JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
18 päivänä kesäkuuta 1998 *

1. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä nostetaan esiin joukko kysymyksiä, jotka koskevat sellaisia "siirtymäajan" arvonlisäverovapautuksia, joiden soveltamista jäsenvaltioiden on sallittu jatkaa kuudennen direktiivin [1] 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla. Yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään erityisesti, onko Ruotsi liittymisestään 1.1.1997 asti oikeutettu vapauttamaan arvonlisäverosta elokuvien esittämistä koskevan yksinoikeuden myöntämisestä tai luovuttamisesta saadut palkkiot. Huomautuksissaan komissio on kyseenalaistanut yhteisöjen tuomioistuimen toimivallan vastata ennakkoratkaisukysymyksiin, sillä perusteella että ennakkoratkaisupyynnön tehnyttä tahoa ei voitaisi katsoa perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitetuksi "tuomioistuimeksi".

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja tosiseikat

A *Asiaa koskevat oikeussäännöt*

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Direktiivin 6 artikla koskee "palvelujen suoritusta", mikä käsittää, kuten 6 artiklan 1 kohdassa määritellään, "aineettoman omaisuuden luovutuksen riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei". Direktiivin 28 artiklan käsittävä XVI osasto koskee "siirtymäsäännöksiä". Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena "jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin". Tässä tapauksessa liitteen F relevantti säännös on sen 2 kohta, jossa viitataan seuraaviin toimintoihin:

"kirjailijoiden, taiteilijoiden, taiteellisten teosten esittäjien, asianajajien ja muiden vapaiden ammattien harjoittajien suorittamat palvelut, lukuun ottamatta lääketieteellisten ja avustavan hoitohenkilöstön ammattiryhmien palveluja, jos ei ole kyse 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin liitteessä B tarkoitetuista palveluista". [2]

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamismenettely — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä "toinen direktiivi"). Viittaan jäljempänä yksinkertaisuuden vuoksi "liitteeseen B".

Toisen direktiivin liitteen B 1 kohta kattaa "patenttien, tavaramerkkien ja muiden vastaavien oikeuksien luovuttamisen ja noiden oikeuksien myöntämisen". Viimeiseksi Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja muun muassa Ruotsin kuningaskunnan välisen liittymissopimuksen XV liitteen IX osassa "Verotus" olevan 2 kohdan aa alakohdassa määrätään seuraavasti: [3]

"Sovellettaessa [kuudennen direktiivin] 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa Ruotsin kuningaskunta voi myöntää arvonlisäverovapauden niin kauan, kun samoja vapautuksia sovelletaan jossain nykyisessä jäsenvaltiossa:

— kirjailijoiden, taiteilijoiden ja taiteellisten teosten esittäjien suorittamiin palveluihin, joihin viitataan F liitteen 2 kohdassa;

— —."

3. Ruotsalaisen arvonlisäverolainsäädännön relevantit säännökset ovat vuoden 1994 *Mervärdesskattelagen*in (arvonlisäverolaki, jäljempänä vuoden 1994 laki) [4] 3 luvun 11 §:n 1 momentissa, jota sovellettiin tosiseikkojen tapahtumahetkellä [5] siten, että kirjallisen tai taiteellisen teoksen tekijänoikeudesta tai sen luovuttamisesta saatu liikevaihto — eräin tämän tapauksen kannalta merkityksettömin rajoituksin [6] — vapautetaan verosta. [7] Tätä säännöstä sovelletaan riippumatta luovuttajan oikeudellisesta muodosta. Vuoden 1960 lain 1 § koskee nimenomaan elokuvia.

B *Tosiseikat ja pääasian käsittely*

4. Tanskalainen yritys Victoria Film A/S (jäljempänä hakija) haki 6.3.1996 Skatterättsnämndeniltä (verolautakunta) ennakkotietoa asiasta, joka koski oikeaa arvonlisäverokohtelua elokuvaoikeuksia koskevissa liiketoimissa. Hakija on ruotsalaisen tytäryrityksensä välityksellä mukana muun muassa kaupallisessa elokuvatuotannossa Ruotsissa ja muissa maissa. Hakijan hakemus pääasian käsittelyssä koski tiettyjen ruotsalaisten kirjailijoiden kirjoittamien salapoliisiromaanien filmatisointia ensisijaisesti televisiolle. Elokuvien

3 — Sopimus Norjan kuningaskunnan, Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu (EYVL 1994, C 241, s. 21; jäljempänä liittymissopimus).

4 — SFS 1994: 200.

5 — Kyseinen ajanjakso jatkuu 31.12.1996 saakka.

6 — Tässä viitataan tekijänoikeuksista kirjallisiin tai taiteellisiin teoksiin annetun lain nro 729/1960 1, 4 tai 5 §:ään (*lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk*, jäljempänä vuoden 1960 laki).

7 — Tällaisista oikeuksista ja niiden luovutuksista saatava liikevaihto on saatettu veronalaiseksi 1.1.1997 lukien; SFS 1996: 1327.

tuottamisen, jonka piti alkaa Ruotsissa 1.8.1996, rahoittamiseksi niiden esitysoikeudet televisiolle ja elokuvateattereihin myytiin pääasiallisesti televisiokanaville Ruotsissa, Tanskassa, Alankomaissa ja Saksassa. [8]

5. Hakija haki Skatterättsnämndeniltä ennakkotietoa sen vahvistamiseksi, että kyseiset oikeuksien luovutukset olisi katsottu vuoden 1994 lain nojalla arvonlisäveronalaisiksi, jotta hakija olisi voinut vähentää arvonlisäveron määrän hankinnoistaan. Hakija väitti, että kirjailijoiden ja taiteilijoiden suorittamat palvelut voitaisiin vapauttaa arvonlisäverosta liitteessä F olevan 2 kohdan nojalla vain jos luonnolliset henkilöt suorittivat näitä palveluja. Hakija oli oikeushenkilö. Arvonlisäveron vähennysoikeudella on hakijan mukaan välitön vaikutus ja yksittäinen henkilö voi vedota siihen, jos kansallinen veroviranomainen kieltäytyy hyväksymästä tämän rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi.

6. Riksskatteverket (kansallinen verovirasto) katsoi, että kuudennen direktiivin relevantit säännökset eivät missään tapauksessa täytä välittömän vaikutuksen edellytyksiä.

7. Skatterättsnämnden katsoi kysymyksen koskevan pääasiassa sitä, onko elokuvaoikeuksien kaltaisista oikeuksista sopimisen katsottava sisältyvän mainintaan kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden suorittamien palvelujen arvonlisäverotuksesta. Skatterättsnämnden totesi, että jos kansallinen arvonlisäverovapautus ei soveltuisi, kysymys välittömästä vaikutuksesta olisi melko epätavallinen, koska myyjä vaati, että se oli katsottava arvonlisäverovelvolliseksi. Sen johdosta Skatterättsnämnden päätti tehdä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Merkitseekö kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohta tulkittuna yhdessä direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan kanssa ja ottaen huomioon Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Ruotsin välillä tehdyn liittymissopimuksen liitteen XV verotusta koskevan IX luvun 2 kohdan aa alakohdan sisältö sitä, että Ruotsi sai kansallisessa lainsäädännössään pitää voimassa arvonlisäverolain 3 luvun 11 §:n 1 momentin sanamuodon mukaisia säännöksiä 31.12.1996 asti?

Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, vastausta pyydetään myös seuraavaan kysymykseen.

8 — Ennakkoratkaisupyynnön perusteella vaikuttaisi siltä, että oikeudet oli luovutettu jo silloin, kun hakemus tehtiin Skatterättsnämndenille. Vaikka yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole kerrottu kyseisistä oikeuksien luovutuksista maksettuja rahamääriä, niiden voidaan olettaa olevan melko huomattavia, koska tuotantobudjetin laskettiin olevan kokonaisuudessaan 48,2 miljoonaa Ruotsin kruunua.

