FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

föredraget den 29 mars 2001 [1]

1. Tribunal d'arrondissement i Luxemburg har, genom beslut av den 15 juli 1999, ställt två frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet). Tribunal d'arrondissement har närmare bestämt bett domstolen att uttala sig om begreppet fria yrkesutövare enligt bilaga F, punkt 2, till det sjätte direktivet och särskilt att fastställa huruvida fastighetsförvaltare omfattas av detta begrepp och huruvida den reducerade mervärdesskattesats som föreskrivs för fria yrkesutövare i de luxemburgska bestämmelserna därmed är tillämplig på denna yrkesgrupp.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelser

2. Vad gäller de gemenskapsrättsliga bestämmelserna är det sjätte direktivet, som ovan nämnts, tillämpligt i förevarande fall. I fråga om detta direktiv är det, av skäl som tydligt kommer att framgå nedan, nödvändigt att göra skillnad mellan

— å ena sidan bestämmelserna om *reducerad mervärdesskattesats*, vilka ligger till grund för de luxemburgska bestämmelserna om den skattesats som är tillämplig på fria yrkesutövare och

— å andra sidan bestämmelserna om *undantagande från mervärdesskatteplikt*, vari återfinns den hänvisning till fria yrkesutövare som är föremål för den i förevarande mål aktuella begäran om förhandsavgörande.

Bestämmelserna om reducerad mervärdesskattesats återfinns i artiklarna 12.3, 12.4 och 28.2 e i det sjätte direktivet.

3. I artikel 12.4 i det sjätte direktivet stadgades ursprungligen att medlemssta-

1 — Originalspråk: italienska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 28.

terna hade rätt att i vissa fall beskatta tillhandahållande av varor och tjänster med reducerade skattesatser. Medlemsstaterna hade endast skyldigheten att bestämma skattesatsen "på sådant sätt att [hela den mervärdesskatt som är avdragsgill enligt bestämmelserna i artikel 17 skall kunna dras] från det belopp av mervärdesskatt som följer av dess tillämpning på normalt sätt".

reducerad skattesats på andra varor och tjänster än sådana som specificeras i bilaga H får tillämpa denna reducerade skattesats eller en av de två reducerade skattesatser som nämns i artikel 12.3 på dessa områden, förutsatt att skattesatsen inte understiger 12 %."

Bestämmelserna om undantagande från mervärdesskatteplikt i artikel 28.3 b i det sjätte direktivet

4. Denna bestämmelse ändrades delvis genom rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (nedan kallat direktiv 92/77).[3] I artikel 12.3 a i det sjätte direktivet, i ändrad lydelse enligt artikel 1.1. i direktiv 92/77, stadgas numera att "[m]edlemsstaterna [även] får ... tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa får inte vara lägre än 5 % och får endast avse tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H" (däribland förekommer inte, såvitt är aktuellt i förevarande fall, tjänster som utförs av fria yrkesutövare). I artikel 28.2 (rubricerad "Övergångsbestämmelser") i det sjätte direktivet, i ändrad lydelse enligt artikel 1.4 e i direktiv 92/77, stadgas vidare att "[m]edlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en

5. I artikel 28.3 b i det sjätte direktivet stadgas att medlemsstaterna får "fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga". Enligt punkt 2 i bilaga F är sådan verksamhet bland annat "[t]jänster 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" (min kursivering).

3 — EGT L 316, s.1; svensk specialutgåva område 9, volym 2, s. 80.

Luxemburgska bestämmelser om reducerad mervärdesskattesats

6. Den luxemburgska lagstiftaren har valt att inte tillämpa artikel 28.3 b i det sjätte direktivet för att undanta de ovannämnda typerna av verksamhet från mervärdesskatteplikt. Däremot har lagstiftaren i fråga utnyttjat sin behörighet att fastställa reducerade mervärdesskattesatser, i enlighet med artiklarna 12.3, 12.4, 28.2 e i det sjätte direktivet.

