FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 18 juni 1998 *

1. Denna begäran om förhandsavgörande ger upphov till ett antal frågor beträffande tillämpningen av de övergångsbestämmelser rörande undantag från mervärdesskatteplikt som medlemsstaterna får fortsätta att tillämpa i enlighet med artikel 28.3 b i sjätte direktivet. [1] Domstolen har särskilt ombetts förklara om den svenska regeringen hade rätt att från sin anslutning fram till den 1 januari 1997 från mervärdesskatt undanta omsättning som avser upplåtelse eller överlåtelse av ensamrätten till förevisning av filmer. Kommissionen har i sitt yttrande emellertid ifrågasatt domstolens behörighet att besvara tolkningsfrågorna med motiveringen att den hänskjutande instansen inte skall anses vara en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget.

I — Tillämpliga bestämmelser och faktiska omständigheter

A — *Tillämpliga bestämmelser*

2. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". Artikel 6 i direktivet rör "tillhandahållande av tjänster" som enligt definitionen i artikel 6.1 omfattar "[ö]verlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej". Avdelning XVI, i vilken artikel 28 ingår, innehåller övergångsbestämmelser. Enligt artikel 28.3 b får medlemsstaterna under övergångsperioden "fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga". Den för det föreliggande fallet relevanta bestämmelsen i bilaga F återfinns i punkt 2 vilken föreskriver följande:

"Tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer, artister, jurister och andra fria yrkesutövare utom inom medicinska och paramedicinska yrken till den del dessa inte är sådana tjänster som anges i bilaga B i rådets andra direktiv den 11 april 1967." [2]

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

2 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatter — Struktur och förfarande för tillämpningen av det gemensamma systemet mervärdesskatt (EGT L 71, s. 1303, nedan kallat andra direktivet). För enkelhets skull kommer jag i fortsättningen att endast hänvisa till bilaga B.

Punkt 1 i bilaga B till andra direktivet omfattar "överlåtelse av patent, varumärken och andra liknande rättigheter och beviljande av rättigheter med avseende på sådana rättigheter". Slutligen innehåller bilaga XV, avdelning IX "Beskattning" punkt 2. aa i akten om anslutningsvillkoren mellan Europeiska unionens medlemsstater och bland annat Konungariket Sverige [3] följande bestämmelse:

"Vid tillämpningen av artikel 28.3 b får Sverige, så länge någon av de nuvarande medlemsstaterna har sådana befrielser, ha skattebefrielser för

— tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister och som avses i bilaga F punkt 2,

...".

3. De relevanta bestämmelserna i den svenska mervärdesskattelagstiftningen återfinns i 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen från år 1994 [4] enligt vilken, i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, [5] med undantag för vissa fall som inte är relevanta i det föreliggande fallet, [6] undantas från skatteplikt. [7] Denna bestämmelse är tillämplig utan hänsyn till i vilken rättslig form överlåtaren bedriver sin verksamhet. Enligt 1 § i upphovsrättslagen omfattas filmverk uttryckligen av lagen.

B — *Faktiska omständigheter och förfarande vid Skatterättsnämnden*

4. Victoria Film A/S, som är ett danskt företag, (nedan kallat sökanden) ansökte den 6 mars 1996 hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked i fråga som gällde mervärdesskatt på omsättning av filmrättigheter. Sökanden sysslar bland annat genom sitt svenska dotterbolag med kommersiell filmproduktion i Sverige och andra länder. Dess ansökan till Skatterättsnämnden rörde filmatisering, främst för TV, av polisromaner som har skrivits av vissa svenska författare. För att finansiera filmproduktionen, som skulle

3 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatter — Struktur och förfarande för tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT L 71, s. 1303, nedan kallat andra direktivet). För enkelhets skull kommer jag i fortsättningen att endast hänvisa till bilaga B.

4 — SFS 1994: 200.

5 — Det gäller tiden fram till den 31 december 1996.

6 — Det hänvisas till 1, 4 eller 5 § i lagen (1960: 729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (nedan kallad upphovsrättslagen).

7 — Från och med den 1 januari 1997 skall mervärdesskatt betalas för sådana upplåtelser eller överlåtelser (SFS 1996: 1327).

börja i Sverige den 1 augusti 1996, överlåts rättigheterna att förevisa dem i TV och på biografer huvudsakligen till TV-bolag i Sverige, Danmark, Nederländerna och Tyskland. [8]

5. Sökanden ville få förhandsbesked från Skatterättsnämnden om att överlåtelserna i fråga var mervärdesskattepliktiga enligt mervärdesskattelagen för att kunna dra av ingående mervärdesskatt. Sökanden hävdade att tjänster som tillhandahålls av författare eller konstnärer kan undantas från mervärdesskatt enligt punkt 2 i bilaga F endast om de tillhandahålls av fysiska personer, medan sökanden är en juridisk person. Avdragsrätten har enligt sökanden direkt effekt och kan åberopas av en enskild mot en nationell beskattningsmyndighets vägran att mervärdesskatteregistrera den enskilde.

6. Riksskatteverket anförde att de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet inte i något fall uppfyller kraven på direkt effekt.

7. Skatterättsnämnden ansåg att huvudfrågan bestod i om omsättning av sådana rättigheter som filmatiseringsrättigheter omfattas av begreppet tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister i mervärdesskattehänseende. Skatterättsnämnden påpekade även att om det fastställdes att det nationella undantaget var rättsstridigt, skulle den därpå följande frågan om direkt effekt vara något ovanlig, eftersom näringsidkaren påstår att han är mervärdesskatteskyldig. Skatterättsnämnden har följaktligen begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1. Innebär artikel 28.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet jämfört med punkt 2 i bilaga F till direktivet och med beaktande av innehållet i bilaga XV, IX Beskattning punkt 2 aa i anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen, att Sverige får ha bestämmelser i sin nationella lagstiftning av det innehåll som gäller enligt 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen i dess lydelse till och med den 31 december 1996?

Om denna fråga besvaras nekande önskas svar även på följande fråga.

8 — Av beslutet om hänskjutande framgår att överlåtelserna redan hade skett när ansökan inlämnades till Skatterättsnämnden. Trots att domstolen inte har erhållit någon uppgift om hur mycket som har betalats för överlåtelserna kan det antas att beloppet är betydande, eftersom produktionsbudgeten beräknades till 48.2 miljoner SKR.

2. Innebär det förhållandet att artikel 28.3 b inte medger att i den nationella lagstiftningen ha ett undantag från skatteplikt för sådan omsättning som avses i fråga 1, att denna bestämmelse, bestämmelserna i artikel 6.1 eller eventuellt någon annan bestämmelse i sjätte direktivet har s. k. direkt effekt i förevarande hänseende och därför inför en nationell myndighet kan åberopas av den som omsätter sådana rättigheter som grund för att omsättningen skall behandlas som en skattepliktig omsättning?

