankelijk verklaard, die het Tribunale civile e penale di Milano (hierna: „Tribunale") had gesteld in hetgeen als een niet-contentieuze procedure („giurisdizione volontaria") over een verzoek om goedkeuring van de statuten van een vereniging werd aangeduid. [23] Het Hof oordeelde, dat artikel 177 van het Verdrag weliswaar niet verlangt dat de procedure „waarin de nationale rechter een prejudiciële vraag stelt van contradictoire aard zij, maar uit artikel 177 volgt wel, dat de nationale rechter enkel bevoegd is tot verwijzing naar het Hof, indien bij hem een geding aanhangig is gemaakt en hij uitspraak moet doen in het kader van een procedure die moet uitmonden in een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak". [24]

21. In de onderhavige zaak ben ik, op grond van de gegevens in de verwijzingsbeschikking en de aanvulling in de schriftelijke antwoorden van Zweden op de vragen van het Hof, tot de overtuiging gekomen dat Skatterättsnämnden een onafhankelijk orgaan op wettelijke grondslag is, dat zijn functies in procedures op tegenspraak permanent uitoefent en zijn beslissingen geeft onder toepassing van de desbetreffende regels van zowel nationaal als communautair recht. Bovendien gaat het om een dwingende rechtspraak in de zin dat de contribuabele van geen enkel ander orgaan in Zweden een soortgelijk bindend prealabel advies als het onderhavige kan krijgen. De twijfel van de Commissie omtrent de ontvankelijkheid van het prejudicieel verzoek van Skatterättsnämnden vloeit echter voort uit haar opvatting dat prealabele adviezen als hier in geding niet — althans niet voor de toepassing van artikel 177 — kunnen worden geacht een justitieel karakter te hebben.

22. Wel zie ik echter twee elementen in de werking van Skatterättsnämnden, ten minste waar het zijn bevoegdheid inzake prealabele adviezen betreft, die op het eerste gezicht de exceptie van de Commissie lijken te kunnen ondersteunen.

23. In de eerste plaats is Skatterättsnämnden niet verplicht op verzoeken om een prealabel advies te antwoorden. § 7, lid 1, van de wet 1951 bepaalt namelijk dat indien Skatterättsnämnden op grond van de inhoud van het verzoek het niet gepast acht een prealabel advies af te geven, het zo'n verzoek zal afwijzen. Dit behoeft niet te zijn gemotiveerd en van die beslissingen is geen beroep mogelijk. Volgens de door Zweden verstrekte inlichtingen gebruikt Skatterättsnämnden zijn bij de wet 1951 verleende bevoegdheid kennelijk om zich van misplaatste verzoeken te ontdoen, al blijkt uit een ter terechtzitting gegeven

23 — Aangehaald in voetnoot 10.
24 — Arrest Job Centre, punt 9.

antwoord, dat er op dit punt geen vaste praktijk is. Bovendien heeft Zweden erop gewezen, dat het verzoek betrekking moet hebben op de feitelijke belastingsituatie van de verzoekende contribuabele: het moet, met andere woorden, gaan om een of meer welbepaalde transacties en het gegeven antwoord moet voor hem een concreet en geen hypothetisch gevolg hebben. Ten slotte blijkt uit niets, dat Skatterättsnämnden in de uitoefening van zijn bevoegdheid om verzoeken krachtens § 7 te verwerpen, zich door andere dan overwegingen rechtens laat leiden. Bijgevolg ben ik van mening, dat zijn ruime bevoegdheden om verzoeken om prealabele adviezen te kunnen afwijzen, niet afdoen aan zijn status van „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag.

24. Enigszins ongebruikelijk is, dat het volgens de wet 1951 niet mogelijk is beslissingen tot afwijzing van een verzoek om prealabel advies aan te vechten voor Regeringsrätten. Toch meen ik niet, dat dit ene element Skatterättsnämnden zijn hoedanigheid van „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 kan ontnemen.