7. Av beslutet om hänskjutande framgår att det i artikel 40.4 b i den luxemburgska lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt stadgas att en reducerad skattesats om sex procent (i stället för den gängse skattesatsen om 15 procent) gäller för tjänster som avser utövande av ett fritt yrke, inom de gränser och på de villkor som skall fastställas i storhertiglig förordning.

8. I beslutet om hänskjutande anges även att det i artikel 4 i den storhertigliga förordningen av den 7 mars 1980 om fastställelse av gränser och villkor för tillämpning av reducerad mervärdesskattesats enligt den ovannämnda artikel 40 i lagen av den 12 februari 1979, föreskrivs att sådan verksamhet som bedrivs av avoués (biträdande jurister), avocats, notarius publicus, huissiers (tjänstemän som bistår den nationella domstolen med delgivning, exekution och utredning), förvaltare, ingenjörer, arkitekter, byggkontrollanter, kontrollanter, tekniker, kemister, uppfinnare, sakkunniga rådgivare, auktoriserade revisorer, veterinärer, journalister, personer som är verksamma som både journalister och fotografer, tolkar, översättare och annan liknande verksamhet skall anses som utövande av ett fritt yrke.

9. Artikel 40 i lagen om mervärdesskatt ändrades sedermera genom artikel 8 i budgetlagen av den 20 december 1991. I denna artikel stadgas att en mellanliggande skattesats om 12 procent från och med år 1993 skall gälla för sådan verksamhet som är att anse som utövande av fri yrkesverksamhet. I en ny storhertiglig förordning av den 21 december 1991 återfinns samma icke uttömmande förteckning över sådan verksamhet som i den ovannämnda förordningen av den 7 mars 1980. Enligt kommissionens uppgifter hade denna ändring av skattesatsen samband med att Europeiska gemenskaperna antog det tidigare nämnda direktivet nr 92/77.

Fastighetsförvaltningsverksamhet i Storhertigdömet Luxemburg

10. Det framgår vidare av beslutet om hänskjutande att samtliga delägare i en fastighet eller i ett fastighetsbestånd enligt lag av den 16 maj 1975 om status för fastigheter som innehas med samäganderätt ovillkorligen skall ingå i en gemensam förening, som har status som juridisk person.

11. Enligt bestämmelserna i den storhertigliga förordningen av den 13 juni 1975 om verkställighetsföreskrifter till lagen om samäganderätt skall fastighetsförvaltaren utses av delägarna vid delägarstämma.

Förvaltningsuppgifterna kan utföras av alla fysiska eller juridiska personer. Förvaltaren skall vidta de åtgärder som följer av förordningen om samäganderätt och av delägarstämmans beslut. Han skall förvalta fastigheten och ombesörja dess tillsyn och underhåll. I brådskande fall skall han på eget initiativ utföra allt arbete som är nödvändigt för att bevara fastigheten. Han företräder föreningen inför rätta samt genom att företa rättshandlingar, vanligen efter att ha befullmäktigats av delägarstämman.

Bakgrund och tolkningsfrågor

12. Christiane Adam bedriver fastighetsförvaltningsverksamhet i Luxemburg. I sina deklarationer för mervärdesskatt avseende denna verksamhet för verksamhetsåren 1991—1994 tillämpade hon den skattesats som enligt de luxemburgska bestämmelserna skall tillämpas för fria yrkesutövare, till vilka hon enligt egen uppfattning borde hänföras på grund av den verksamhet hon bedriver.

13. Administration de l'enregistrement et des domaines (behörig luxemburgsk myndighet i mervärdesskattefrågor), som inte delade denna uppfattning, utfärdade rättelsebesked och ålade Christiane Adam att erlägga mervärdesskatt i enlighet med den gängse skattesatsen om 15 procent. Christiane Adam begärde omprövning av rättelsebeskeden. Direktören för den nämnda myndigheten omprövade beslutet genom beslut av den 11 och den 15 november 1996 utan att ändra det.