2) Merkitseekö se, että direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa ei sallita jäsenvaltioiden myöntävän kansallisissa lainsäädännöissä vapautusta verovelvollisuudesta ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettujen luovutusten osalta, sitä, että tämä säännös, 6 artiklan 1 kohdan säännökset tai mahdollisesti jotkin muut kuudennen direktiivin säännökset ovat välittömästi sovellettavia edellä mainitussa tapauksessa ja että tällaisten oikeuksien luovuttaja voi siksi vedota kansallista viranomaista vastaan näihin säännöksiin perusteena sille, että luovutuksen on katsottava olevan arvonlisäveron alainen luovutus?

Jos myös tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, vastausta pyydetään myös seuraavaan kysymykseen.

3) Voiko oikeuksien luovuttaja vedota myös 17 artiklan 2 kohdan mukaiseen vähennysoikeuteen tai johonkin muuhun direktiivin säännökseen eli onko tämä säännös välittömästi sovellettava, vaikka luovutuksesta ei maksetakaan arvonlisäveroa?"

II Huomautukset

8. Riksskatteverket, Ruotsin kuningaskunta ja komissio esittivät kirjalliset ja suulliset huomautukset. Suomen tasavalta esitti vain kirjalliset huomautukset.

9. Koska komissio on esittänyt väitteen asian tutkittavaksi ottamisen edellytyksistä ennen ennakkoratkaisukysymysten käsittelyä, on syytä ensin arvioida ennakkoratkaisupyynnön tehnyttä elintä.

III Tutkittavaksi ottaminen

A *Skatterättsnämnden ja ennakkotietomenettely*

10. Skatterättsnämnden määrittelee ennakkoratkaisupyynnössään olevansa "erityislautakunta, joka voi verotettavan henkilön hakemuksesta antaa ennakkotiedon verotusta koskevissa asioissa". Skatterättsnämnden perustelee määrittelyään seuraavalla viittauksella säädökseen *lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor* (laki ennakkotiedon antami-

sesta verotuksellisissa kysymyksissä, jäljempänä vuoden 1951 laki):

"Se on jaettu kahteen osastoon; yksi suoraa verotusta ja toinen välillistä verotusta varten. Hallitus nimittää jäsenet enintään neljäksi vuodeksi ja määrää osastojen kokoonpanon. Asiaa käsitellään lautakunnan virkamiesten valmistelun ja esittelyn perusteella.

Ennakkotietohakemus on tehtävä kirjallisesti. Jos lautakunta katsoo, että hakemuksen sisällön perusteella sitä ei tule välittömästi hylätä, asiasta on hankittava Riksskatteverketin lausunto.

Jos hakemus otetaan tutkittavaksi, lautakunta määrää tarpeelliseksi katsomallaan tavalla, miten ennakkotieto tulisi ratkaista hakijan verotusta koskevassa asiassa, ja jos asia koskee arvonlisäveroa, mikä on hakijan asema verovelvollisena.

Hakija tai Riksskatteverket voi ilman erillistä valituslupaa hakea muutosta ennakkotietopäätökseen Regeringsrätteniltä [korkein hallinto-oikeus]. Tällainen valitus on tehtävä kuukauden kuluessa siitä, kun hakija sai ilmoituksen ennakkotiedosta. Hakemuksen hylkäävään päätökseen ei voi hakea muutosta.

Lainvoimainen ennakkotieto ohjaa verolain soveltamista ja — jos on kyse arvonlisäverosta — sillä ajanjaksolla, johon tätä päätöstä sovelletaan ja siinä laajuudessa kuin hakija on ennakkotietoa vaatinut. Ennakkotieto sitoo viranomaisia, jos hakija vaatii sen soveltamista. Näin ei kuitenkaan menetellä, jos ennakkotiedon antamisen jälkeen hyväksytään säädösmuutos, joka vaikuttaa verottamiseen asiassa, josta ennakkotieto on annettu.

Yhteenvetona voidaan todeta, että Skatterättsnämnden tekee päätöksiä, jotka ovat muodollisesti samanlaisia kuin tuomioistuinten päätökset, jotka koskevat kaikkia verovelvollisia ja kaikkia henkilöitä yleisesti heidän verovelvollisuutensa osalta."

11. Komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan ensin, että perustamissopimuksen 177 artiklan maininnalle "tuomioistuimesta" on annettava itsenäinen yhteisön oikeuden mukainen sisältö. Komission mukaan olen-

nainen ero on tehtävä oikeudellista ratkaisutoimintaa harjoittavien ja lähinnä hallinnollisista tehtävistä vastaavien elinten välillä. Komissio toteaa nojautuen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Almelo ym. [9] ja asiassa Job Centre [10] annettuihin tuomioihin, että Skatterättsnämnden kuuluu jälkimmäiseen kategoriaan, koska sen antamat ennakkotiedot eivät sisällöltään eroa verohallinnon verotuspäätöksistä.

12. Ruotsi toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että Skatterättsnämndenillä on keskeinen tehtävä Ruotsin verotusjärjestelmässä ja että sen päätöksillä on merkittävä vaikutus taloudelliseen toimintaan. Ruotsi väittää myös, että sen verotusjärjestelmän kannalta on hyvin tärkeää, että Skatterättsnämnden voi esittää ennakkoratkaisukysymyksen yhteisöjen tuomioistuimelle.

13. Ruotsin kirjallisissa vastauksissa yhteisöjen tuomioistuimen sille tekemiin lukuisiin kysymyksiin, jotka koskivat erityisesti Skatterättsnämndenin rakennetta ja organisaatiota, sen jäsenten riippumattomuutta ja sitä, missä laajuudessa ennakkotietohakemusten tulee koskee todellisia riitoja verohallinnon ja veronmaksajien välillä, painotettiin ensin, että vuoden 1951 lain 2 §:n nojalla Skatterättsnämnden on pysyvä elin, joka muodostuu 18 varsinaisesta jäsenestä ja 18 varajäsenestä, jotka kaikki Ruotsin hallitus nimittää neljän vuoden toimiajaksi. Näistä 18 varsinaisesta jäsenestä hallitus määrää kaksi puheenjohtajiksi (yksi kummallekin Skatterättsnämndenin osastolle) ja kolme varapuheenjohtajiksi päättäen myös mille osastoille muut jäsenet sijoittuvat. Vain kaksi puheenjohtajaa toimii kokoaikaisesti Skatterättsnämndenissä; kaikilla muilla jäsenillä (ja varajäsenillä) on muita kokopäiväisiä toimia tuomareina, virkamiehinä tai yksityisellä sektorilla. Kahden puheenjohtajan ja Skatterättsnämndenin esittelijöinä toimivien jäsenten täytyy olla tuomareita (tai heillä täytyy olla tuomarilta vaadittava pätevyys). Päätösvaltainen jäsenluku ennakkotiedon suullisessa käsittelyssä on määrätty kuudeksi jäseneksi, joihin sisältyvät myös puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja.

14. Ruotsin hallitus viittaa myös *regeringsformen*in (Ruotsin perustuslaki) 1 luvun 9 artiklaan, jonka mukaan Skatterättsnämndenin noudattaman menettelyn tulee olla sekä puolueetonta että riippumatonta. Näitä vaatimuksia tehostetaan sanktioimalla ne *brottbalken*issa (Ruotsin rikoslaki), jossa säädetään lahjusten antamisesta ja ottamisesta. Sen lisäksi *förvaltninglagen*issa (hallintomenettelylaki) [11] säädetään oikeudesta esittää väite tietyn asian käsittelyyn osallistuvan tietyn Skatterättsnämndenin jäsenen jäsenyydestä. [12]

9 — Asia C-393/92, Almelo ym., tuomio 27.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1477).

10 — Asia C-111/94, Job Centre, tuomio 19.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Ruotsin edustaja kuitenkin vakuutti vastauksessaan suullisessa käsittelyssä tehtyyn kysymykseen, että Skatterättsnämndenin jäseniä ei nimitettäessä vaadita antamaan erityistä virkavalaa.