25. Ten tweede geldt als voorwaarde voor de bindende werking van prealabele adviezen, dat de contribuabele de transacties waarop zijn verzoek betrekking heeft, inderdaad uitvoert. Ik ben er echter niet van overtuigd, dat prealabele adviezen van Skatterättsnämnden wegens hun mogelijk voorwaardelijke karakter geen rechterlijke uitspraken meer zouden zijn in de zin van het gemeenschapsrecht. In de onderhavige zaak zie ik weinig dat werkelijk als voorwaardelijk, laat staan hypothetisch, kan worden beschouwd in de werking van de uiteindelijke beslissing van Skatterättsnämnden voor de verzoeker. Niets in deze zaak duidt erop, dat 's Hofs rechtspraak inzake „hypothetische" aangelegenheden hier opgeld doet. In het arrest Foglia heeft het Hof beklemtoond, dat de taak van het Hof ingevolge artikel 177 niet is, „rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vraagstukken te formuleren, maar bij te dragen aan een goede rechtsbedeling in de lidstaten". [25] Dit beginsel is toegepast in latere zaken waarin de voorgelegde vragen een probleem opwierpen dat „hypothetisch" was in die zin, dat het zich, zelfs voor de nationale rechter, niet had voorgedaan en ook niet kon voordoen, althans voor zover bleek uit de aard van het geschil zoals uiteengezet in de verwijzingsbeschikking [26], ofwel indien duidelijk was dat de door de nationale rechter gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband hield met de feiten of het onderwerp van het hoofdgeding. [27] Het Hof heeft dit beginsel echter nooit algemeen toegepast met betrekking tot een procedure voor een verwijzend orgaan als zodanig, ook al is het in die procedure mogelijk dat eventueel hypothetische vragen aan de orde kunnen komen. Voorts blijkt uit niets, dat de gestelde vragen in deze zaak, althans wat het geschil tussen Riksskatteverket en verzoekster betreft, hypothetisch zijn. Naar mijn mening is er een analogie met de talrijke zaken over de indeling in het douanetarief, waarin het Hof prejudiciële uitspraken doet zonder als voorafgaande voorwaarde een bepaalde in- of uitvoertransactie te verlangen.

25 — Arrest van 16 december 1981 (244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 18).

26 — Arrest van 16 juli 1992, Meilicke (C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punten 30 en 31).

27 — Zie met name arresten van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 61), en 9 oktober 1997, Grado en Bashir (C-291/96, Jurispr. blz. I-5531, punt 12), en de recente beschikkingen van het Hof van 25 mei 1998, Nour (C-361/97, Jurispr. blz. I-3101), Karner (C-362/97) en Lindau (C-363/97) (beide niet gepubliceerd in de Jurisprudentie), in het bijzonder punt 12 van elke beschikking.

26. Blijkbaar had verzoekster op de datum van haar verzoek, op 6 maart 1996, de betrokken rechten reeds overgedragen. Ook al was dat niet zo geweest, dan had zij bijna zeker verschillende andere voorbereidingsmaatregelen genomen, zoals de verwerving van het recht tot aanpassing van de boeken waarnaar de films zouden worden gemaakt, en zou zij wellicht reeds acteurs, artiesten en ander later benodigd personeel hebben geëngageerd, zodat haar verzoek niet kon worden gezien als van zuiver hypothetisch belang voor haar. Onder die omstandigheden lijdt het haast geen twijfel, dat de bedoeling van het verzoek in maart 1996 een aanzienlijk actueel en praktisch belang voor verzoekster had. Naar mijn mening ligt dit ten grondslag aan de opmerking van Zweden, dat Skatterättsnämnden zich alleen met concrete aangelegenheden bezighoudt. [28] Hieruit volgt mijns inziens, dat het enkele feit dat degenen die bij Skatterättsnämnden een prealabel advies aanvragen, niet noodzakelijkerwijs de transacties waarop het verzoek ten tijde van de indiening betrekking heeft, behoeven te hebben verricht of te verrichten, niet tot gevolg heeft, dat de uiteindelijke beslissing van Skatterättsnämnden niet het karakter van een rechterlijke uitspraak in de zin van artikel 177 van het Verdrag heeft.

27. In deze conclusie word ik gesterkt door de rechtspraak van het Hof aangaande de mogelijkheid dat het verwijzende orgaan geen orgaan is dat „uitspraak moet doen in het kader van een procedure die moet uitmonden in een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak". [29]