14. Christiane Adam överklagade myndighetens beslut till Tribunal d'arrondissement i Luxemburg och anförde att hennes verksamhet är av sådan art att hon är att anse som en fri yrkesutövare och att en reducerad mervärdesskattesats om sex procent därför enligt den luxemburgska skattelagstiftningen skulle tillämpas för åren 1991—1992 och en mellanliggande skattesats om 12 procent för åren 1993—1994, i stället för den gängse skattesatsen om 15 procent.

15. Vid sin prövning fann den nämnda domstolen inledningsvis att det i den luxemburgska mervärdesskattelagstiftningen visserligen återfinns en förteckning över verksamhet som är att anse som fri yrkesutövning, men inte någon definition av detta begrepp. Tribunal d'arrondissement konstaterade dock att lagstiftningen innebar införlivande av gemenskapsdirektiven om mervärdesskatt och drog därav slutsatsen att "de luxemburgska bestämmelserna om mervärdesskatt vilka är tillämpliga på fria yrkesutövare måste tolkas i enlighet med gemenskapsbestämmelserna om mervärdesskatt".

16. Tribunal d'arrondissement har närmare bestämt påpekat att medlemsstaterna enligt det sjätte direktivet skall fastställa den "gängse" mervärdesskattesatsen, att medlemsstaterna enligt artikel 12 i det sjätte direktivet har möjlighet att fastställa reducerade eller förhöjda skattesatser för vissa tjänster samt slutligen att medlemsstaterna enligt övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 i direktivet får fortsätta att undanta vissa tjänster som anges i bilaga F från mervärdesskatt, bland annat just

tjänster som tillhandahålls av "fria yrkesutövare".

17. Tribunal d'arrondissement har, med den sistnämnda hänvisningen som grund, beslutat att i enlighet med artikel 234 EG hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Utgör begreppet fria yrken, som avses i bilaga F, punkt 2, till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, ett självständigt gemenskapsrättsligt begrepp?

För det fall den första frågan besvaras jakande:

2. Omfattar begreppet fria yrken en fastighetsförvaltares yrkesverksamhet?"

Parternas inställning

18. Förutom parterna i målet vid den nationella domstolen har även den danska regeringen och kommissionen inkommit med yttranden till domstolen. De slutsatser som dras i dessa yttranden kan sammanfattas enligt följande.

19. Såväl Administration de l'enregistrement et des domaines som kommissionen har understrukit att den gemenskapsrättsliga bestämmelse som tolkningsfrågorna avser inte är tillämplig i målet, eftersom de ifrågavarande nationella bestämmelserna avser *reducerad mervärdesskattesats* för fria yrkesutövare i enlighet med artiklarna 12.3, 12.4 och 28.2 e i det sjätte direktivet och inte *undantagande från mervärdesskatteplikt* enligt artikel 28.3 b i och bilaga F till samma direktiv, vilka nämns i den första frågan. Den luxemburgska myndigheten har av denna iakttagelse dragit slutsatsen att domstolen inte är behörig att besvara tolkningsfrågorna (och endast i andra hand föreslagit att båda frågorna skall besvaras nekande). Kommissionen har däremot föreslagit att båda den hänskjutande domstolens frågor skall besvaras, dock endast för att fastställa att medlemsstaternas behörighet omfattar fastställande av de transaktioner för vilka en reducerad mervärdesskattesats skall gälla, med det enda förbehållet att principen om mervärdesskattens neutralitet skall iakttas.

20. Christiane Adam har för sin del anfört att domstolen är behörig på den grunden att bestämmelserna om mervärdesskatt är "utomordentligt gemenskapsrättsliga". I sak har hon vidhållit att verksamhet som fastighetsförvaltare skall anses utgöra fri yrkesverksamhet.