15. Kolmanneksi se toteaa, että Skatterättsnämndenissä käytävä kontradiktorinen menettely saatetaan vireille kirjallisella hakemuksella. [13] Jos sitä ei ole välittömästi hylätty vuoden 1951 lain 6 §:n nojalla, Riksskatteverketiltä, tai tarvittaessa kunnanhallitukselta tai lääninhallitukselta, pyydetään lausunto. Pyydetyn ennakkotiedon täytyy koskea hakijana olevan veronmaksajan verotuksellista asemaa, lähinnä tiettyä liiketointa tai joukkoa liiketoimia. Ruotsi toteaa, että tyypillisesti se koskee sellaisen esitetyn liiketoimen verotuskohtelua, jonka veronmaksaja aikoo toteuttaa, mutta josta hänellä on erimielisyys verohallinnon kanssa. Näyttää siltä, että veronmaksaja voi kuitenkin päättää olla toteuttamatta liiketointa, etenkin jos Skatterättsnämndenin ratkaisu on hänen kannaltaan epäedullinen. Ruotsi väittää, että Skatterättsnämndenin ennakkotietomenettely on hyvin pitkälle hallinto-oikeudellinen vastine ruotsalaisen yksityisoikeuden vahvistustuomiolle.

16. Lopuksi se toteaa, että vuoden 1951 lain 11 §:n mukaan ennakkotieto on verohallintoa sitova. Yleiset hallintotuomioistuimet ovat velvollisia noudattamaan tätä ratkaisua kaikissa myöhemmissä riidoissa. Ruotsin mukaan tämä seikka osoittaa, että Skatterättsnämndenin päätökset ovat luonteeltaan velvoittavampia kuin eräät muut päätökset, joihin yhteisöjen tuomioistuin on antanut tuomioita. [14] Se tosiseikka, että Regeringsrättenin päätöksiin voi hakea muutosta, korostaa tällaisten ratkaisujen luonnetta oikeudelliseen ratkaisutoimintaan perustuvina. Ruotsi myös kysyy, voisiko Regeringsrätten esittää muutoksenhaun yhteydessä yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, jos Skatterättsnämnden ei niitä voisi yhteisöjen tuomioistuimelle esittää.

17. Suullisessa käsittelyssä komissio pysyi näkemyksessään, jonka mukaan Skatterättsnämndeniä ei voida katsoa perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitetuksi "tuomioistuimeksi". Komissio väitti, että Skatterättsnämndenin ei-oikeudellinen luonne varmistui siitä tosiseikasta, että vuoden 1951 laissa ei edellytetty, että veronmaksajan ja verohallinnon välillä pitäisi olla konkreettinen riita-asia ennen kuin ennakkotietohakemuksen voi tehdä. Vaikka tiettyjen verosäännösten soveltamisalasta tai soveltamisesta olisikin usein näkemyseroja, tällaiset mielipide-erot olisivat pääasiallisesti luonteeltaan epäviralisia. Komissio totesi myös, että yhteisöjen tuomioistuimen viimeisimmät tuomiot asiassa Dorsch Consult [15] ja asiassa Garofalo ym. [16] eivät vaikuttaneet komission näkemykseen siitä, että Skatterättsnämndenin kaltaisilla elimillä ei voinut olla toimivaltaa esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä.

18. Myös suullisessa käsittelyssä kävi selvästi ilmi, että Skatterättsnämnden ei ole velvol-

13 — Tämän tapauksen suullisessa käsittelyssä Ruotsi vakuutti, että lakiehdotus ennakkoratkaisuista annetun lain muuttamiseksi (*reformerat förhandsbesked i skattefrågor*, ym.), johon Ruotsi oli viitannut yhteisöjen tuomioistuimen kysymyksiin antamassaan vastauksessa, oli hyväksytty 21.4.1998 Ruotsin parlamentissa ja että tämä lainmuutos tulisi voimaan 1.7.1998. Uudessa laissa sallittaisiin Rikskatteverketin pyytää ennakkoratkaisua Skatterättsnämndeniltä.

14 — Asia 36/73, Nederlandse Spoorwegen, tuomio 27.11.1973 (Kok. 1973, s. 1299) sekä yhdistetyt asiat C-69/96— C-79/96, Garofalo ym., tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5603; jäljempänä asia Garofalo).

15 — Asia C-54/96, Dorsch Consult, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4961).

16 — Mainittu edellä alaviitteessä 14.

linen antamaan ratkaisua, eikä tällaiseen päätökseen voi hakea muutosta.

B *Analyysi*

19. Alustavasti on painotettava sitä, että kysymys siitä, onko ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt elin perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu "tuomioistuin", on enemmänkin yhteisön oikeutta kuin kansallista oikeutta koskeva asia. [17] Siten asiassa Vaassen-Göbbels antamassaan tuomiossa [18] yhteisöjen tuomioistuin katsoi Scheidsgerechtin (välitystuomioistuin), [19] joka oli toimivaltainen käsittelemään valituksia, jotka koskivat kaivosteollisuuden eläkerahaston johdon päätöksiä rahaston jäsenten ja aikaisempien jäsenten tai heidän perillistensä oikeuksista, olevan perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu "tuomioistuin". Tämän eläkerahaston olivat hollantilaisen yksityisoikeuden mukaisesti tosiasiallisesti perustaneet kaivosteollisuuden kaikki työnantajia ja palkansaajia edustavat järjestöt. Toisaalta asiassa Corbiau [20] yhteisöjen tuomioistuin määräsi, että siitä riippumatta, että Luxemburgin Conseil d'État (korkein hallinto-oikeus) oli kahdessa päätöksessään tunnustanut Luxemburgin Directeur des contributions directes et des accisesin (välitöntä verotusta ja valmisteverotusta hoitavan yksikön johtaja) päätösten oikeudellisen luonteen, verojohtaja oli organisatorisesti sidoksissa elimeen, joka oli tehnyt riidanalaisen verotuspäätöksen, eikä verojohtajaa sen vuoksi voitu katsoa "viranomaiseksi, joka toimisi suhteessa tuohon elimeen kuin kolmantena osapuolena". [21]

20. Yhteisöjen tuomioistuin on yleensä hyväksynyt käsitteen tuomioistuin määriteltäessä laajan tulkinnan. [22] Ei ole yllättävää, kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksissä esitettävien kansallisten elinten vaihtelevuus, että käsitteelle tuomioistuin ei ole kehitetty yleistä määritelmää. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin luetellut joukon kriteereitä, joiden perusteella voidaan päättää, onko ennakkoratkaisupyynnön tehnyt elin toimivaltainen esittämään ennakkoratkaisupyynnön. Asiassa Dorsch Consult hiljattain antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin luetteli esimerkinomaisesti seuraavat tekijät:

"— — kuten toimielimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen toimivallan pakollisuus, kontradik-

17 — Ks. tältä osin viimeisimmät tuomiot: em. asia Dorsch Consult, tuomion 23 kohta sekä em. asia Garofalo, tuomion 19 kohta. Perustamissopimuksen 177 artiklassa mainittu tuomioistuin ilmaistaan englannin ja irlannin kielissä, toisin kuin muissa kieliversioissa, kaksoisviittauksella "court or tribunal" (irlanniksi "cúirte nó binse"). Sen johdosta oikeana kysymyksenä ei ole määritellä, onko elin ensisijaisesti "court", ja jos näin ei ole, onko se "tribunal", vaan sen sijaan määritellä, kuuluuko se yksittäisen tuomioistuinta koskevan yhteisön käsitteen "court or tribunal" piiriin; katso Anderson, *References to the European Court*, Sweet and Maxwell, London, 1995, s. 29.

18 — Asia 61/65, Vaassen-Göbbels, tuomio 30.6.1966 (Kok. 1966, s. 377; Kok. Ep. I, s. 263).

19 — Kuten julkisasiamies Gand totesi ratkaisuehdotuksessaan: "— — siitä huolimatta, että Scheidsgerechtiä kutsutaan välitystuomioistuimeksi, sillä on hyvin vähän yhteistä tämänkaltaisten elinten kanssa". Mainittu edellä, s. 404.

20 — Asia C-24/92, Corbiau, tuomio 30.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1277).

21 — Tuomion 15 ja 16 kohta. Katso julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotuksen 4 kohta. Darmon totesi, että merkittävät akateemiset tahot, kuten yhteisöjen tuomioistuimen tuomari Schockweiler, olivat asettaneet kyseenalaisiksi nämä Conseil d'État'n ratkaisut; ks. ratkaisuehdotuksen 37—39 kohta.