28. In de zaak Job Centre oordeelde het Hof, dat een prejudiciële verwijzing door het Tribunale — dat naar de vorm stellig een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 was — in een procedure op tegenspraak [30] met het oog op de goedkeuring van de statuten van een vereniging of vennootschap niet-ontvankelijk was, daar de procedure niet zou uitmonden in een „beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak". [31] Bij dergelijke verzoeken gaat het om de uitoefening van „een niet-rechtsprekende functie, die bovendien in andere lidstaten aan bestuursorganen is opgedragen". [32] Het Tribunale, zo verklaarde het Hof, „treedt immers op als bestuursorgaan en behoeft niet tegelijkertijd een geschil te beslechten". [33] Dit is hier niet het geval. Skatterättsnämnden is geen beslissingnemend bestuursorgaan; het is volkomen gescheiden van Riksskatteverket. Zo de beslissingen van Skatterättsnämnden zouden moeten worden beschouwd als van niet-rechtsprekende aard in de zin van artikel 177 van het Verdrag, ben ik het dan ook eens met het Zweedse standpunt, dat moeilijk is te zien hoe de rol van Regeringsrätten, als beroepsinstantie voor de prealabele adviezen van Skatterättsnämnden, anders zou kunnen worden gekwalificeerd; in feite beoordelen beide organen de juistheid van de door Riksskatteverket voorgestelde fiscale behandeling van transacties in gevallen waarin die behandeling wordt betwist door de belastingplichtige.

28 — De drie voorbeelden, ontleend aan beslissingen van Skatterättsnämnden en door Zweden aangehaald in zijn schriftelijk antwoord op vragen van het Hof, ondersteunen deze opvatting. In twee van die voorbeelden oefenden de verzoekers inderdaad economische activiteiten uit waarop het onderwerp van hun verzoek betrekking had. Slechts in één geval liep het verzoek vooruit op de feitelijke transactie. Dit verzoek betrof echter de fiscale beoordeling van een afzonderlijk aspect van een meer algemeen herstructureringsplan waaraan reeds uitvoering werd gegeven.

29 — Arrest Job Centre, reeds aangehaald, punt 9.

30 — Advocaat-generaal Elmer had in punt 16 van zijn conclusie in de zaak Job Centre uiteengezet „dat het Openbaar ministerie in de zaak voor het Tribunale is gehoord".

31 — Arrest Job Centre, punt 9.

32 — Ibidem, punt 11.

33 — Ibidem.

29. Ten slotte meen ik, anders dan de Commissie, dat de recente uitspraken van het Hof in de zaken Dorsch Consult en Garofalo e. a. [34] veeleer pleiten voor een toelating van de prejudiciële verwijzing in deze zaak. In eerstgenoemde zaak was een van de door de Commissie tegen de verwijzing van de Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (Federale commissie van toezicht) opgeworpen excepties van niet-ontvankelijkheid, dat diens beslissingen niet executabel waren. Dit argument werd verworpen door het Hof, dat oordeelde dat „indien de commissie van toezicht de onrechtmatigheid van een beschikking van het controleorgaan vaststelt, zij dit orgaan gelast een nieuwe beschikking te geven met inachtneming van haar uitspraak over de rechtspunten; de uitspraken van de commissie van toezicht hebben bijgevolg bindende kracht". [35]

30. In de zaak Garofalo e. a. moest het Hof zich buigen over de rol van de Italiaanse Consiglio di Stato met betrekking tot de „adviezen" die hij moet geven over buitengewone beroepen op de president van de Italiaanse Republiek. Aangezien de procedure aan personen die de vernietiging van een Italiaanse bestuurshandeling wensen, in feite een alternatief biedt voor een beroep bij het Tribunale amministrativo regionale, en aangezien verzoekers in die zaak eigenlijk de vernietiging van een beschikking van de minister van gezondheid verlangden, was er ongetwijfeld sprake van een geschil. De moeilijkheid was hier, dat het advies van de Consiglio di Stato juridisch niet bindend was voor de president. Het Hof ging echter ervan uit dat een van het advies afwijkende beslissing „slechts na bespreking in de ministerraad kan worden genomen en naar behoren met redenen moet worden omkleed". [36] Onder die omstandigheden en gezien de aard en status van de Consiglio di Stato, oordeelde het Hof dat „wanneer de Consiglio di Stato een advies uitbrengt in het kader van een buitengewoon beroep, hij een rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag is". [37]

31. Hoewel in de zaken Dorsch Consult en Garofalo e. a. de moeilijkheden betreffende de ontvankelijkheid van de prejudiciële verwijzing slechts gedeeltelijk vergelijkbaar zijn met die in de huidige zaak, blijkt uit de beslissing van het Hof om de gestelde vragen te beantwoorden, dat, afgezien van de gevallen waar het onderwerp van het geding voor het verwijzende orgaan duidelijk van bestuurlijke aard is, het Hof niet snel aanneemt, dat een nationale procedure niet „uitmondt in een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak", indien is voldaan aan de hierboven in punt 20 genoemde criteria.