21. Den danska regeringen, slutligen, har inte berört frågan huruvida domstolen är behörig och har föreslagit att den första frågan skall besvaras så, att begreppet "fria yrkesutövare" enligt bilaga F, punkt 2, till det sjätte direktivet utgör ett gemenskapsrättsligt begrepp, som dock måste definieras mot bakgrund av medlemsstaternas nationella rätt. Följaktligen anser regeringen i fråga inte att det är nödvändigt att besvara den andra frågan, även om den i andra hand finner att den skall besvaras jakande.

Rättslig bedömning

Domstolens behörighet

22. Enligt min mening uppkommer i förevarande mål, som framgår av diskussionen mellan parterna, först av allt frågan huruvida förutsättningar för en begäran om förhandsavgörande föreligger enligt artikel 234 EG. Först och främst är det nödvändigt att bedöma huruvida den gemenskapsbestämmelse (bilaga F punkt 2 i det sjätte direktivet) som tolkningsfrågorna avser har betydelse för avgörandet av målet vid den nationella domstolen och om EG-domstolens medverkan således är nödvändig för att den förstnämnda domstolen skall kunna döma i sak, vilket är en förutsättning enligt artikel 234 EG.

23. I denna fråga är domstolens fasta praxis som bekant att det i princip "endast ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten är anhängig, och som är ansvarig för det rättsliga avgörande som skall följa, att med hänsyn till omständigheterna i målet bedöma både behovet av att begära ett förhandsavgörande för att kunna avkunna dom och relevansen av de frågor som den ställer till domstolen". [4]

24. Som bekant förbehåller domstolen sig för övrigt ett utrymme för bedömning av den nationella domstolens ställningstagande, detta för att i förekommande fall kunna besluta att inte ta upp begäran om förhandsavgörande till prövning. Domstolen har närmare bestämt vid flera tillfällen "ansett att den inte kan avgöra en fråga som en nationell domstol har ställt, när det på ett uppenbart sätt framgår att den tolkning eller bedömning av en gemenskapsrättslig regels giltighet som den nationella domstolen har begärt saknar samband med förfarandets förlopp eller syftet med tvisten vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk" [5]. Följaktligen skall EG-domstolen "[o]m det framgår att den ställda frågan uppenbart saknar relevans för avgörandet av den tvisten ... fastställa att anledning saknas för den att döma i saken". [6] Domstolen har, bland annat av denna anledning, inte ansett sig

4 — Dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal Tourisme (REG 2000, s. I-6049), punkt 20. Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 15 juni 1999 i mål C-421/97, Tarantik (REG 1999, s. I-3633), punkt 33, och dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 59.

5 — Se dom i det ovannämnda målet Idéal Tourisme, punkt 20. Se även dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157), punkt 52, domen i det ovannämnda målet Bosman, punkt 61, dom av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, Lourenço Dias (REG 1992, s. I-4673; svensk specialutgåva volym 13, s. 69), punkterna 17 och 18, och dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871, punkt 25; svensk specialutgåva volym 13, s. 105).

6 — Domen i det ovannämnda målet Lourenço Dias, punkt 20.

vara behörig "om det är uppenbart att gemenskapsrätten varken direkt eller indirekt är tillämplig på omständigheterna i fallet". [7]

25. Det kan emellertid svårligen bestridas att den gemenskapsrättsliga bestämmelse som tolkningsfrågorna avser, såsom Administration de l'enregistrement et des domaines och kommissionen har gjort gällande i förevarande fall, inte är tillämplig i målet vid den nationella domstolen. Inte heller övriga parter har bestritt detta. Som framgår av ovanstående avser de luxemburgska bestämmelserna i fråga fastställelse av en reducerad mervärdesskattesats för fria yrkesutövare. De avser inte alls undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 28.3 b i och bilaga F, punkt 2, till det sjätte direktivet.