Om också denna fråga besvaras nekande önskas svar även på följande fråga.

3. Kan den som omsätter rättigheterna likväl göra gällande avdragsrätt med stöd av artikel 17.2 eller annan bestämmelse i direktivet, dvs. har den bestämmelsen direkt effekt fastän omsättningen inte föranleder någon utgående skatt?"

II — Yttranden

8. Skriftliga och muntliga yttranden har i detta mål lämnats av Riksskatteverket, Konungariket Sverige och kommissionen. Republiken Finland har endast inkommit med ett skriftligt yttrande.

9. Mot bakgrund av att kommissionen i sitt yttrande har framfört en invändning om rättegångshinder är det lämpligt att börja med att granska beskaffenheten av det organ som begärt förhandsavgörande innan jag därefter går in på en bedömning av de hänskjutna frågorna.

III — Upptagande till sakprövning

A — *Skatterättsnämnden och förfarandet för förhandsbesked*

10. I beslutet om hänskjutande har Skatterättsnämnden beskrivit sig som "en särskild nämnd, som på begäran av någon som är skattskyldig, kan meddela förhandsbesked i beskattningsfrågor". Skatterättsnämnden har gett följande förklaring av sina uppgifter med hänvisning till lagen om förhandsbesked i

taxeringsfrågor (nedan kallad förhandsbeskedslagen):

"Skatterättsnämnden sammanträder på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt. Regeringen förordnar ledamöterna för en tid av högst fyra år och bestämmer deras fördelning på avdelningarna. Ärendena avgörs efter beredning och föredragning av tjänstemän vid Skatterättsnämndens kansli.

En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig. Om nämnden finner att ansökningen med hänsyn till dess innehåll inte omedelbart bör avvisas, skall Riksskatteverkets yttrande inhämtas i ärendet.

Tas ansökningen upp till prövning meddelar nämnden i den omfattning det anses böra ske, besked hur den till nämnden hänskjutna frågan skall bedömas vid sökandens taxering och såvitt avser mervärdesskatt vad som gäller beträffande sökandens skattskyldighet.

Ett beslut om förhandsbesked får utan krav på prövningstillstånd överklagas hos Regeringsrätten av sökanden och av Riksskatteverket. Ett sådant överklagande skall ha kommit in inom en månad från det att klaganden fick del av förhandsbeskedet. Ett beslut om avvisning av en ansökan får inte överklagas.

Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft skall lända till efterrättelse vid taxeringen och — såvitt avser mervärdesskatt — vid redovisningsperiod som avses med beskedet, om och i den mån den som begärt förhandsbeskedet yrkar det. Förhandsbeskedet är således bindande gentemot staten om sökanden framställer yrkande om det. Detta gäller dock inte om det efter att förhandsbeskedet meddelats, vidtagits en författningsändring av beskaffenhet att påverka taxeringen i den fråga som beskedet avser.

Sammanfattningsvis kan sägas att Skatterättsnämnden under domstolsliknande former fattar beslut i ärenden som rör skattskyldiga m. fl. i förhållande till det allmänna i fråga om deras skattskyldighet."

11. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande inledningsvis påpekat att begreppet "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget skall ges en fristående gemenskapsrättslig tolkning. Enligt kommissionens

uppfattning skall skillnad göras mellan organ vars uppgifter innebär rättskipning och organ vilkas uppgifter innebär förvaltning. Kommissionen har, särskilt med stöd i domstolens dom i målet Almelo [9] och i målet Job Centre, [10] slutit sig till att Skatterättsnämnden ingår i den sistnämnda kategorin. Det föreligger inte någon materiell skillnad mellan dess förhandsbesked och ett beslut av beskattningsmyndigheten i samband med taxeringen.

12. Den svenska regeringen har i sitt skriftliga yttrande anfört att Skatterättsnämnden har en utomordentligt stor betydelse i det svenska skattesystemet och att dess beslut har stor betydelse för affärsverksamheten. Den svenska regeringen har vidare framhållit att det är av stor vikt för det svenska skattesystemets funktion att Skatterättsnämnden har möjlighet att ställa frågor till domstolen.

13. Den svenska regeringen har i sina skriftliga svar på ett antal frågor från domstolen rörande särskilt Skatterättsnämndens struktur och organisation samt dess ledamöters självständighet och den utsträckning i vilken en ansökan om förhandsbesked skall röra konkreta tvister mellan beskattningsmyndigheten och de skattskyldiga för det första betonat att Skatterättsnämnden enligt 2 § i förhandsbeskedslagen är ett permanent organ som skall bestå av 18 ledamöter och 18 ersättare som förordnas av den svenska regeringen för fyra år i taget. Bland de 18 ledamöterna utser regeringen två ordförande (en för varje avdelning) och tre vice ordförande samt fördelar ledamöterna på avdelningarna. Endast de två ordförandena är heltidsanställda vid Skatterättsnämnden. De övriga ledamöterna (och ersättarna) är heltidsanställda som domare, tjänstemän eller inom den privata sektorn. De två ordförandena liksom föredragandena i nämnden skall vara domare eller ha domarkompetens. Skatterättsnämnden är beslutför i förhandsbeskedsfrågor när minst sex ledamöter är närvarande. Bland de närvarande ledamöterna skall ingå en ordförande eller en vice ordförande.

14. Den svenska regeringen har även hänvisat till 1 kap. 9 § regeringsformen enligt vilken förfarandet i Skatterättsnämnden skall vara objektivt och opartiskt, vilket är ett krav som säkerställs genom brottsbalken som innehåller bestämmelser om bestickning och mutbrott. Vidare innehåller förvaltningslagen [11] regler om jäv. [12]

9 — Dom av den 27 april 1994 i mål C-393/92, Almelo (REG 1994, s. I-1477; svensk specialutgåva, häfte 15).

10 — Dom av den 19 oktober 1995 i mål C-111/94, Job Centre (REG 1995, s. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Vid förhandlingen bekräftade den svenska regeringen emellertid att Skatterättsnämndens ledamöter vid förordnandet inte behöver avlägga någon särskild ed.