32. Gelet op een en ander geef ik in overweging, de in deze zaak gestelde vragen te beantwoorden.

34 — Reeds aangehaald.

35 — Arrest Dorsch Consult, punt 29.

36 — Arrest Garofalo e. a., punt 24. Hoewel het Hof geen nadere gegevens vermeldt, mag worden aangenomen, dat het heeft gedacht aan de opmerking van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer: „De verplichte tussenkomst van het adviesorgaan speelt in de praktijk een hoofdrol bij de beslissing op het verzoek" (zie punt 35 van zijn conclusie).

37 — Ibidem, punt 27.

IV — Ten gronde

33. Het eigenlijke onderwerp van de in deze zaak gestelde vragen is betrekkelijk eenvoudig in verhouding tot de netelige kwestie van de ontvankelijkheid. In wezen wenst Skatterättsnämnden te vernemen, of artikel 28, lid 3, sub b, en punt 2 van bijlage F van de Zesde richtlijn een lidstaat toestaan auteursrechten uit hoofde van de toekenning of overdracht van exclusieve filmvertoningsrechten te blijven vrijstellen van BTW, en zo niet, of de belastingplichtige zich op het recht van aftrek op grond van de richtlijn kan beroepen, ook al is geen voorbelasting betaald.

A — *De eerste vraag*

i) De Toetredingsakte

34. Aangenomen dat de betrokken overdrachten van rechten kunnen worden beschouwd als „diensten van auteurs, kunstenaars en vertolkers", lijkt het geen twijfel te lijden, dat zij onder zowel punt 2 van bijlage F als de in punt 2 hierboven vermelde bepalingen van de Toetredingsakte vallen. Volgens de Toetredingsakte is voor het recht van Zweden om zich op artikel 28, lid 3, sub b, en punt 2 van bijlage F te beroepen als voorwaarde gesteld, dat vóór Zwedens toetreding „dezelfde vrijstellingen" in enige van de toen twaalf lidstaten ook nog worden toegepast. Het lijkt duidelijk, dat aan dit vereiste was voldaan. Ten eerste wordt noch in de verwijzingsbeschikking noch in een van de bij het Hof ingediende opmerkingen betwist, dat Zweden op grond van de Toetredingsakte gerechtigd was de in punt 2 van bijlage F voorziene overgangsvrijstelling toe te passen. Ten tweede wordt in het rapport van de Commissie aan de Raad van 2 juli 1992 betreffende de overgangsbepalingen uit hoofde van artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn en artikel 1, lid 1, van de Achttiende richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 met betrekking tot punt 2 van bijlage F vermeld, dat „zes lidstaten thans de F2-vrijstelling toepassen (België, Denemarken, Spanje, Griekenland, Ierland en Nederland)". [38]

ii) De toepassing van bijlage B van de Tweede richtlijn

35. De in punt 2 van bijlage F genoemde diensten kunnen alleen in aanmerking komen voor de in artikel 28, lid 3, sub b, bedoelde overgangsvrijstelling, „voor zover het niet gaat om de in bijlage B van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 bedoelde diensten". Derhalve zullen wij moeten bezien, wat deze verwijzing impliceert.

38 — Zie SEC(92) 1006 def.

36. Ten eerste: wordt de kennelijke bedoeling van die bepaling doorkruist door het feit dat bij artikel 37 van de Zesde richtlijn de Tweede richtlijn is ingetrokken? Naar ik begrijp uit de bewoording van artikel 37, waaruit blijkt dat de Tweede richtlijn geen effect meer sorteert, is alleen de verdere toepassing van de bepalingen van de Tweede richtlijn afgeschaft. De verwijzing naar de Tweede richtlijn in punt 2 van de Zesde richtlijn dient ter afbakening van de materiële werkingssfeer van de betrokken vrijstelling. Zij sluit de „in bijlage B bedoelde diensten" uit, al werd de verdere werking van de Tweede richtlijn daarbij tegelijkertijd afgeschaft.