26. Den nationella domstolen, som i beslutet om hänskjutande med rätta har gjort skillnad mellan bestämmelserna om reducerad skattesats (vilka i målet utgör en premiss för de ifrågavarande luxemburgska bestämmelserna) och bestämmelserna om undantagande från mervärdesskatteplikt, förefaller för övrigt vara väl medveten om detta. Tribunal d'arrondissement tillmäter dock, som ovan sagts, det förhållandet att "mervärdesskattelagstiftningen innebär införlivande av de gemenskapsrättsliga direktiven i denna fråga" avgörande betydelse. I synnerhet synes den nämnda domstolen anse att det är avgörande att gemenskapsbestämmelserna om undantagande från mervärdesskatteplikt, vilka visserligen inte är tillämpliga i målet, innehåller en hänvisning till begreppet fria yrken, i likhet med de nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen, samt att båda bestämmelserna, även om de är helt fristående från varandra, avser mervärdesskatterättsliga frågor. Därav följer enligt Tribunal d'arrondissements mening att det är nödvändigt att tolka "de luxemburgska bestämmelser om mervärdesskatt vilka är tillämpliga på fria yrkesutövare ... i enlighet med gemenskapsbestämmelserna om mervärdesskatt".

27. Jag uppskattar visserligen den luxemburgska domstolens omsorg att söka förankra sitt beslut i gemenskapsrätten och i de gemenskapsrättsliga begreppen, men jag anser dock att sambandet mellan frågan i målet vid den nationella domstolen och den gemenskapsrättsliga bestämmelse som tolkningsfrågorna avser är mycket ansträngt och i vart fall alltför bräckligt för att det av detta samband skall kunna följa att tolkningsfrågorna är relevanta och att domstolen således är behörig att besvara dem.

28. Först och främst vill jag ännu en gång understryka att den gemenskapsrättsliga bestämmelse som den nationella domstolen önskar få en tolkning av är helt skild från de gemenskapsbestämmelser som är relevanta i målet vid domstolen i fråga, även om de ingår i samma direktiv. För det andra är det visserligen riktigt att medlemsstaterna enligt artiklarna 12.3, 12.4 och 28.2 e i det sjätte direktivet får tillämpa reducerade skattesatser för viss verksamhet, men det ankommer på medlemsstaterna att besluta att utnyttja denna behörighet. Dessa är i vart fall över huvud taget inte skyldiga att stödja sig på förteckningen i bilaga F till det sjätte direktivet, som avser undantag från mervärdesskatteplikt, när de

7 — Domar av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 26, och i mål C-130/95, Giloy (REG 1997, s. I-4291), punkt 22.

beslutar för vilken verksamhet en reducerad skattesats skall gälla. Det finns således inte någon möjlighet att, såvitt är aktuellt i målet, fastställa något samband i tolkningshänseende mellan de nationella bestämmelserna om för vilken verksamhet en reducerad skattesats gäller och bestämmelserna i det sjätte direktivet om transaktioner som kan undantas från skatteplikt. Det är uppenbart att ett sådant samband inte heller kan anses föreligga på grund av den allmänna omständigheten — för att inte säga den tillfälligheten — att såväl den nationella bestämmelsen som den gemenskapsrättsliga bestämmelsen avser mervärdesskatt.

29. Med hänsyn till ovanstående förefaller det inte heller i förevarande mål kunna antas — vilket den som läser mellan raderna i beslutet om hänskjutande kanske skulle kunna föranledas att göra — att de ifrågavarande nationella bestämmelserna innehåller en sorts indirekt hänvisning till en gemenskapsrättslig bestämmelse (i förevarande fall bilaga F till det sjätte direktivet). Jag menar således att man i förevarande fall inte kan åberopa den välkända domen i målet Dzozi [8], enligt vilken "[d]et [varken] framgår ... av ordalydelsen i artikel 177 eller av syftet med det förfarande som införts genom denna artikel att fördragets upphovsmän skulle ha avsett att från domstolens behörighet undanta en begäran om förhandsavgörande angående en gemenskapsrättslig bestämmelse i det särskilda fall då det i en medlemsstats nationella rätt hänvisas till innehållet i denna bestämmelse för att fastställa de regler som är tillämpliga på förhållanden som är helt och hållet interna för den staten". [9]