15. För det tredje inleds förfarandet vid Skatterättsnämnden, vilket är kontradiktoriskt, genom en skriftlig ansökan. [13] Om ansökan inte omedelbart avvisas enligt 6 § i förhandsbeskedslagen, skall Riksskatteverkets eller vid behov en kommuns yttrande inhämtas. Förhandsbeskedet skall avse sökandens egen taxering eller beskattning, det vill säga en transaktion eller flera bestämda transaktioner. Den svenska regeringen har påpekat att förhandsbeskedet i ett typiskt fall rör den skattemässiga behandlingen av en transaktion som den skattskyldige har för avsikt att genomföra men beträffande vilken han och beskattningsmyndigheten har olika uppfattning. Det framgår emellertid att den skattskyldige kan avstå från transaktionen, särskilt om Skatterättsnämndens besked är ofördelaktigt. Den svenska regeringen har framhållit att förfarandet för förhandsbesked vid Skatterättsnämnden faktiskt utgör den förvaltningsrättsliga motsvarigheten till den svenska civilprocessens fastställelsedom.

16. Enligt 11 § i förhandsbeskedslagen är ett förhandsbesked bindande för beskattningsmyndigheten. Allmän förvaltningsdomstol får inte avvika från förhandsbeskedet i en följande tvist. Den svenska regeringen har påstått att detta visar att Skatterättsnämndens avgöranden är mer bindande till sin beskaffenhet än vissa andra avgöranden som domstolen har uttalat sig om. [14] Att Skatterättsnämndens avgöranden kan överklagas till Regeringsrätten framhäver att dess besked är beslut med karaktär av dom. Den svenska regeringen har vidare ställt sig frågan om Regeringsrätten skulle ha rätt att hänskjuta frågor till domstolen efter ett överklagande, om Skatterättsnämnden saknade denna rätt.

17. Kommissionen vidhöll vid sammanträdet sin uppfattning att Skatterättsnämnden inte kunde betraktas som en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Kommissionen hävdade att den omständigheten att Skatterättsnämnden inte är en domstol bekräftas av att förhandsbeskedslagen inte förutsätter att det föreligger en konkret tvist mellan den skattskyldige och beskattningsmyndigheten för att ansökan om förhandsbesked skall kunna framställas. Även om det ofta kan förekomma olika uppfattningar om räckvidden eller tillämpningen av relevanta skattebestämmelser, är sådana meningsskiljaktigheter väsentligen inofficiella. Kommissionen gjorde även gällande att domstolens nyligen meddelade dom i målet Dorsch Consult [15] och i målet Garofalo m. fl. [16] inte påverkade dess uppfattning att sådana organ som Skatterättsnämnden inte skulle anses ha behörighet att hänskjuta frågor till domstolen.

18. Vid sammanträdet framgick även klart att Skatterättsnämnden inte är skyldig att

13 — Den svenska regeringen bekräftade vid förhandlingen att lagen om reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m. m. till vilket det hänvisade i sitt skriftliga svar på domstolens frågor, antogs av riksdagen den 21 april 1998 och skall träda i kraft den 1 juli 1998. Den nya lagen innebär att Riksskatteverket får möjlighet att ansöka om förhandsbesked av Skatterättsnämnden.

14 — Dom av den 27 november 1973 i mål 36/73, Nederlandse Spoorwegen (REG 1973, s. 1299), och av den 16 oktober 1997 i de förenade målen C-69/96— C-79/96, Garofalo m. fl. (REG 1997, s. I-5603).

15 — Dom av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult (REG 1997, s. I-4961).

16 — Se ovan fotnot 14.

meddela något besked och att ett beslut att inte göra så inte kan överklagas.

B — *Bedömning*

19. Inledningsvis skall det betonas att frågan om det hänskjutande organet är en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 är en fråga som snarare omfattas av gemenskapsrätten än nationell rätt. [17] I målet Vaassen-Göbbels [18] ansåg domstolen att en Scheidsgerecht (skiljedomstol), [19] som var behörig att avgöra klagomål mot beslut som rörde förvaltningen av en pensionsfond för gruvindustrin vad gällde medlemmars och före detta medlemmars eller deras efterlevandes rättigheter men som faktiskt hade inrättats enligt nederländsk civilrätt av samtliga organisationer som företräder arbetsgivare och arbetstagare inom gruvindustrin, var att anse som en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Domstolen fastställde däremot i målet Corbiau [20], trots två beslut av det luxemburgska Conseil d'État (statliga rådet) om erkännande av att avgöranden som fälls av Luxemburgs Directeur des contributions directes et des accises (direktören för direkta skatter och punktskatter), att direktören hade en organisatorisk koppling till det organ som hade påfört den omtvistade skatten varför han inte var "en myndighet som handlar som en utomstående i förhållande" till detta organ. [21]

20. Domstolen har i allmänhet gjort en vidsträckt tolkning när den har fastställt räckvidden av begreppet "domstol". [22] Det är, med beaktande av den stora mångfalden av nationella organ som kan försöka hänskjuta frågor till domstolen, knappast överraskande att man har undvikit att utveckla en allmän definition av begreppet "domstol". Domstolen har emellertid räknat upp ett antal kriterier som kan tillämpas för att avgöra om ett hänskjutande organ är att anse som behörigt att begära förhandsavgörande. I den nyligen avkunnade domen i målet Dorsch Consult räknade domstolen som exempel upp följande omständigheter:

"... om organet är upprättat enligt lag, dess varaktighet, den tvingande karaktären av dess

17 — Se i detta avseende senast dom i de ovannämnda målen Dorsch Consult, anf. st., punkt 23, och Garofalo, anf. st., punkt 19. Den dubbla hänvisningen till "court or tribunal" i den engelska och i den irländska versionen ("cúirte nó binse") framgår inte av de övriga språkversionerna. Den fråga som skall ställas är följaktligen inte huruvida organet i första hand är en "court" och, om inte, om det är en "tribunal", utan huruvida det omfattas av det gemenskapsrättsliga begreppet "court or tribunal". Se Anderson: *References to the European Court* (Sweet and Maxwell, London, 1995), s. 29.

18 — Dom av den 30 juni 1966 i mål 61/65, Vaassen-Göbbels (REG 1966, s. 261; svensk specialutgåva, häfte 1).

19 — Såsom generaladvokaten Gand påpekade i sitt förslag till avgörande "... har Scheidsgerecht, trots att den kallas skiljedomstol, mycket litet gemensamt med ett sådant organ", anf. st., s. 281.

20 — Dom av den 30 mars 1993 i mål C-24/92, Corbiau (REG 1993, s. I-1277; svensk specialutgåva, häfte 14).

21 — Punkterna 15 och 16 i domen. Se punkt 4 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande där han påpekade att framstående rättslärda, däribland den bortgångne domaren Schockweiler, hade ifrågasatt om Conseil d'État:s avgöranden var välgrundade. Se punkt 27— 39.