22 — Yhteisöjen tuomioistuimen lähestymistapa kysymykseen sai julkisasiamies Mancinin huomauttamaan yhdessä keskeisimmistä asioista esittämässään ratkaisuehdotuksessa, että "kriteerit, joihin 'tuomioistuin'-käsite yhteisön oikeudessa perustuu, ovat mahdollisimman laajat. Siksi yhteisöjen tuomioistuin on sallinut kaikenlaisten kansallisten oikeudellisten elinten pyytää siltä neuvoa, riippumatta ennakkoratkaisupyynnön kohteena olevan menettelyn luonteesta tai tarkoituksesta taikka siitä, onko käsillä oleva asia luonteeltaan enemmän tai vähemmän oikeudellinen"; katso asiassa 14/86, Pretore di Salò v. X, tuomio 11.6.1987, esitetty ratkaisuehdotus (Kok. 1987, s. 2545 ja erityisesti s. 2556).

torisen menettelyn noudattaminen asioiden käsittelyssä, sen toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja sen riippumattomuus."

Oikeuskäytännöstä käy selvästi ilmi, että tämä luettelo ei ole tyhjentävä ja että jokainen tekijä ei aina ole asian kannalta relevantti. Siten asiassa Job Centre antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että se ei voinut ottaa tutkittavaksi tiettyjä Tribunale civile e penale di Milanon (Milanon siviili- ja rikostuomioistuin, jäljempänä Tribunale) sille tekemiä ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskivat hakemusta erään yhtiön perustamiskirjan hyväksymisestä menettelyssä, joka ei ole varsinainen oikeudenkäynti (*"giurisdizione voluntaria"*). [23] Yhteisöjen tuomioistuin määräsi, että vaikka perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisupyyntömenettelyssä ei edellytettykään, että kansallisen tuomioistuimen menettely "——, jonka yhteydessä kansallinen tuomioistuin esittää ennakkoratkaisukysymyksen, on kontradiktorinen, kyseisen artiklan perusteella kansalliset tuomioistuimet voivat pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua ainoastaan silloin, kun niissä on vireillä oikeudenkäyntiasia ja kun niissä vireillä olevan menettelyn tarkoituksena on oikeudenkäyntiasian ratkaiseminen tuomioistuimen päätöksellä". [24]

21. Tässä tapauksessa olen vakuuttunut ennakkoratkaisupyynnössä annettujen tietojen ja Ruotsin yhteisöjen tuomioistuimen sille esittämiin kysymyksiin antaman kirjallisen vastauksen perusteella siitä, että Skatterättsnämnden on riippumaton lakisääteinen elin, joka harjoittaa toimintaansa pysyvästi, jonka menettely on kontradiktorista ja joka perustaa ratkaisunsa kansallisen ja yhteisön oikeuden relevanttien säännösten soveltamiseen. Sen lisäksi Skatterättsnämndenin toimivalta on siinä mielessä pakollinen, että veronmaksaja ei voi Ruotsissa saada sitovaa ennakkotietoa muussa viranomaisessa nyt esillä olevan tapauksen kaltaisessa asiassa. Komission esittämät epäilyt siitä, voidaanko Skatterättsnämndenin tekemä ennakkoratkaisupyyntö ottaa tutkittavaksi, johtuvat kuitenkin komission mielipiteestä, jonka mukaan tämäntapaisilla ennakkotiedoilla ei voida katsoa olevan perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettua *oikeudellista* luonnetta.

22. Mielestäni Skatterättsnämndenin toiminnassa on, ainakin siltä osin kuin on kyse sen toimivallasta ennakkotiedoissa, kaksi tekijää, joiden ensi näkemältä voitaisiin katsoa tukevan komission esiin nostamaa väitettä tutkittavaksi ottamisesta.

23. Ensinnäkään Skatterättsnämnden ei ole velvollinen vastaamaan ennakkotietohakemuksiin. Itse asiassa vuoden 1951 lain 7 §:n 1 momentin mukaan, jos Skatterättsnämnden vaatimuksen sisältö huomioon ottaen katsoo, että asiasta ei ole tarkoituksenmukaista antaa ennakkotietoa, se voi hylätä hakemuksen. Tällaisia päätöksiä ei perustella eikä niihin voi hakea muutosta. Ruotsin antamien tietojen mukaan näyttää selvältä, että Skatterättsnämndenille tältä osin vuoden 1951 lailla myönnetty harkintavalta on tarkoitettu karsimaan perusteettomia hakemuksia. Suullisessa käsit-

23 — Mainittu edellä alaviitteessä 10.

24 — Em. asia Job Centre, tuomion 9 kohta.

telyssä annetun vastauksen perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, että tästä ei ole vakiintunutta käytäntöä. Ruotsi on sen lisäksi todennut, että vaatimusten tulee koskea hakijana olevan veronmaksajan konkreettista verotuksellista asemaa. Toisin sanoen hakemuksen on koskettava yhtä tai useampaa erityistä liiketointa ja annettavalla vastauksella täytyy olla hakijalle todellinen eikä vain hypoteettinen vaikutus. Lopuksi voidaan todeta, että mikään ei viittaa siihen, että Skatterättsnämndenin hylätessä hakemuksen harkintavaltansa perusteella 7 §:n nojalla se toimisi muiden kuin oikeudellisten perusteiden nojalla. Sen johdosta olen vakuuttunut siitä, että Skatterättsnämndenin laaja valta hylätä ennakkotietohakemuksia ei vaikuta sen asemaan perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuna "tuomioistuimena".

24. On melko epätavallista, ettei vuoden 1951 lain nojalla voida hakea muutosta Regeringsrätteniltä päätöksiin, joissa ennakkotietohakemusta ei ole otettu käsiteltäväksi. Siitä huolimatta en katso, että tämä tekijä yksinään oikeuttaisi estämään sen, että Skatterättsnämnden voitaisiin katsoa perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitetuksi tuomioistuimeksi.

25. Toiseksi ennakkotiedon sitova vaikutus riippuu hakijana olevasta veronmaksajasta, joka tosiasiallisesti tekee hakemuksessaan tarkoitetut liiketoimet. En kuitenkaan ole vakuuttunut siitä, että Skatterättsnämndenin ennakkotiedon mahdollinen ehdollisuus merkitsisi sitä, että niitä ei voitaisi katsoa yhteisön oikeusjärjestyksessä tarkoitetuiksi oikeudelliseen ratkaisutoimintaan perustuviksi päätöksiksi. Tässä tapauksessa minusta näyttää olevan hyvin vähän sellaista, minkä voisi aidosti katsoa ehdolliseksi ja vielä vähemmän hypoteettiseksi Skatterättsnämndenin hakijalle antamien lopullisten päätösten vaikutuksista. Tässä tapauksessa ei ole mitään sellaista, mikä puoltaisi sitä, että yhteisöjen tuomioistuimen "hypoteettisia" ennakkoratkaisupyyntöjä koskeva oikeuskäytäntö soveltuisi siihen. Asiassa Foglia antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin määräsi, että sen tehtävänä 177 artiklan nojalla "ei ole antaa neuvoa-antavia lausuntoja yleisluontoisista tai hypoteettisista kysymyksistä, vaan myötävaikuttaa lainkäyttöön jäsenvaltioissa". [25] Tätä doktriinia on sovellettu myöhemmissä tapauksissa, joissa ennakkoratkaisukysymykset koskivat luonteeltaan "hypoteettista" ongelmaa siinä mielessä, että ongelma ei ollut tullut tai ei voinut tulla ratkaistavaksi edes kansallisessa tuomioistuimessa, ainakaan sellaisena kuin se oli ennakkoratkaisupyynnössä kuvattu, [26] tai jos oli selvää, että kansallisen tuomioistuimen pyytämä tulkinta yhteisön oikeudesta ei liittynyt pääasian kanteen tosiseikkoihin tai sen kohteeseen. [27] Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan ole koskaan soveltanut tätä periaatetta yleisesti suhteessa ennakkoratkaisupyynnön tehneen elimen prosessimuotoon, vaikka sen soveltamassa menettelyssä todennäköisesti voitaisiinkin käsitellä hypoteettisia kysymyksiä. Ei ole myöskään esitetty, että tässä tapauksessa tehdyt ennakkoratkaisukysymykset tai Riksskatteverketin ja hakijan välinen riita olisivat hypoteettisia. Tältä osin voitaisiin soveltaa analogisesti tulliluokituksia koskevissa asioissa annettuja tuomioita, joissa yhteisöjen tuomioistuin on antanut ennakkoratkaisuja edellyttämättä, että minkään tietyn tuonti- tai vientitapahtuman olisi pitänyt olla kysymyksessä.