30. Även om detta innebär att det bortses från den tvekan som den ovannämnda domen kan föranleda anser jag att det är uteslutet att den skulle kunna åberopas i situationer som den här aktuella [10]. Detta framgår tydligt av domen i målet Kleinwort Benson [11], vari domstolen fann att den inte var behörig att tolka en bestämmelse i Brysselkonventionen av den 27 september 1968 om domstols behörighet och om verkställighet av domar på privaträttens område, eftersom det i målet var fråga om en tolkning som "inte är avsedd att tillåta den hänskjutande domstolen att pröva tillämpningen av denna konvention, utan inhemsk rätt i den konventionsstat där denna domstol är belägen". [12] Grunden för denna slutsats var, förutom att den tolkning som begärdes av domstolen inte var av tvingande karaktär, i synnerhet att bestämmelserna i den ifrågavarande konventionen hade använts som förebild i den berörda statens rättsordning och att deras lydelse endast delvis hade återgivits där, men att de nationella bestämmelserna inte "direkt och ovillkorligt hänvisa[de] till gemenskapsrätten" och att bestämmelserna i konventionen således inte hade gjorts tillämpliga som sådana i den nämnda rättsordningen, inte ens utanför konventionens egentliga tillämpningsområde. [13]

31. Emellertid föranleder inte heller de senare domarna i målen Leur-Bloem och

8 — Dom av den 18 oktober 1990 i de förenade målen C-297/88 och C-197/89 (REG 1990, s. I-3763; svensk specialutgåva volym 10, s. 531).

9 — Punkt 36.

10 — Se i detta hänseende generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i mål C-346/93, Kleinwort Benson (REG 1995, s. I-615), punkterna 24 och 25, och generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i de ovannämnda målen Leur-Bloem och Giloy, punkterna 75—81.

11 — Den ovan i punkt 9 nämnda domen.

12 — Punkt 14.

13 — Punkterna 16 och 19.

Giloy,[14] [15] i vilka domstolen däremot har befunnit sig behörig, någon annan slutsats. I det förstnämnda målet fastställde domstolen att den "med stöd av artikel 177 är behörig att tolka gemenskapsrätten när situationen i fråga inte direkt regleras av denna rätt, men då den nationella lagstiftaren vid införlivandet av direktivets bestämmelser med den nationella rätten har beslutat att rent interna situationer skall behandlas på samma sätt som de situationer som regleras i direktivet, varför han har anpassat den interna lagstiftningen till gemenskapsrätten."[16] I sådana fall är domstolen behörig, eftersom den nationella lagstiftaren, som är skyldig att införliva en viss gemenskapsrättslig bestämmelse med nationell rätt, medvetet och till fullo har utvidgat gemenskapsrättens tillämpningsområde till att omfatta rent interna situationer.

32. I domen i målet Giloy fastställde domstolen däremot att "när en nationell lagstiftning för lösning av ett internt problem — för att säkerställa att ett enda förfarande tillämpas i liknande fall — anpassas till den lösning som har uppnåtts med tillämpning av gemenskapsrätten, föreligger det ett gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att i framtiden undvika att det förekommer tolkningar som skiljer sig åt".[17] Domstolen har närmare bestämt fastställt att den är behörig i fall där "ifrågavarande bestämmelser i nationell rätt är tillämpliga utan åtskillnad — och ibland till och med samtidigt — på fall som dels avser nationell rätt, dels gemenskapsrätt" och att det följaktligen "enligt nationell rätt [krävs] att de ifrågavarande nationella bestämmelserna alltid tillämpas i enlighet med denna artikel".[18] I dylika fall följer domstolens behörighet således av det förhållandet att den ordning som följer av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna enligt nationell rätt skall tillämpas i vissa interna situationer.