37. Voorts blijkt de bedoeling van de verwijzing naar de Tweede richtlijn uit de voorbereidende werkzaamheden betreffende punt 2 van bijlage F. In haar voorstellen van 11 oktober 1974 [39] tot wijziging van haar oorspronkelijke voorstel van 1973 [40], had de Commissie voorgesteld het volgende toe te voegen aan artikel 14 B van het ontwerp van 1973: „n) de dienstverrichtingen van auteurs, schrijvers, componisten, sprekers, journalisten, acteurs, musici, indien zij niet zelf werkzaam zijn bij de uitgave of weergave van hun werk". De Raad heeft dit voorstel niet overgenomen, doch besloten in artikel 28, lid 3, sub b, en in punt 2 van bijlage F (welke bepalingen in geen enkel voorstel van de Commissie voorkwamen) eenvoudig sommige bestaande vrijstellingen tijdelijk te handhaven. De in bijlage B van de Tweede richtlijn bedoelde diensten waren evenwel ingevolge artikel 6, lid 2, van die richtlijn verplicht onderworpen aan BTW. Indien geen uitvoering wordt gegeven aan de uitsluiting van bijlage B van de werkingssfeer van punt 2 van bijlage F, zou dit ertoe leiden, dat de Zesde richtlijn diensten zou vrijstellen die voorheen aan de BTW waren onderworpen. Bovendien is niet in te zien, waarom het beginsel van een strikte uitlegging van vrijstellingen niet zou gelden voor bijlage F. [41] Voor zover bijlage B de werkingssfeer van een vrijstelling beperkt, is er dan ook op zijn minst geen aanleiding haar in engere zin te interpreteren dan volgens de bewoordingen nodig is. [42]

38. Ik ben derhalve van mening, dat de in bijlage B „bedoelde diensten" moeten worden uitgesloten van de werkingssfeer van de in punt 2 van bijlage F van de Zesde richtlijn toegelaten overgangsvrijstelling.

39 — Wijzigingen op het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoerde waarde: uniforme grondslag (PB 1974, C 121, blz. 34).

40 — Voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1973, C 80, blz. 1).

41 — Dit beginsel is door het Hof meermaals gesteld: zie arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13); 11 augustus 1995, Bulthuis Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19), en, meer recent, 12 februari 1998, Blasi (C-346/95, Jurispr. blz. I-481, punt 18).

42 — Zie arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, Jurispr. blz. 2763, punt 12). Ik meen, dat het beginsel van de enge uitlegging van vrijstellingen als natuurlijke tegenhanger heeft dat de uitzonderingen op vrijstellingen ruim moeten worden uitgelegd; zie punt 37 van mijn conclusie in de zaak Gemeente Emmen (arrest van 28 maart 1996, C-468/93, Jurispr. blz. I-1721), en punt 21 van de conclusie van advocaat-generaal Gulmann in de zaak Commissie/Duitsland (arrest van 27 oktober 1992, C-74/91, Jurispr. blz. I-5437).

iii) De werkingssfeer van bijlage B van de Tweede richtlijn

39. Het begrip „overdracht van octrooien, van fabrieks- en handelsmerken en van soortgelijke rechten, alsmede het verlenen van licenties inzake deze rechten" is mijns inziens breed genoeg om de overdracht van auteursrecht te omvatten. Een dergelijke bepaling is bijzonder geëigend voor toepassing van het uitleggingsbeginsel „eiusdem generis". [43] De toepassing van dit beginsel veronderstelt, dat op basis van de aangelegenheden die in de betrokken regeling worden opgesomd, een aan de algemene bewoordingen precederend „genus" kan worden onderscheiden; anders gezegd, kan bij aandachtige lezing van een aantal specifieke bewoordingen een gemeenschappelijk element worden onderscheiden, dat kan dienen bij de uitlegging van de algemene bewoordingen? In ons geval meen ik, dat er een dergelijk element is. De specifieke verwijzing naar „octrooien" en „handelsmerken" wijst op de twee voornaamste soorten van intellectuele eigendom die in de wetgeving van de lidstaten voorkomen en in de rechtspraak van het Hof worden erkend. Zonder nadere aanduidingen zou de bepaling vanzelfsprekend alleen op die twee onderwerpen betrekking hebben. Doch aan de algemene termen „en soortgelijke rechten" dient een betekenis te worden gegeven met inachtneming van de elementen die vervat liggen in de voorafgaande specifieke termen. Naar mijn mening mogen deze woorden niet zo worden uitgelegd, dat zij alleen van toepassing zijn op soortgelijke rechten als octrooien en handelsmerken. Volgens mij moeten zij aldus worden uitgelegd, dat zij doelen op andere intellectuele-eigendomsrechten, waarvan het auteursrecht uiteraard een der voornaamste is. Hieruit volgt mijns inziens, dat de overdracht van de rechten op filmvertoning door een filmopnamebedrijf, zoals verzoekster, moet worden geacht te zijn uitgesloten van toepassing van punt 2 van bijlage F van de Zesde richtlijn.