22 — Domstolens inställning fick generaladvokaten Mancini att i ett av de viktigaste rättsfallen påpeka följande: "De kriterier enligt vilka det gemenskapsrättsliga begreppet 'domstol' har definierats skulle inte kunna vara mer omfattande. Detta förklarar varför domstolen har tillåtit att alla slags nationella dömande organ ställer frågor till den, oberoende av arten av och syftet med de pågående förfaranden som ger upphov till en fråga och oberoende av hur tydligt judiciell den dräkt är som de bär när de gör så". Se mål 14/86, Pretore di Salò, dom av den 11 juni 1987 (REG 1987, s. 2545, 2556; svensk specialutgåva, häfte 9).

avgöranden, om förfarandet är kontradiktoriskt, organets tillämpning av rättsregler samt dess oberoende".

Att denna lista inte är uttömmande och att varje omständighet inte alltid är relevant framgår klart av rättspraxis. Således avvisade domstolen i målet Job Centre vissa frågor som hade hänskjutits till den av Tribunale civile e penale di Milano (civil- och brottmålsdomstolen i Milano, nedan kallad Tribunale) i ett förfarande som beskrevs som frivillig rättsvård ("giurisdizione volontaria") efter en ansökan om fastställelse av bolagsordningen för ett bolag. [23] Domstolen ansåg att även om artikel 177 i fördraget inte innebär att det förfarande "... under vilket den nationella domaren begär ett förhandsavgörande måste vara kontradiktoriskt ... följer det ändå ... att de nationella domstolarna endast har befogenhet att framföra en begäran till domstolen om en tvist är anhängig vid dessa och om de skall fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett beslut med karaktär av dom". [24]

21. I det föreliggande fallet är jag på grundval av informationen i beslutet om hänskjutande, såsom den kompletterats genom den svenska regeringens skriftliga svar på domstolens frågor, övertygad om att Skatterättsnämnden är ett oberoende organ upprättat enligt lag som utövar sin verksamhet varaktigt, som följer ett kontradiktoriskt förfarande och som fäller sina avgöranden med stöd av de relevanta bestämmelserna i både nationell rätt och gemenskapsrätten. Dess avgöranden är vidare tvingande, eftersom det inte finns något annat organ i Sverige som kan meddela en skattskyldig ett bindande förhandsbesked av det slag som är i fråga i detta fall. Kommissionens tvivel rörande upptagandet till prövning av de frågor som Skatterättsnämnden har hänskjutit beror emellertid på dess uppfattning att förhandsbesked av det slag som är i fråga, åtminstone vad gäller tillämpningen av artikel 177 i fördraget, inte kan anses som beslut med karaktär av *dom*.

22. Enligt min uppfattning finns det två omständigheter rörande Skatterättsnämndens uppgifter, åtminstone vad gäller dess rätt att fälla avgöranden i samband med förhandsbesked, vilka vid en första anblick kan anses stödja kommissionens invändning om rättegångshinder.

23. För det första är Skatterättsnämnden inte skyldig att besvara ansökningar om förhandsbesked. I 7 § första stycket i förhandsbeskedslagen föreskrivs nämligen att finner Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökningens innehåll att förhandsbesked inte bör meddelas, skall ansökningen avvisas. Beslutet behöver inte motiveras och får inte överklagas. Av den information som den svenska regeringen har lämnat framgår att Skatterättsnämndens behörighet enligt förhandsbeskedslagen används för att utesluta fingerade ansökningar, även om det av svaret vid sammanträdet framgår att det inte finns någon fast praxis. Den svenska regeringen har vidare påpekat att ansökan måste gälla

23 — Se ovan fotnot 10.

24 — Domen i det ovannämnda målet Job Centre, punkt 9.

sökandens egen taxering eller beskattning. Ansökan måste med andra ord röra en eller flera bestämda transaktioner och det svar som ges måste ha en konkret, inte hypotetisk, betydelse för sökanden. Slutligen finns det inte något som tyder på att Skatterättsnämnden vid utövandet av sin behörighet att avvisa en ansökan enligt 7 § grundar sig på andra än rättsliga kriterier. Jag är följaktligen övertygad om att Skatterättsnämndens omfattande behörighet att avvisa en ansökan om förhandsbesked inte påverkar dess ställning som en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget.

24. Det är något överraskande att det enligt förhandsbeskedslagen inte är möjligt att till Regeringsrätten överklaga beslut att avvisa en ansökan om förhandsbesked. Jag anser emellertid inte att denna omständighet ensam är tillräcklig för att Skatterättsnämnden inte skall anses som en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget.

25. Vidare är den tvingande karaktären av ett förhandsbesked betingad av att den skattskyldige faktiskt genomför de transaktioner som omfattas av ansökan. Jag är emellertid inte övertygad om att den eventuellt tillfälliga karaktären av Skatterättsnämndens förhandsbesked fråntar dem deras egenskap av beslut med karaktär av dom i den mening som avses i gemenskapsrätten. I det föreliggande fallet förefaller det inte som om verkningarna av Skatterättsnämndens slutgiltiga beslut faktiskt kan beskrivas som tillfälliga, än mindre hypotetiska, för sökanden. Detta mål innehåller inte något som tyder på att domstolens rättspraxis avseende "hypotetiska" tolkningsfrågor är tillämplig. I målet Foglia fastställde domstolen att artikel 177 inte gav den i uppdrag "att avge rådgivande utlåtanden i allmänna eller hypotetiska frågor. Dess uppgift enligt den nämnda artikeln är i stället att bidra till rättskipningen i medlemsstaterna". [25] Denna inställning har tillämpats i senare fall där de hänskjutna frågorna innehöll ett "hypotetiskt" problem i det avseendet att problemet inte uppkom eller inte kunde uppkomma, inte ens vid den nationella domstolen, åtminstone inte enligt vad som framgick av tvistens art såsom denna beskrevs i beslutet om hänskjutande, [26] eller, alternativt, där det var uppenbart att den tolkning av gemenskapsrätten som den nationella domstolen begärde saknade samband med det faktiska sakförhållandet eller med föremålet för förfarandet vid den nationella domstolen. [27] Domstolen har emellertid aldrig tillämpat denna princip generellt med avseende på en hel förfarandeform vid ett hänskjutande organ, även om det förfarandet ger utrymme för hypotetiska frågor. Vidare tyder inget på att de frågor som har hänskjutits i det föreliggande fallet är hypotetiska vad beträffar tvisten mellan Riksskatteverket och sökanden. Jag föreslår att en parallell dras till de talrika tullklassificeringsmål i vilka domstolen har meddelat ett förhandsavgörande utan att kräva att det är fråga om en särskild import- eller exporttransaktion.

25 — Dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia (REG 1981, s. 3045, punkt 18; svensk specialutgåva, häfte 6).

26 — Dom av den 16 juni 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871, punkterna 30 och 31; svensk specialutgåva, häfte 11).