25 — Asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981 (Kok. 1981, s. 3045, 18 kohta).

26 — Asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871, 30 ja 31 kohta).

27 — Ks. mm. asia C-415/93, Bosman (Kok. 1995, s. I-4921, 61 kohta); asia C-291/96, Grado ja Bashir (Kok. 1997, s. I-5531, 12 kohta) ja viimeisimmät yhteisöjen tuomioistuimen 25.5.1998 antamat määräykset asiassa C-361/97, Nour (Kok. 1998, s. I-3101); asiassa C-362/97, Karner (ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa) sekä asiassa C-363/97, Lindau (ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa); ks. erityisesti jokaisen määräyksen 12 kohta.

26. Näyttäisi siltä, että hakemuksen tekohetkellä 6.3.1996 hakija oli jo luovuttanut kyseessä olevat oikeudet. Vaikka näin ei olisikaan, tämä oli varmasti ryhtynyt useisiin muihin valmistelutoimenpiteisiin, kuten oikeuksien hankkimiseen elokuvien pohjana olevien kirjojen muokkaamiseen ja ehkäpä jopa myöhemmin tarvittavien näyttelijöiden, taiteilijoiden ja muun henkilöstön varaamiseen. Sen johdosta ei voida sanoa, että hakijan vaatimus olisi perustunut yksinomaan hypoteettiseen intressiin. Näin ollen ei juurikaan ole syytä epäillä sitä, että maaliskuussa 1996 hakemuksen asiasisällöllä ei olisi ollut hakijalle huomattavaa todellista ja käytännöllistä merkitystä. Mielestäni tämä on perustana Ruotsin huomautukselle, että Skatterättsnämnden käsittelee vain konkreettisia tapauksia. [28] Siitä mielestäni seuraa, että pelkästään siksi, että Skatterättsnämndeniltä ennakkotietoa pyytävien ei välttämättä ole täytynyt toteuttaa hakemusten asiasisällön piiriin kuuluvia liiketoimia aikana, jolloin hakemus tehtiin, Skatterättsnämndenin lopullista ratkaisua ei voida luonnehtia perustamissopimuksen 177 artiklan kannalta arvioiden ei-oikeudelliseksi ratkaisuksi.

27. Tätä johtopäätöstäni tukee yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan on mahdollista, että yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön tehnyt elin ei välttämättä ole sellainen, jonka "tarkoituksena on oikeudenkäyntiasian ratkaiseminen tuomioistuimen päätöksellä". [29]

28. Asiassa Job Centre yhteisöjen tuomioistuin määräsi, että Tribunalen kontradiktorisessa menettelyssä [30] tekemää ennakkoratkaisupyyntöä — jossa selvästi ilmaistiin, että sen oli tehnyt perustamissopimuksen 177 artiklan mukainen "tuomioistuin" — erään yhtiön perustamiskirjan hyväksymisestä ei voitu ottaa tutkittavaksi, koska menettelyn tarkoituksena ei ollut "oikeudenkäyntiasian ratkaiseminen tuomioistuimen päätöksellä". [31] Tällaisten hakemusten käsittely käsittäisi "tehtäviä, joita muissa jäsenvaltioissa hoitavat hallintoviranomaiset". [32] Siten yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Tribunale "tekee hallintopäätöksen, eikä se siten samalla ratkaise oikeudellista riitaa". [33] Näin ei ole asian laita tässä tapauksessa. Skatterättsnämnden ei ole hallinnollinen päätöksentekijä, se on täysin erillään Riksskatteverketistä. Jos Skatterättsnämndenin päätökset siten määriteltäisiin perustamissopimuksen 177 artiklaa sovellettaessa ei-oikeudellisiksi, olen samaa mieltä Ruotsin kanssa siitä, että olisi vaikea osoittaa, miten Regeringsrättenin rooli, siltä osin kuin se tarkastaa muutoksenhaussa Skatterättsnämndenin ennakkoratkaisuja, voitaisiin määritellä toisin. Todellisuudessa molemmat elimet arvioivat Riksskatteverketin esittämien verotuspäätösten oikeellisuutta sellaisten liiketointen osalta, jotka veronmaksaja on riitauttanut.

28 — Tätä näkemystä tukee Ruotsin yhteisöjen tuomioistuimelle antama kirjallinen vastaus, jossa esitetään kolme esimerkkiä, jotka perustuvat Skatterättsnämndenin todellisiin ratkaisuihin. Kahdessa näistä esimerkeistä hakijat olivat jo ryhtyneet hakemustensa asiaa koskeneisiin taloudellisiin toimenpiteisiin. Vain yhdessä oli kysymys liiketoimesta, jota hakemuksen tekemisajankohtana vasta suunniteltiin. Pyyntö koski kuitenkin yrityksen yleisluonteisen rakenneuudistussuunnitelman erään näkökulman verotuksellista arviointia, ja tätä suunnitelmaa oltiin jo käynnistämässä.

29 — Em. asia Job Centre, tuomion 9 kohta.

30 — Julkisasiamies Elmerin asiassa Job Centre esittämän ratkaisuehdotuksen 16 kohdassa todetaan, "että tapauksessa Pubblico Ministeroa kuultiin Tribunalessa — — ".

31 — Em. asia Job Centre, tuomion 9 kohta.

32 — Edellisessä alaviitteessä mainitun tuomion 11 kohta.

33 — Ks. edellinen alaviite.

29. Lopuksi toteaisin, että toisin kuin komissio on katsonut, mielestäni tämän tapauksen ennakkoratkaisupyyntö pitäisi ottaa tutkittavaksi yhteisöjen tuomioistuimen hiljattain asioissa Dorsch Consult ja Garofalo ym. antamien tuomioiden perusteella. [34] Edellisessä tapauksessa yksi syy siihen, miksi komissio vastusti Vergabeüberwachungsausschuß des Bundesin (julkisia hankintoja käsittelevä liittovaltion valvontalautakunta) ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamista, oli se, että tämän elimen päätökset eivät olleet täytäntöönpanokelpoisia. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi tämän väitteen todeten, että "silloin kun valvontalautakunta toteaa muutoksenhakuelimen tekemät päätökset lainvastaisiksi, se määrää tämän tekemään uuden päätöksen, jossa on noudatettava valvontalautakunnan päätöstä oikeuskysymysten osalta", ja näin ollen "valvontalautakunnan päätökset ovat oikeudellisesti sitovia". [35]

30. Asiassa Garofalo ym. antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimen täytyi harkita Italian Consiglio di Staton (korkein hallinto-oikeus) roolia suhteessa "lausuntoihin", joita sen on annettava Italian tasavallan presidentille ylimääräisessä muutoksenhaussa tehtävistä kanteluista. Koska tämä menettely antaa mahdollisuuden vaatia italialaisen hallinnollisen säädöksen kumoamista Tribunale Amministrativo Regionaleen tehtävän muutoksenhaun sijasta (alueellinen hallintotuomioistuin) ja koska hakijat tosiasiallisesti tavoittelivat terveysministeriön päätöksen kumoamista, ei ollut syytä epäillä, etteikö kyseessä olisi ollut riita-asia. Ongelma oli siinä, että Consiglio di Staton lausunto ei ollut oikeudelliselta kannalta tasavallan presidenttiä sitova. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin nojautui siihen tosiseikkaan, että päätös olla noudattamatta Consiglio di Staton lausuntoa voidaan "tehdä ainoastaan valtioneuvoston päätöksellä, ja se on asianmukaisesti perusteltava". [36] Yhteisöjen tuomioistuin määräsi ottaen tuossa tilanteessa huomioon Consiglio di Staton aseman ja toiminnan luonteen, että "kun Consiglio di Stato antaa lausunnon ylimääräisessä muutoksenhaussa, sitä on pidettävä perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena". [37]

31. Vaikka asioissa Dorsch Consult ja Garofalo ym. esiintyneet ongelmat ennakkoratkaisupyyntöjen tutkittavaksi ottamisen suhteen voidaan vain osittain rinnastaa nyt esillä olevassa pääasiassa ilmenneisiin vastaaviin seikkoihin, yhteisöjen tuomioistuimen vastauksista ennakkoratkaisukysymyksiin käy ilmi, että toisin kuin tapauksissa, joissa ennakkoratkaisupyynnön tehneessä elimessä sovellettu menettely on luonteeltaan selvästi hallinnollista, yhteisöjen tuomioistuin ei välttämättä katso kansallista menettelyä, joka täyttää edellä 20 kohdassa käsitellyt edellytykset, sellaiseksi, että se ei johtaisi "oikeudenkäyntiasian ratkaisemiseen tuomioistuimen päätöksellä".

32. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuin voi vastata esillä olevassa asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin.

34 — Mainittu edellä.

35 — Em. asia Dorsch Consult, tuomion 29 kohta.

36 — Em. asia Garofalo ym., tuomion 24 kohta. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei viitannut mihinkään tilastoihin, voidaan olettaa, että se kuitenkin otti huomioon julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin kannanoton siitä, että "käytännössä hakemuspäätöksissä on huomattava merkitys sillä, että neuvoa-antava elin aina osallistuu päätöksentekoon"; ks. ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

37 — Edellä mainitun julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 27 kohta.

IV Kysymysten sisältö

33. Ennakkoratkaisukysymyksissä esitetyt sisällölliset kysymykset ovat melko yksinkertaisia tutkittavaksi ottamista koskevaan vaikeaan kysymykseen verrattuna. Skatterättsnämnden haluaa pääasiallisesti tietää, merkitseekö kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohta tulkittuna yhdessä direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan kanssa sitä, että jäsenvaltio voi jatkaa elokuvan esittämistä koskevasta yksinoikeudesta tai sen siirtämisestä saatavien rojaltien arvonlisäverovapautta, ja jos näin ei ole, voiko verovelvollinen vedota direktiivin mukaiseen vähennysoikeuteen sen estämättä, että siirrosta ei ole maksettu veroa.

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

i) Liittymissopimus

34. Olettaen, että oikeuksien luovutuksien voidaan katsoa koskeneen "kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden suorittamia palveluja", vaikuttaa selvältä, että ne kuuluvat edellä 2 kohdassa käsitellyn direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan ja liittymissopimuksen säännösten soveltamisalaan. *Liittymissopimuksessa määrätään, että edellytyksenä* Ruotsin oikeudelle vedota direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaan *ja direktiivin liitteessä* F *olevaan 2 kohtaan* on, että Ruotsi voi soveltaa ennen liittymistään noudattamiaan "samoja vapautuksia", joita sovellettiin missä tahansa muussa 12 aikaisemmassa jäsenvaltiossa. Vaikuttaa selvältä, että tämä edellytys täytettiin. Ensinnäkään ennakkoratkaisupyynnössä tai yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetuissa huomautuksissa ei aseta kyseenalaiseksi Ruotsin oikeutta vedota liittymissopimuksen perusteella liitteessä F olevassa 2 kohdassa tarkoitettuun siirtymäkauden vapautukseen. Toiseksi komission 2.7.1992 neuvostolle antamassa muistiossa, joka koski kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan ja 18.7.1989 annetun kahdeksannentoista neuvoston direktiivin 1 artiklan 1 kohdan siirtymäsäännöksistä, todetaan, että liitteessä F olevan 2 kohdan nojalla "kuusi jäsenvaltiota noudattaa tällä hetkellä F2-poikkeusta (Belgia, Tanska, Espanja, Kreikka, Irlanti ja Alankomaat)". [38]

ii) Toisen direktiivin liitteen B soveltaminen

35. Liitteessä F olevassa 2 kohdassa luetellut palvelut voivat kuulua 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisen siirtymäkauden vapautuksen soveltamisalaan vain "siltä osin kuin ne eivät ole 11.4.1967 annetussa toisessa neuvoston direktiivissä määriteltyjä palveluja". Tämän viittauksen merkitystä on siten tarpeellista arvioida.

38 — Ks. SEC (92)1006 lopullinen.

36. Ensinnäkin, onko sen näennäiseen tarkoitukseen vaikuttanut se, että toinen direktiivi kumottiin kuudennen direktiivin 37 artiklalla? Nähdäkseni 37 artiklan sanamuodosta, jonka mukaan toinen direktiivi "lakkaa olemasta voimassa", käy selvästi ilmi, että artiklalla säädettiin ainoastaan toisen direktiivin soveltamisen lopettamisesta. Kuudennen direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan viittauksella toiseen direktiiviin määritellään siinä tarkoitetun vapautuksen aineellisoikeudellinen soveltamisala. Vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle suljetaan "liitteessä B tarkoitetut palvelut", vaikka samanaikaisesti säädetään toisen direktiivin voimassaolon päättymisestä.

37. Kuudennen direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan valmisteluasiakirjoista käy ilmi toiseen direktiiviin tehdyn viittauksen tarkoitus. Komissio oli esittänyt 11.10.1974 muutosehdotuksessaan [39] alkuperäiseen vuonna 1973 tekemäänsä ehdotukseensa [40] seuraavaa lisäystä vuoden 1973 luonnoksen 14 B artiklaan: "(n) kirjailijoiden, säveltäjien, luennoitsijoiden, journalistien, näyttelijöiden ja muusikoiden suorittamat palvelut, jos he itse eivät osallistu teostensa julkaisemiseen tai kappaleiden valmistamiseen heidän teoksistaan". Neuvosto ei hyväksynyt tätä lisäystä, ja se päätti sen sijaan vain sallia 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa ja direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan mukaisten (näitä jälkimmäisiä säännöksiä ei sisältynyt kumpaankaan komission ehdotuksista) vapautusten jatkumisen siirtymäaikana.

Toisen direktiivin liitteessä B mainitut palvelut olivat kuitenkin olleet direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla arvonlisäverovelvollisuuden piirissä. Se että liitteen B mukaista liitteessä F olevan 2 kohdan soveltamisalan poissulkemista ei saatu toteutettua, olisi johtanut siihen, että kuudennessa direktiivissä olisi vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta kaikki palvelut, jotka aiemmin olivat olleet arvonlisäverovelvollisuuden piirissä. Ei ole myöskään mitään syytä, jonka vuoksi periaatetta vapautusten suppeasta tulkinnasta ei sovellettaisi liitteeseen F. [41] Siltä osin kuin liitteessä B rajoitetaan vapautusten soveltamisalaa, näitä rajoituksia ei tulisi ainakaan tulkita niiden sanamuotoa suppeammin. [42]

38. Näin voidaan siis todeta, että liitteessä B "määritellyt palvelut" täytyy sulkea kuudennen direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan mukaisen siirtymäkauden vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Tämän jälkeen täytyy arvioida, mitkä palvelut kuuluvat liitteen B mukaisen poissulkemisen alaan.

39 — Muutokset ehdotukseen kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL 1974, C 121, s. 34).

40 — Ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL 1973, C 80, s. 1).

41 — Yhteisöjen tuomioistuin on lausunut tästä periaatteesta useassa yhteydessä: ks. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta); asia C-453/93, Bulthuis Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341, 19 kohta) sekä asia C-346/95, Blasi, tuomio 12.2.1998 (Kok. 1998, s. I-481, 18 kohta).