40. Dergelijke overdrachten zijn stellig belastingplichtige leveringen in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan BTW-plichtig zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke (...) door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Bij de overdracht van filmrechten gaat het om de overdracht van een onlichamelijke zaak, zodat zij onder artikel 6, lid 1, eerste streepje, valt en zou moeten worden behandeld als een levering van diensten, die ingevolge artikel 9, lid 1, in beginsel belastbaar is in de lidstaat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht. Derhalve geef ik in overweging, op de eerste vraag te antwoorden dat de bepalingen van nationaal recht die dergelijke leveringen kunnen vrijstellen van BTW, onverenigbaar zijn met de Zesde richtlijn.

43 — Zie voor een korte uiteenzetting van dit beginsel punt 21 van mijn conclusie in de zaak Linthorst, Pouwels en Scheres (arrest van 6 maart 1997, C-167/95, Jurispr. blz. I-1195; hierna: „arrest Linthorst"), evenals punt 67 van de conclusie van advocaat-generaal Darmon in de zaak Lubbock Fine (arrest van 15 december 1993, C-63/92, Jurispr. blz. I-6665). Advocaat-generaal Sir Gordon Slynn heeft het ook als interpretatiehulpmiddel vermeld in zijn conclusie in de zaak Schotte (arrest van 9 december 1987, 218/86, Jurispr. blz. 4905, op blz. 4911). In het arrest Linthorst heeft het Hof het beginsel weliswaar niet rechtstreeks genoemd maar het wel indirect aangevoerd alvorens het in die zaak niet van toepassing te verklaren; zie punt 20.

iv) Alternatieve opvatting

41. Ingeval het Hof zou menen, dat de overdracht van auteursrechten niet onder punt 1 van bijlage B van de Tweede richtlijn valt, wil ik hierna volledigheidshalve nog melding maken van een alternatieve opvatting die met betrekking tot de werkingssfeer van punt 2 van bijlage F van de Zesde richtlijn mogelijk is. Al dadelijk wil ik opmerken, dat een dergelijke overdracht mijns inziens niet kan worden geacht, onder het begrip „diensten van (...) beoefenaars van vrije beroepen" te vallen, zoals Zweden heeft gesteld. Bij gebreke van een duidelijke aanwijzing van de gemeenschapswetgever, dat hij een zeer ruim begrip wilde aanvaarden van hetgeen traditioneel onder „vrije beroepen" zou worden verstaan, meen ik niet, dat de diensten van auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken zijn inbegrepen. Voor dit standpunt is steun te vinden in de verklaring van het Hof in het arrest Linthorst met betrekking tot het derde streepje van artikel 9, lid 2, sub e, betreffende „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten", dat „de ongelijksoortige activiteiten die aldaar worden vermeld, enkel gemeen hebben dat zij alle tot de vrije beroepen behoren". [44] Ik ben het echter wel eens met de opmerkingen van Finland en Zweden, dat het onjuist zou zijn de vrijstelling in punt 2 van bijlage F zo uit te leggen, dat zij is beperkt tot diensten van natuurlijke personen. Finland verwees naar het in talrijke gevallen door het Hof verkondigde beginsel van belastingneutraliteit in het BTW-stelsel van de Gemeenschap. [45] Aangezien de BTW drukt op de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel, is het aannemelijk dat de gemeenschapswetgever, door de „diensten van auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken" op te nemen in punt 2 van bijlage F, de commerciële exploitatie van scheppend of kunstzinnig werk heeft willen vrijstellen. Ik zie geen principiële of logische reden voor een beperking van die vrijstelling tot leveringen van natuurlijke personen. Indien auteurs, kunstenaars of vertolkers van kunstwerken rechtspersonen willen vormen voor de commerciële exploitatie van hun werk, vereist het beginsel van belastingneutraliteit, alsook de noodzaak om vervalsing van de mededinging te voorkomen, dat zij in BTW-opzicht niet anders worden behandeld dan degenen die een dergelijke rechtsvorm niet verkiezen. Bovendien is het in verband met de doorgaans hoge kosten van filmproductie waarschijnlijk, dat films meestal door ondernemingen zullen worden geproduceerd. Een beperking van de vrijstelling tot natuurlijke personen zou er dus op neerkomen, dat de filmproductie, die een zeer belangrijk middel is voor de collectieve dienstverlening van auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken, van de vrijstelling wordt uitgesloten.