27 — Se bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman m. fl. (REG 1995, s. I-4921), punkt 61, dom av den 9 oktober 1997 i mål C-291/96, Grado och Bashir (REG 1997, s. I-5531), punkt 12, och domstolens nyligen meddelade beslut av den 25 maj 1998 i mål C-361/97, Nour (REG 1998, s. I-3101), i mål C-362/97, Karner (ännu inte publicerad i REG), och i mål C-363/97, Lindau (ännu inte publicerad i REG), punkt 12 i respektive beslut.

26. Det förefaller som om sökanden, då den lämnade in sin ansökan den 6 mars 1996, redan hade överlåtit rättigheterna i fråga. Även om så inte vore fallet, är det rätt klart att sökanden skulle ha gjort många andra förberedelser, såsom skaffat sig rätten att omarbeta de böcker på vilka filmerna skulle baseras och kanske även anställt skådespelare, konstnärer och annan personal som skulle behövas senare, vilket innebär att sökandens ansökan inte kunde anses vara av rent hypotetiskt intresse för den. Under sådana omständigheter råder det knappast något tvivel om att föremålet för ansökan i mars 1996 var av avsevärd faktisk och praktisk betydelse för sökanden. Enligt min uppfattning är det detta som ligger bakom den svenska regeringens påstående att Skatterättsnämnden endast handlägger konkreta fall. [28] Härav följer enligt min uppfattning att endast den omständigheten att den som ansöker om förhandsbesked från Skatterättsnämnden inte nödvändigtvis behöver ha genomfört eller inte nödvändigtvis behöver genomföra de transaktioner som var föremål för ansökan när den inlämnades inte innebär att Skatterättsnämndens slutgiltiga avgörande inte utgör ett beslut med karaktär av dom i den mening som avses i artikel 177 i fördraget.

27. Denna min slutsats bekräftas av domstolens rättspraxis där den har behandlat möjligheten att det organ som hade begärt förhandsavgörandet av den eventuellt inte var ett organ som "skall fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett beslut med karaktär av dom". [29]

28. I målet Job Centre ansåg domstolen att den tolkningsfråga som Tribunale — som formellt sett uppenbart var en "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget — hade ställt inom ramen för ett kontradiktoriskt förfarande [30] för fastställelse av bolagsordningen för ett bolag inte kunde tas upp till sakprövning, eftersom förfarandet inte skulle "leda till ett beslut med karaktär av dom". [31] Sådana ansökningar innebar utövande av "en verksamhet som inte är dömande och som ... överlåts åt de administrativa myndigheterna i andra medlemsstater". [32] Domstolen ansåg således att Tribunale "handla[de] ... som en administrativ myndighet utan att den samtidigt ha[de] att avgöra en tvist". [33] I detta fall förhåller det sig inte så. Skatterättsnämnden är inte en administrativ beslutsfattare; den är helt fristående från Riksskatteverket. Om dess beslut kännetecknades som beslut utan karaktär av dom i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, håller jag således med den svenska regeringen om att det skulle vara svårt att föreställa sig hur Regeringsrättens roll skulle kunna betecknas annorlunda då denna prövar ett överklagande av Skatterättsnämndens förhandsbesked. Båda organen bedömer i själva verket om Riksskatteverkets föreslagna skattebehandling av vissa transaktioner är riktig i fall där den skattskyldige ifrågasätter denna behandling.

28 — Denna uppfattning stöds av de tre exempel som tagits från Skatterättsnämndens nyligen meddelade beslut och som den svenska regeringen anförde i sitt skriftliga svar på domstolens frågor. I två av exemplen idkade sökandena faktiskt näringsverksamhet som gav upphov till föremålet för deras ansökningar. Endast i ett fall var transaktionen ännu förestående när ansökan inlämnades. Ansökan rörde emellertid den skattemässiga behandlingen av en viss förändring i samband med vissa allmänna organisatoriska förändringar inom en koncern vilka redan föreföll att pågå.

29 — Domen i det ovannämnda målet Job Centre, punkt 9.

30 — Generaladvokaten Elmer påpekade i punkt 16 i sitt förslag till avgörande i målet Job Centre att "Pubblico ministero har hörts i målet vid Tribunale ...".

31 — Domen i det ovannämnda målet Job Centre, punkt 9.

32 — Ibidem, punkt 11.

33 — Ibidem.

29. Avslutningsvis vill jag anföra att jag till skillnad från kommissionen anser att de avgöranden som domstolen nyligen fällt i målen Dorsch Consult och Garofalo är till stöd när jag föreslår att tolkningsfrågan i det föreliggande fallet skall prövas. [34] I det förstnämnda rättsfallet bestod en av kommissionens invändningar mot tillåtligheten av en begäran om förhandsavgörande från Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (federala kommissionen för tillsyn av offentliga upphandlingar) i att dess beslut inte kunde verkställas. Domstolen underkände invändningen och ansåg att "när tillsynskommissionen fastställer att prövningsorganets beslut är rättsstridiga, anmodar den detta att fatta ett nytt beslut som i rättsfrågorna följer tillsynskommissionens beslut", vilket leder till att "tillsynskommissionens beslut är tvingande". [35]

30. I målet Garofalo hade domstolen att ta ställning till de utlåtanden som det italienska Consiglio di Stato skall avge i samband med särskilda överklaganden till Republiken Italiens president. Eftersom förfarandet i verkligheten ger personer som önskar få ogiltigförklarad en rättsakt som beslutats av italienska myndigheter möjlighet att alternativt överklaga rättsakten till Tribunale amministrativo regionale (regional förvaltningsdomstol) och eftersom sökandena faktiskt yrkade att ett beslut av hälsoministern skulle upphävas, vad det klart att det förelåg en tvist. Svårigheten bestod i att Consiglio di Statos utlåtande inte var rättsligt bindande för presidenten. Domstolen ansåg emellertid att ett beslut att inte följa detta utlåtande "inte ... kan ... antas annat än genom ett vederbörligen motiverat regeringsbeslut". [36] Under dessa omständigheter och med beaktande av Consiglio di Statos beskaffenhet och status ansåg domstolen att "Consiglio di Stato utgör en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget då den avger ett yttrande inom ramen för ett särskilt överklagande". [37]

31. Även om svårigheterna i målen Dorsch Consult och Garofalo vad beträffar upptagandet till prövning av begäran om förhandsavgörande endast delvis är jämförbara med svårigheterna i förevarande mål visar domstolens beslut att besvara de hänskjutna frågorna att den — med undantag för de fall i vilka föremålet för förfarandet vid det hänskjutande organet är klart administrativt — ogärna kännetecknar ett nationellt förfarande som uppfyller de kriterier som behandlats i punkt 22 ovan som ett förfarande som inte "leder till ett beslut med karaktär av dom".

32. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de i det föreliggande fallet hänskjutna frågorna.

34 — Se ovan.

35 — Domen i det ovannämnda målet Dorsch Consult, punkt 29.

36 — Se punkt 24 i domen. Även om domstolen inte hänvisade till några statistiska uppgifter, kan man anta att den beaktade generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers uttalande att "[d]et rådgivande organets tvingande deltagande i förfarandet ger det i praktiken en avgörande roll vid lösningen av tvisten". Se punkt 35 i hans förslag till avgörande.

37 — Ibidem, punkt 27.

IV — Sakfrågan

33. De sakfrågor som tolkningsfrågorna ger upphov till är förhållandevis okomplicerade i jämförelse med den intrikata frågan om upptagande till sakprövning. Skatterättsnämnden vill i huvudsak få klarlagt om artikel 28.3 b i och punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet gör det möjligt för en medlemsstat att från mervärdesskatt undanta omsättning som avser upplåtelse eller överlåtelse av ensamrätten till förevisning av filmer och, om så inte är fallet, om den skattskyldige får göra gällande avdragsrätten enligt direktivet trots att någon utgående skatt inte har betalats.

A — *Den första frågan*

(i) Anslutningsakten

34. Om det antas att de överlåtelser av rättigheter som är i fråga kan anses utgöra "tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister" står det klart att de omfattas av både punkt 2 i bilaga F och av de bestämmelser i anslutningsakten som har citerats i punkt 2 ovan. Anslutningsakten föreskriver som villkor för Sveriges rätt att åberopa artikel 28.3 b och punkt 2 i bilaga F att någon av de dåvarande 12 medlemsstaterna hade "sådana befrielser" före Sveriges anslutning. Det förefaller klart att detta krav var uppfyllt. För det första har Sveriges rätt att med stöd av anslutningsakten åberopa undantaget enligt övergångsbestämmelsen i punkt 2 i bilaga F inte ifrågasatts i vare sig beslutet om hänskjutande eller i de yttranden som har lämnats in till domstolen. För det andra konstateras i kommissionens rapport av den 2 juli 1992 till rådet om de övergångsbestämmelser som följer av artikel 28.3 i sjätte direktivet och artikel 1.1 i rådets artonde direktiv av den 18 juli 1989 beträffande punkt 2 i bilaga F att, "sex medlemsstater tillämpar för tillfället undantaget enligt punkt 2 i bilaga F (Belgien, Danmark, Spanien, Grekland, Irland och Nederländerna)". [38]

(ii) Tillämpningen av bilaga B till andra direktivet

35. De tjänster som räknas upp i punkt 2 i bilaga F kan endast omfattas av undantaget enligt övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 b "till den del dessa inte är sådana tjänster som anges i bilaga B i rådets andra direktiv den 11 april 1967". Det är således nödvändigt att undersöka vad denna hänvisning betyder.

38 — Se SEC(92) 1006 slutlig.

36. Inledningsvis, påverkas dess påstådda syfte av att andra direktivet upphävdes genom artikel 37 i sjätte direktivet? På grundval av lydelsen av artikel 37, där det uppges att andra direktivet skall upphöra att "gälla", är jag övertygad om att det endast var den fortsatta tillämpningen av bestämmelserna i andra direktivet som avbröts. Hänvisningen till andra direktivet i punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet avser att definiera den materiella räckvidden av det däri beskrivna undantaget. "[T]jänster som anges i bilaga B ..." är undantagna trots att det samtidigt föreskrevs att andra direktivet skulle upphöra att gälla.

37. Vidare framgår avsikten bakom hänvisningen till andra direktivet av förarbetena till punkt 2 i bilaga F. I förslaget av den 11 oktober 1974 till ändring [39] av det ursprungliga förslaget från år 1973 [40] föreslog kommissionen följande tillägg till artikel 14 B i förslaget från år 1973: "n) tjänster som tillhandahålls av författare, skribenter, tonsättare, föreläsare, journalister, skådespelare och musiker när de inte själva deltar i publiceringen eller återgivningen av sina verk". Rådet antog inte denna ändring utan valde att i artikel 28.3 b och punkt 2 i bilaga F (lydelsen av dessa bestämmelser ingick inte i någotdera av kommissionens förslag) endast tillåta att vissa befintliga undantag fortsatte att gälla under en övergångsperiod. De tjänster som omfattades av bilaga B till andra direktivet hade emellertid varit obligatoriskt mervärdesskattepliktiga enligt artikel 6.2 i det direktivet. Att inte undanta bilaga B från tillämpningsområdet för punkt 2 i bilaga F skulle således leda till att sjätte direktivet skulle medge undantag för tjänster som tidigare varit mervärdesskattepliktiga. Vidare finns det inte något skäl till att principen om strikt tolkning av undantag inte skulle vara tillämplig i förhållande till bilaga F. [41] I den utsträckning som bilaga B begränsar räckvidden av ett undantag skall den således åtminstone inte tolkas striktare än vad dess lydelse kräver. [42]

38. Jag är följaktligen övertygad om att "tjänster som anges" i bilaga B inte skall omfattas av det undantag som tillåts genom övergångsbestämmelsen i punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet. Det återstår att undersöka vilka tjänster som omfattas av undantaget i bilaga B.

39 — Ändringar till förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT C 121, 1974, s. 34).

40 — Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT C 80, 1973, s. 1).

41 — Domstolen har slagit fast denna princip vid flera tillfällen: se dom av den 15 januari 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13, av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis Griffioen (REG 1995, s. I-2341), punkt 19, och senast dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi (REG 1998, s. I-0000), punkt 18.

42 — Se dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763), punkt 12. Enligt min åsikt är det naturliga resultatet av principen om strikt tolkning av undantag att undantag från undantag från skatt skall ges en vid tolkning. Se punkt 37 i mitt förslag till avgörande i mål C-468/93, Gemeente Emmen, dom av den 28 mars 1996 (REG 1996, s. I-1721), och punkt 21 i generaladvokaten Gulmanns förslag till avgörande i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland, dom av den 27 oktober 1992 (REG 1992, s. I-5437).