42 — Ks. asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763, 12 kohta). Mielestäni luonnollinen seuraus verovapautusten suppean tulkinnan periaatteesta on se, että vapautuksia koskevat poikkeukset kirjoitetaan laajasti; katso asiassa C-468/93, Gemeente Emmen, tuomio 28.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1721) esittämäni ratkaisuehdotuksen 37 kohta sekä julkisasiamies Gulmannin asiassa C-74/91, komissio v. Saksa, tuomio 27.10.1992 (Kok. 1992, s. I-5437) esittämän ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

iii) Toisen direktiivin liitteen B soveltamisala

39. Käsitteenä maininta "patenttien, tavaramerkkien ja muiden vastaavien oikeuksien myöntämisestä samoin kuin käyttöluvan myöntämisestä noihin oikeuksiin" on mielestäni riittävän laaja, jotta sitä voidaan soveltaa myös tekijänoikeuden luovuttamiseen. Tähän säännökseen sopii erityisesti "samanlaisuus"-periaatteen soveltaminen. [43] Tämän periaatteen soveltaminen edellyttää, että ennen yleisluonteista muotoilua "genus" eli laji voidaan tunnistaa tutkittavana olevan tekstin yksittäisistä kohdista. Toisin sanoen, käykö yhteinen tekijä ilmi tarkasteltaessa joukkoa tiettyjä sanoja, joita voidaan käyttää yleisluonteisia muotoiluja tehtäessä. Tässä tapauksessa olen vakuuttunut siitä, että tällainen tekijä on olemassa. Erityiset maininnat "patentti" ja "tavaramerkki" muistuttavat jäsenvaltioiden lainsäädännössä ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tunnustetun immateriaalioikeuden kahdesta päätyypistä. Jos säännöksessä ei mainittaisi muuta, voitaisiin sen katsoa tarkoittavan tietysti vain näitä oikeuksia. Kuitenkin yleisluonteista ilmaisua "ja muut vastaavat oikeudet" on tulkittava suhteessa sitä edeltävissä erityisissä termeissä oleviin tekijöihin. En katso, että näitä termejä pitäisi tulkita siten, että ne soveltuisivat vain patenttien tai tavaramerkkien kanssa samanlaisiin oikeuksiin. Mielestäni ilmaisua tulisi arvioida siten, että siinä viitataan muihin immateriaalioikeuksiin, joista yksi tärkeimpiä on tietysti tekijänoikeus. Tästä mielestäni seuraa, että hakijan kaltaisen elokuvatuotantoyrityksen elokuvien esittämisoikeuden luovuttaminen ei kuulu kuudennen direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan soveltamisalaan.

40. Tällaiset luovutukset ovat selvästi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla veronalaisia. Säännöksen mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan —— suorittamasta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorittamisesta". Koska tällaisten elokuvaoikeuksien luovuttaminen on aineettoman omaisuuden luovuttamista, se kuuluu 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan ja sitä on pidettävä palvelujen suorituksena, joka on periaatteessa veronalaista 9 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltiossa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan. Sen johdosta esitän, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi sille tehtyyn ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että kansallisen oikeuden mukaiset vapautukset arvonlisäverosta tällaisten palvelujen suorittamisesta eivät ole yhdenmukaisia kuudennen direktiivin kanssa.

43 — Tämän periaatteen luonteen sisällöstä lyhyesti ks. ratkaisuehdotukseni 21 kohta asiassa C-167/95, Linthorst, Pouwels ja Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195; jäljempänä asiassa Linthorst annettu tuomio) sekä julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotuksen 67 kohta asiassa C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665). Siihen on tulkinnassa vedonnut myös julkisasiamies Sir Gordon Slynn asiassa 218/86, Schotte, tuomio 9.12.1987 (Kok. 1987, s. 4905, ks. s. 4911) antamassaan ratkaisuehdotuksessa. Yhteisöjen tuomioistuin harkitsi asiassa Linthorst annetussa tuomiossa tämän periaatteen soveltamista, vaikka ei sitä nimeltä maininnutkaan, ennen kuin se päätti, että se ei soveltuisi; ks. tuomion 20 kohta.

iv) Vaihtoehtoinen näkemys

41. Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin ei katsoisi, että tekijänoikeus kuuluu toisen direktiivin liitteen B 1 kohdan soveltamisalaan, tarkastelun tyhjentävyyden vuoksi on esitettävä vaihtoehtoinen näkemys, joka voidaan perustaa kuudennen direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan soveltamisalaan. On syytä heti todeta, että tällaisten luovutusten ei pidä katsoa kuuluvan "vapaiden ammattien harjoittajien suorittamiin palveluihin", kuten Ruotsi on todennut. Koska yhteisön lainsäädännöstä ei käy selvästi ilmi, että lainsäädännön tarkoituksena olisi ollut omaksua hyvin laaja tulkinta perinteisesti käytetystä ilmaisusta "vapaat ammatit", en katso, että kirjailijoiden, taiteilijoiden ja taiteellisten teosten esittäjien tarjoamat palvelut kuuluisivat tämän ilmaisun alaan. Tätä näkemystä tukee yhteisöjen tuomioistuimen kannanotto asiassa Linthorst, jossa tuomioistuin viittasi 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmanteen alakohtaan, joka käsittää "konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset". Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "ainoa tässä luetelmakohdassa mainittuja epäyhtenäisiä toimintoja yhdistävä seikka on se, että ne kaikki kuuluvat vapaisiin ammatteihin". [44] Yhdyn kuitenkin Suomen ja Ruotsin näkemyksiin siitä, että olisi epätarkoituksenmukaista tulkita direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan vapautuksen koskevan luonnollisten henkilöiden suorittamia palveluja. Suomi on viitannut verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuonut esiin useita kertoja yhteisön arvonlisäverojärjestelmää käsiteltäessä. [45] Koska arvonlisävero kannetaan tavaroiden luovuttamisesta ja palveluiden suorittamisesta, on järkevää olettaa, että yhteisön lainsäätäjä oli ottanut huomioon luovien tai taiteellisten teosten kaupallista hyödyntämistä koskevan vapautuksen, koska liitteessä F olevaan 2 kohtaan lisättiin "kirjailijoiden, taiteilijoiden ja taiteellisten teosten esittäjien palvelut". Ei ole periaatteellista syytä tai loogista vaatimusta, jonka vuoksi vapautus pitäisi rajoittaa koskemaan vain luonnollisia henkilöitä. Jos kirjailijat, taiteilijat tai taiteellisten teosten esittäjät haluavat perustaa oikeushenkilön työnsä kaupallista hyödyntämistä varten, verotuksen neutraalisuuden periaate sekä tarve välttää kilpailun vääristymistä edellyttävät, että heitä ei arvonlisäverotuksen osalta kohdella toisin kuin niitä, jotka eivät päätä perustaa oikeushenkilöä. Lisäksi elokuvatuotannon yleisesti ottaen korkeat kustannukset huomioon ottaen on todennäköistä, että yhtiömuotoiset tahot tuottavat useimmat elokuvat. Verovapautuksen soveltamisalan rajoittaminen vain luonnollisiin henkilöihin sulkisi siten tehokkaasti vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle koko elokuvatuotannon, joka on hyvin tärkeä nykyaikainen kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden suorittamien palvelujen muoto.

B *Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys*

42. Toisen ja kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen osalta riittää, kun todetaan, että

44 — Edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Linthorst, tuomion 20 kohta.