B — *De tweede en de derde vraag*

42. Met betrekking tot de tweede en de derde vraag kan worden volstaan met de opmerking

44 — Arrest Linthorst, zie voetnoot 43, punt 20.

45 — Zie arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, blz. I-5339, inz. punt 23).

dat de bepalingen van de Zesde richtlijn volgens vaste rechtspraak van het Hof rechtstreekse werking kunnen hebben. [46] Naar mijn mening geldt dit a fortiori zowel voor artikel 6, waarin het begrip „diensten" wordt omschreven met het oog op het in artikel 2, punt 1, gemaakte onderscheid tussen de belastbare levering van goederen en verrichting van diensten, als voor artikel 17 betreffende het recht op aftrek. De spil van het BTW-systeem is, dat een belastingplichtige alleen BTW betaalt over het verschil tussen de belasting die is begrepen in de levering van de goederen en diensten die hij van zijn leveranciers heeft betrokken, en de over zijn eigen leveranties verschuldigde belasting. Beide bepalingen zijn dwingend en het Hof heeft reeds ten aanzien van artikel 17, leden 1 en 2, verklaard, dat de hierin vervatte bepalingen de lidstaten geen enkele beoordelingsvrijheid laten bij hun tenuitvoerlegging. [47]

43. Skatterättsnämnden heeft nog nader gevraagd, of bepaalde overwegingen gelden, wanneer een belastingplichtige rechtstreeks werkende bepalingen van de Zesde richtlijn inroept ten betoge dat hij onderworpen is aan de BTW. Hoewel een contribuabele doorgaans niet vrijwillig zal vragen belasting te betalen, is het BTW-stelsel van dien aard dat het voor hem eventueel voordelig is BTW-plichtig te zijn. Zoals advocaat-generaal Darmon in zijn conclusie in de zaak Lubbock Fine heeft opgemerkt, behoeft een contribuabele die een vrijgestelde handeling verricht, over die handeling geen belasting te betalen, maar hij kan de hem door zijn leveranciers berekende voorbelasting ook niet aftrekken noch enige belasting doorberekenen. [48] Aangezien een vrijstelling van BTW dus tot een toeneming van zijn belastingdruk kan leiden, kan hij er belang bij hebben aan BTW te zijn onderworpen. [49] Een verzoek om aan BTW te worden onderworpen is dan ook zeker niet verwonderlijk.

44. Met de derde vraag wenst Skatterättsnämnden te vernemen, of aan het recht op aftrek wordt afgedaan, indien de contribuabele geen BTW heeft berekend over de door hem verrichte leveringen. Zoals reeds gezegd, is het voornaamste uitgangspunt van het in artikel 17 van de Zesde richtlijn toegekende recht op aftrek, dat de voorheffing van BTW slechts kan worden afgetrokken, indien de goederen en diensten waarop zij werd toegepast, „prijselementen" zijn van een belastbare transactie. [50] Bijgevolg heeft het Hof geoordeeld dat, in het algemeen, wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige die daarvan gebruik maakt om een vrijgestelde handeling te verrichten, laatstgenoemde geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. [51] Zweden zet uiteen, dat aangezien de overdracht van de betrokken rechten naar Zweeds recht was vrijgesteld, verzoekster geen BTW heeft betaald; zou het verzoekster mogelijk worden gemaakt om aan BTW onderworpen te worden en zou zij de voorheffing van BTW willen aftrekken, dan

46 — Zie onder meer arresten van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53); 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, Jurispr. blz. I-5105), en 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883).

47 — Arrest BP Soupergaz, reeds aangehaald (punt 35).

48 — Reeds aangehaald, punt 29 van de conclusie.

49 — Ibidem.

50 — Zie punt 9 van de conclusie van advocaat-generaal Tesauro in de zaak Debouche (arrest van 26 september 1996, C-302/93, Jurispr. blz. I-4495).