(iii) Räckvidden av bilaga B till andra direktivet

39. Begreppet "överlåtelse av patent, varumärken och andra liknande rättigheter samt beviljande av licenser till sådana rättigheter" är enligt min uppfattning tillräckligt vidsträckt för att omfatta överlåtelse av upphovsrätt. En sådan bestämmelse är särskilt lämpad för tillämpningen av tolkningsprincipen om gruppens identitet. [43] Tillämpningen av denna princip förutsätter att en grupp kan identifieras bland de omständigheter som räknas upp i den undersökta bestämmelsen, vilken har företräde framför de allmänna uttrycken, med andra ord om en noggrann undersökning av ett antal särskilda uttryck som kan användas för att konstruera allmänna uttryck innehåller en gemensam nämnare. I detta fall är jag övertygad om att en sådan nämnare föreligger. De uttryckliga hänvisningarna till "patent" och "varumärken" avser två av de huvudsakliga typerna av immateriella tillgångar som föreskrivs i medlemsstaternas rättsordningar och erkänns i domstolens rättspraxis. Utan andra uttryck skulle bestämmelsen givetvis endast avse dessa två rättigheter. Det allmänna uttrycket "och andra liknande rättigheter" skall emellertid ges en betydelse i förhållande till de nämnare som anges i de föregående särskilda uttrycken. Jag anser inte att detta uttryck skall tolkas så, att det endast är tillämpligt på rättigheter som liknar antingen patent eller varumärken. Enligt min mening skall det tolkas så, att det åsyftar andra immateriella äganderättigheter bland vilka en av de viktigaste givetvis är upphovsrätten. Enligt min åsikt följer det av detta att överlåtelse av rätten till förevisning av filmer av ett sådant filmproducerande företag som sökanden skall anses falla utanför tillämpningsområdet för punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet.

40. Sådana överlåtelser är klart skattepliktiga leveranser i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag ... av en skattskyldig person i denna egenskap". Eftersom överlåtelsen av sådana förevisningsrättigheter består av överlåtelse av lös egendom, omfattas den av första strecksatsen i artikel 6.1 och skall anses som tillhandahållande av tjänster vilket är skattepliktigt enligt artikel 9.1 i princip i den medlemsstat där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Jag föreslår följaktligen att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan så, att bestämmelser i nationell rätt varigenom sådana leveranser undantas från mervärdesskatt är oförenliga med sjätte direktivet.

43 — För en kortfattad behandling av denna princip se punkt 21 i mitt förslag till avgörande i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels och Scheres, dom av den 6 mars 1997 (REG 1997, s. I-1195, nedan kallat Linthorst), samt punkt 67 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande i mål C-63/92, Lubbock Fine, dom av den 15 december 1993 (REG 1993, s. I-6665). Principen åberopades också som tolkningsstöd av generaladvokaten Sir Gordon Slynn i hans förslag till avgörande i mål 218/86, SAR Schotte, dom av den 9 december 1987 (REG 1987, s. 4905, 4911). Även om domstolen i domen i målet Linthorst inte uttryckligen hänvisade till denna princip, övervägde den principen innan den ansåg att den inte var tillämplig, se punkt 20.

(iv) Alternativ uppfattning

41. För det fall domstolen inte skulle anse att överlåtelse av upphovsrätt omfattas av punkt 1 i bilaga B till andra direktivet skall jag på grund av överdriven försiktighet göra följande kommentar av den alternativa uppfattning som kan göras gällande om räckvidden av punkt 2 i bilaga F till sjätte direktivet. Jag skall direkt säga att jag inte anser att sådana överlåtelser kan anses omfattas av begreppet "tjänster som tillhandahålls av ... fria yrkesutövare", vilket den svenska regeringen har hävdat. Eftersom gemenskapslagstiftaren inte särskilt har angett att syftet var att anta ett mycket vidsträckt begrepp av vad som traditionellt skulle betecknas som "fria yrkesutövare", anser jag inte att tjänster av författare, konstnärer och artister omfattas. Denna uppfattning kan stödjas på domstolens konstaterande i målet Linthorst där den, med hänvisning till den del av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e som omfattar "[t]jänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster", fastställde att "det enda gemensamma draget för de heterogena verksamheter som nämns i denna artikel är att de utgör fria yrkesgrupper". [44] Jag håller emellertid med den finska och den svenska regeringen om att det inte skulle vara lämpligt att tolka undantaget enligt punkt 2 i bilaga F så, att det begränsas till tjänster som tillhandahålls av fysiska personer. Den finska regeringen har hänvisat till principen om beskattningens neutralitet som domstolen har uttalat vid flera tillfällen i samband med gemenskapens mervärdesskattesystem. [45] Eftersom mervärdesskatt skall tillämpas på leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag, är det skäligt att anta att gemenskapslagstiftaren avsåg undantag för kommersiellt utnyttjande av skapande eller konstnärliga verk när den innefattade "tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer, artister" i punkt 2 i bilaga F. Jag ser inget praktiskt eller logiskt skäl att begränsa detta undantag till tillhandahållande som görs av fysiska personer. Om författare, konstnärer eller artister vill bilda juridiska personer för kommersiellt utnyttjande av sina verk, förutsätter principen om beskattningens neutralitet samt behovet att undvika snedvridning av konkurrensen att de i mervärdesskattehänseende inte behandlas annorlunda än de som väljer att inte anta en sådan form. Med beaktande av de höga kostnaderna för filmproduktion är det vidare sannolikt att de flesta filmer produceras av juridiska personer. Att begränsa undantagets räckvidd till fysiska personer skulle således faktiskt utesluta filmproduktion, som utgör en mycket viktig modern marknad för författares, konstnärers och artisters gemensamma tillhandahållande av tjänster, från undantagets räckvidd.

B — *Den andra och den tredje frågan*

42. Vad gäller den andra och den tredje frågan är det tillräckligt att påpeka att domsto-

44 — Domen i målet Linthorst (ovan fotnot 43), punkt 20.

45 — Se dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Gibbs (REG 1996, s. I-5339), särskilt punkt 23.

len konsekvent har ansett att bestämmelserna i sjätte direktivet kan ha direkt effekt. [46] Enligt min mening gäller detta a fortiori både artikel 6, där begreppet "tillhandahållande av tjänster" definieras för att fullfölja den skillnad som görs i artikel 2.1 mellan skattepliktig leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, och artikel 17 om avdragsrätten. Hörnstenen i mervärdesskattesystemet utgörs av att en skattskyldig endast betalar mervärdesskatt på skillnaden mellan den skatt som ingår i varor och tjänster som han har köpt in av leverantörerna och den skatt som han är skyldig att betala på sina egna leveranser. Lydelsen av båda bestämmelserna är tvingande, vilket — såsom domstolen redan har konstaterat med avseende på bestämmelserna i artikel 17.1 och 17.2 — innebär att, "[m]edlemsstaterna åtnjuter inget handlingsutrymme vid genomförande av dessa bestämmelser". [47]

43. Skatterättsnämnden vill särskilt få klarlagt om några särskilda överväganden blir aktuella när en skattskyldig åberopar den direkta effekten av bestämmelserna i sjätte direktivet för att hävda sin skyldighet att betala mervärdesskatt. Även om en skattskyldig i vanliga fall inte frivilligt skulle betala skatt, är mervärdesskattesystemet sådant till sin art att det kan vara förmånligt för en skattskyldig att vara skyldig att betala mervärdesskatt. Såsom generaladvokaten Darmon påpekade i sitt förslag till avgörande i målet Lubbock Fine, "är en skattskyldig person som genomför en transaktion som är undantagen från skatt inte skyldig att betala skatt på transaktionen, men han kan inte heller dra av den skatt som hans leverantörer har fakturerat honom eller övervältra någon som helst skatt på den följande personen i distributionskedjan". [48] Eftersom "[e]tt undantag från mervärdesskatt därför kan leda till en ökad skattebörda för honom", kan han följaktligen "ha ett intresse av att bli mervärdesskatteskyldig". [49] Det är därför inte ogynnsamt att försöka mervärdesskatteregistrera sig.