45 — Ks. asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339 ja erityisesti tuomion 23 kohta).

yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti todennut, että kuudennen direktiivin säännöksillä on välitön vaikutus. [46] Mielestäni tämä soveltuu erityisesti sekä direktiivin 6 artiklaan, jossa määritellään ilmaisu "palvelujen suoritus" 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun veronalaisen tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen välisen eron soveltamiseksi, että direktiivin 17 artiklaan, joka koskee vähennysoikeutta. Arvonlisäverojärjestelmän perustana on se, että veronalaisen henkilön maksettavaksi tuleva arvonlisävero on hänen hankkijoiltaan ostamiinsa tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron ja hänen omiin tuotteisiinsa sisältyvän arvonlisäveron välinen erotus. Nämä molemmat säännökset ovat luonteeltaan velvoittavia, ja yhteisöjen tuomioistuin on jo 17 artiklan 1 kohdan ja 2 artiklan osalta määrännyt, että "jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa". [47]

43. Skatterättsnämnden on pyytänyt erityisesti neuvoa siihen, onko sillä merkitystä, että verovelvollinen vetoaa kuudennen direktiivin välittömästi vaikuttaviin säännöksiin varmistaakseen velvollisuutensa maksaa arvonlisäveroa. Vaikka veronmaksaja ei normaalisti maksaisi vapaaehtoisesti veroa, arvonlisäveron luonne on sellainen, että joskus arvonlisäverovelvollisuus on verovelvolliselle hyödyllinen. Julkisasiamies Darmon totesikin asiassa Lubbock Fine antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että "jos veronalainen henkilö toteuttaa vapautuksen piiriin kuuluvan liiketoimen, hän ei ole velvollinen maksamaan siitä arvonlisäveroa, mutta hänellä ei ole tällöin myöskään oikeutta vähentää veroa, jonka hänen hankkijansa ovat häneltä laskuttaneet, tai siirtää veroa tuotteen hankintaketjussa seuraavalle henkilölle". [48] Koska "arvonlisäverovapaus voi siten lisätä verotaakkaa", tälle henkilölle voi olla etua siitä, "että hän on arvonlisäverovelvollinen". [49] Siksi ei ole mitenkään tavatonta pyrkiä rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi.

44. Skatterättsnämndenin kolmas ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, voiko vähennysoikeuteen vaikuttaa myös se, että veronalainen henkilö ei ole sisällyttänyt maksettavan veron määrää myyntiinsä. Kuten on jo todettu, kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitetun vähennysoikeuden perusperiaatteena on se, että "ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä vero voidaan vähentää vain jos tavarat ja palvelut, joista vero on maksettu, ovat verollisen liiketoimen 'hinnan osia'". [50] Sen mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yleensä "jos veronalainen henkilö suorittaa palveluja toiselle veronalaiselle henkilölle, joka käyttää näitä palveluja verovapautuksen piiriin kuuluvaan liiketoimeen, jälkimmäinen henkilö ei ole oikeutettu vähentämään maksetun arvonlisäveron osuutta". [51] Ruotsi viittaa siihen tosiseikkaan, että koska kyseisessä asiassa oikeuksien luovutukset olivat Ruotsin oikeuden mukaan verovapaita, ei hakijalta peritty arvonlisäveroa. Ruotsi väittää lisäksi, että jos hakijan nyt sallittaisiin rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ja hän

46 — Ks. mm. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53), asia C-10/92, Balocchi, tuomio 20.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5105) sekä asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883).

47 — Alaviitteessä 46 mainittu asia BP Soupergaz, ks. tuomion 35 kohta.

48 — Mainittu edellä, ks. ratkaisuehdotuksen 29 kohta.

49 — Mainittu edellä.

50 — Ks. julkisasiamies Tesauron asiassa C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4495) esittämän ratkaisuehdotuksen 9 kohta.

51 — Ks. asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 28 kohta) sekä edellisessä alaviitteessä mainittu asia Debouche, tuomion 16 kohta.

aikoisi vähentää maksamansa verot, luovutuksista kannetun arvonlisäveron takaisinmaksaminen taannehtivasti voisi olla hyvin vaikeaa. Sen johdosta Ruotsi toteaa, että vähennysoikeuden hyväksyminen tällaisessa tilanteessa olisi vastoin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa. En ole samaa mieltä.

45. Jo edellä 35—40 kohdassa käsittelemieni syiden perusteella elokuvateoksiin liittyvien oikeuksien luovuttamista ei ole koskaan vapautettu arvonlisäverosta. Siten tässä asiassa kyseessä olevista liiketoimista on aina kannettu arvonlisävero. Tämä perustuu direktiivin 17 artiklan 2 kohdan selvään ja yksiselitteiseen sanamuotoon, jonka mukaan, jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus käyttää verovähennystä.

46. Ruotsi näyttää olettavan, että tällaisen kannan omaksumisen perusteella verovelvollinen henkilö, kuten hakija, voisi käyttää hyväkseen molempien järjestelmien edut eli että hän voisi vähentää veron osuuden, vaikka hän samanaikaisesti ei kuitenkaan olisi velvollinen itse maksamaan arvonlisäveroa. Kanta on ymmärretty väärin. Hakija on oikeutettu ainoastaan vähentämään verosaatavansa maksamistaan veroista, kuten kaikki muut arvonlisäverojärjestelmän mukaan verovelvolliset. Määrä, jonka verovelvollinen on oikeutettu vaatimaan takaisin "vähennysoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä" koskevan direktiivin 18 artiklan nojalla, on siten vain se osuus, jolla verosaatavat ylittävät verovelan. Siten hakijan tulee laskea arvonlisäveron määrä tuotteisiinsa, *siitä riippumatta* lisäsikö hän veron asiakkailtaan perimäänsä maksuun kyseessä olevasta luovutuksesta. Ei myöskään ole hakijan vastuulla varmistaa sitä, että arvonlisävero, joka olisi pitänyt sisällyttää luovutusliiketoimien hintaan, on tosiasiallisesti otettu huomioon arvonlisäverosaatavana luovutuksensaajille. Siltä osin kuin nuo luovutuksensaajat on rekisteröity Ruotsissa, on heidän asianaan vaatia verosaatavien vähennystä. [52]

47. Edellä esitetyn perusteella ehdota, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Se, että veronalainen henkilö ei ole lisännyt maksettavan veron määrää elokuvien esittämistä koskevan yksinoikeuden luovutushintaan, ei voi vaikuttaa luovutukset tehneen verovelvollisen henkilön oikeuteen vähentää arvonlisäverosta, joka hänen olisi noista luovutuksista pitänyt maksaa, sitä arvonlisäveron osuutta, jonka hän on maksanut luovutusten kohteena olevien elokuvien tekemiseksi hankkimistaan tavaroista ja palveluista.

52 — Koska näistä luovutuksista olisi pitänyt Ruotsissa kantaa arvonlisävero, ne luovutuksensaajat, jotka eivät olleet rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi Ruotsissa, olisivat voineet, jos he olisivat maksaneet arvonlisäveroa, olla oikeutettuja vaatimaan palautusta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY 7 artiklan 4 kohdan nojalla; EYVL 1979, L 331, s. 11. Se että arvonlisäveroa ei ole maksettu, ei siten kokonaisuudessaan vaikuta haitallisesti Ruotsin valtion arvonlisäverosta saamiin tuloihin.

V Ratkaisuehdotus

48. Edellä esitetyn perusteella ratkaisuehdotukseni Skatterättsnämndenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin on seuraava:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdan b alakohta tulkittuna yhdessä direktiivin liitteessä F olevan 2 kohdan kanssa ei merkitse sitä, että elokuvantuotantoyrityksen elokuvan esittämisoikeuden luovuttaminen kuuluu siirtymäkaudella sovellettavan verovapautuksen soveltamisalaan.

2) Tästä seuraa erityisesti kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan, 6 artiklan 1 kohdan ja 17 artiklan nojalla, että henkilö, joka tarjoaa veronalaisia elokuvan esittämistä koskevia yksinoikeuksia, voi vedota näihin säännöksiin sellaista kansallista veroviranomaista vastaan, joka kieltäytyy hyväksymästä tämän henkilön tekemää arvonlisäveroilmoitusta, jolla henkilö pyrkii vähentämään arvonlisäveron osuuden niistä tavaroista ja palveluista, joita on käytetty kyseessä olevien arvonlisäveron piiriin kuuluvien elokuvien tuottamiseen, kun tämä arvonlisäveron määrä on sisältynyt näiden yksinoikeuksien luovuttamisesta saatuun maksuun.

3) Se, että verotettava henkilö ei ole lisännyt maksettavan veron määrää laskiessaan elokuvien esittämistä koskevan yksinoikeuden luovutushintaan, ei voi vaikuttaa tämän luovutukset tehneen verovelvollisen henkilön oikeuteen vähentää arvonlisäverosta, joka hänen olisi noista luovutuksista pitänyt maksaa, sitä arvonlisäveron osuutta, jonka hän on maksanut luovutusten kohteena olevien elokuvien tekemiseksi hankkimistaan tavaroista ja palveluista.