51 — Zie arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 28), en arrest Debouche, reeds aangehaald (punt 16).

zou de inning van de BTW die over de overdrachten had moeten worden betaald, waarschijnlijk zeer moeilijk zijn. Zweden stelt derhalve, dat het in strijd zou zijn met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn om het recht op aftrek onder dergelijke omstandigheden toe te kennen. Ik ben het hiermee niet eens.

45. Op grond van hetgeen ik reeds in de punten 35 tot en met 40 heb uiteengezet, is de overdracht van rechten op films nooit vrijgesteld geweest van BTW. Over transacties als die in het hoofdgeding, was BTW dan ook altijd verplicht verschuldigd. Uit de duidelijke en ondubbelzinnige tekst van artikel 17, lid 2, volgt, dat, voor zover de geleverde goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige zijn recht op aftrek mag uitoefenen.

46. Zweden is kennelijk van mening, dat een contribuabele, zoals verzoekster, op die manier dubbel wordt bevoordeeld, namelijk door de voorheffing van BTW te kunnen aftrekken en tegelijk zelf geen BTW verschuldigd te zijn. Dit klopt niet. Verzoekster is uitsluitend gerechtigd de BTW over de verrichtingen in de voorschakels af te trekken van die over zijn eigen verrichtingen, juist zoals ieder andere BTW-plichtige: het bedrag waarvoor zij het recht heeft aftrek te verlangen volgens artikel 18 van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de „wijze van uitoefening van het recht op aftrek", is dus gelijk aan het verschil tussen de BTW in de voorgaande schakels en de BTW in de navolgende schakels. Verzoekster zal dus een BTW-betaling over haar verrichtingen moeten aantonen, *ongeacht* of zij die voor de betrokken overdrachten aan haar klanten heeft doorberekend. Bovendien is het niet verzoeksters zaak ervoor te zorgen, dat de BTW die zou moeten zijn inbegrepen in de prijs van de overdrachtstransacties, inderdaad is opgenomen in de BTW-aangifte van de rechtverkrijgenden uit de overdracht. Voor zover deze laatstgenoemden in Zweden BTW verschuldigd zijn, is het aan hen om aftrek van de voorheffing te vragen. [52]

47. Mitsdien geef ik in overweging, op de derde vraag te antwoorden dat indien een contribuabele, bij de berekening van de prijs van overdracht van exclusieve filmvertoningsrechten geen BTW-bedrag opvoert, zulks niet van invloed is op diens recht om, bij het verrichten van de betrokken overdrachten, van de BTW die hij over die overdrachten had moeten betalen, de BTW af te trekken die drukte op de goederen en diensten die hem waren geleverd bij de productie van de films waarop de overdrachten betrekking hebben.

52 — Wat de hier bedoelde rechtverkrijgenden betreft, die in Zweden niet aan BTW werden onderworpen: aangezien voor de overdrachten BTW in Zweden had moeten worden voldaan, zouden zij bij betaling van de BTW gerechtigd zijn geweest teruggaaf te verlangen op grond van artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11). Het feit dat geen enkele BTW is betaald, doet dus niets af aan de totale BTW-opbrengst in Zweden.

V — Conclusie

48. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de vragen van Skatterättsnämnden te beantwoorden als volgt:

„1) De overdracht door een filmproductieonderneming van rechten op filmvertoning valt niet onder de toepassing van de overgangsvrijstelling, bedoeld in artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1997 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, juncto punt 2 van bijlage F bij die richtlijn.

2) In het bijzonder uit de artikelen 2, lid 1, 6, lid 1, en 17 van richtlijn 77/388 volgt, dat degene die belastbare handelingen met betrekking tot exclusieve filmvertoningsrechten verricht, deze bepalingen kan inroepen tegen een nationale belastingdienst die weigert hem een BTW-aangifte te laten doen, waarbij de betrokkene de BTW over de bij de filmproductie gebruikte goederen en diensten wenst af te trekken van de BTW die had moeten zijn begrepen in de factuurprijs voor de overdracht van die rechten.

3) Indien een contribuabele, bij de berekening van de prijs van overdracht van exclusieve filmvertoningsrechten, geen BTW-bedrag opvoert, is zulks niet van invloed op diens recht om, bij het verrichten van de betrokken overdrachten, van de BTW die hij over die overdrachten had moeten betalen, de BTW af te trekken die drukte op de goederen en diensten die hem waren geleverd bij de productie van de films waarop de overdrachten betrekking hadden."