44. Skatterättsnämnden vill genom sin tredje fråga få klarlagt om avdragsrätten kan påverkas av att en skattskyldig inte räknade med någon utgående skatt för sina leveranser. Såsom jag redan har påpekat, utgörs den väsentliga grunden för avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet av att ingående mervärdesskatt kan "dras av endast i den mån som de varor och tjänster på vilken den uttagits utgör 'priskomponenter' i en skattepliktig transaktion". [50] Domstolen har ansett att "när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion så har den sistnämnde [vanligtvis] inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten". [51] Den svenska regeringen har påpekat att eftersom överlåtelsen av rättigheterna i fråga enligt svensk lag var skattefri, uppbars ingen mervärdesskatt av sökanden, och regeringen har hävdat att om sökanden nu tilläts att mervärdesskatteregistrera sig och dra av sin ingående mervärdesskatt, skulle det sannolikt vara mycket svårt att i efterhand kräva den

46 — Se bland annat dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, häfte 6), av den 20 oktober 1993 i mål C-10/92, Balocchi (REG 1993, s. I-5105), och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Supergas (REG 1995, s. I-1883).

47 — Domen i det ovannämnda målet BP Supergas, punkt 35.

48 — Dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), punkt 29 i förslaget till avgörande.

49 — Ibidem.

50 — Se punkt 9 i generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i mål C-302/93, Debouche, dom av den 26 september 1996 (REG 1996, s. I-4495).

51 — Se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 28, och domen i det ovannämnda målet Debouche, punkt 16.

mervärdesskatt som borde ha tagits ut på överlåtelserna. Den svenska regeringen har följaktligen framhållit att det skulle strida mot artikel 17.2 i sjätte direktivet att tillåta avdragsrätt under sådana omständigheter. Jag är av annan åsikt.

45. Av de skäl som jag redan har behandlat i punkt 35—40 ovan, har överlåtelse av rätten att förevisa filmer aldrig varit undantagen från mervärdesskatt. Sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har således alltid obligatoriskt varit mervärdesskattepliktiga. Av den tydliga och otvetydiga lydelsen av artikel 17.2 framgår att i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt till avdrag.

46. Den svenska regeringen förefaller anta att ett sådant resultat skulle göra det möjligt för en skattskyldig som sökanden att utnyttja det bästa av två världar, nämligen fördelen av att dra av sin ingående skatt och samtidigt inte vara skyldig att betala utgående mervärdesskatt. Denna oro grundas på en missuppfattning. Sökanden kommer endast att kunna dra av ingående skatt från utgående skatt i likhet med alla andra mervärdesskatteskyldiga. Det belopp som sökanden kommer att ha rätt att kräva återbetalning av i enlighet med artikel 18 i direktivet, vilken avser "[r]egler om utnyttjande av avdragsrätten", är således endast det belopp med vilket ingående skatt överstiger utgående skatt. Sökanden är således skyldig att betala mervärdesskatt på sina leveranser, *oberoende av* om den lade till skatten på det pris som uppbars av dess kunder för överlåtelserna i fråga. Det är vidare inte sökandens skyldighet att se till att den mervärdesskatt som borde ha ingått i priset på överlåtelsetransaktionerna faktiskt återspeglas som ingående skatt i mottagarnas mervärdesskattedeklaration. I den utsträckning dessa mottagare är mervärdesskatteregistrerade i Sverige ankommer det på dem att yrka avdrag för ingående skatt. [52]

47. Jag föreslår följaktligen att domstolen skall besvara den tredje frågan så, att en skattskyldigs underlåtenhet att lägga till värdet av den utgående skatten vid tidpunkten för beräkning av priset för överlåtelsen av ensamrätten till förevisning av filmer inte kan påverka den rätt som tillkommer denne skattskyldige, som har gjort överlåtelserna i fråga, att från den mervärdesskatt som han skulle ha betalat för dessa överlåtelser dra av den mervärdesskatt på varor som har levererats och tjänster som har tillhandahållits honom för framställningen av de filmer som var föremål för överlåtelserna.

52 — Vad beträffar de mottagare som inte var mervärdesskatteregistrerade i Sverige, eftersom överlåtelserna skulle ha varit mervärdesskattepliktiga, skulle de, om de hade betalat mervärdesskatt, ha haft rätt till återbetalning i enlighet med artikel 7.4 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84). Att mervärdesskatt inte har betalats har följaktligen inte någon allmän negativ inverkan på svenska mervärdesskatteinkomster.

V — Förslag till avgörande

48. Mot bakgrund av vad som har anförts ovan föreslår jag att Skatterättsnämndens frågor skall besvaras enligt följande:

1) Ett filmproducerande företags överlåtelse av rätten till förevisning av filmer faller inte inom tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, jämförd med punkt 2 i bilaga F till direktivet.

2) Särskilt av artiklarna 2.1, 6.1 och 17 i sjätte direktivet följer att en person som utför skattepliktigt tillhandahållande av ensamrätten till förevisning av filmer kan åberopa dessa bestämmelser gentemot en nationell beskattningsmyndighet som vägrar att tillåta att han lämnar in en mervärdesskattedeklaration i vilken denna person drar av mervärdesskatten på de varor och tjänster som har använts för att producera filmerna i fråga från den mervärdesskatt som skulle ha tillagts priset på överlåtelsen av dessa rättigheter.

3) En skattskyldigs underlåtenhet att lägga till värdet av den utgående skatten vid tidpunkten för beräkning av priset för överlåtelsen av ensamrätten till förevisning av filmer kan inte påverka den rätt som tillkommer denne skattskyldige, som har gjort överlåtelserna i fråga, att från den mervärdesskatt som han skulle ha betalat för dessa överlåtelser dra av den mervärdesskatt på varor som har levererats och tjänster som har tillhandahållits honom för framställningen av de filmer som var föremål för överlåtelserna.