33. Situationen i förevarande fall är en helt annan. Av det ovan angivna framgår nämligen följande:

— Den luxemburgska bestämmelsen om tillämpning av en reducerad skattesats för verksamhet som fri yrkesutövare har antagits *självständigt* av myndigheterna i det berörda landet och inte i syfte att införliva en viss gemenskapsrättslig bestämmelse med den nationella rättsordningen. För att fastställa den verksamhet för vilken en reducerad skattesats skall gälla var de nämnda myndigheterna inte alls skyldiga att hänvisa till gemenskapsrättsliga bestämmelser, såsom bestämmelserna i artikel 28.3 i det sjätte direktivet och i bilaga F till detta direktiv.

— Vid bestämningen av de tjänster för vilka en reducerad skattesats gäller

14 — Den ovan i punkt 9 nämnda domen.

15 — Den ovan i punkt 9 nämnda domen.

16 — Punkt 34.

17 — Punkt 28.

18 — Punkt 27.

hänvisas i den luxemburgska bestämmelsen varken direkt eller indirekt till de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, vilka följaktligen inte har gjorts tillämpliga i den nationella rättsordningen. Den luxemburgska lagstiftaren har inte heller vid fastställandet av den verksamhet för vilken en reducerad skattesats skall gälla efterbildat bestämmelsen i det sjätte direktivet om undantag från mervärdesskatteplikt.

— Enbart det förhållandet att det hänvisas till fria yrkesutövare såväl i förteckningen över verksamhet som kan undantas från mervärdesskatteplikt i bilaga F till det sjätte direktivet som i förteckningen över verksamhet för vilken en reducerad skattesats gäller, vilka återfinns i artikel 40 i den luxemburgska lagen innebär förvisso inte att avsikten med den sistnämnda bestämmelsen har varit att ens delvis återge en gemenskapsrättslig bestämmelses ordalydelse.

34. Sammanfattningsvis anser jag att det föreligger en risk att en eventuell dom från domstolen i den ovan beskrivna situationen endast skulle vara hypotetisk eller abstrakt, eftersom den inte skulle ha någonting att göra med de faktiska förhållandena och det rättsliga sammanhanget i målet vid den nationella domstolen. Definitionen av begreppet fria yrkesutövare enligt bilaga F till det sjätte direktivet bör i stället, i enlighet med väl etablerade tolkningsprinciper, göras mot bakgrund av den bestämmelses innehåll och syfte i vilken begreppet ingår. Begreppet kan inte automatiskt överföras till nationell rätt och användas för att definiera ett motsvarande begrepp som ingår i en bestämmelse med annat innehåll och annat syfte. [19]

35. Med hänsyn till ovanstående föreslår jag således att domstolen skall fastställa att de tolkningsfrågor som Tribunal d'arrondissement i Luxemburg har ställt inte är relevanta för målets avgörande i sak vid den nationella domstolen och att förutsättningar enligt artikel 234 EG för att domstolen skall uttala sig om tolkningen av begreppet fria yrkesutövare i bilaga F, punkt 2, till det sjätte direktivet följaktligen inte föreligger.

Prövning i sak

36. Om domstolen dock skulle finna att den är behörig att besvara de frågor som Tribunal d'arrondissement i Luxemburg har ställt tror jag att svaret på dessa frågor kan återfinnas just i den argumentation som jag har utvecklat ovan, vilken leder till samma slutsats som den som kommissionen har dragit. Med andra ord anser jag att den hänskjutande domstolens frågor skall

19 — Se bland annat dom av den 13 mars 1992 i mål C-338/90, Hamlin Electronics (REG 1992, s. I-2333), punkt 12, och dom av den 1 juni 1995 i mål C-467/93, Analog Devices (REG 1995, s. I-1403), punkt 8. Domstolen har flera gånger särskilt klarlagt att två likalydande uttryck som förekommer i olika bestämmelser vilka har olika syften kan tolkas olika. Se exempelvis det kända yttrandet 1/91, avseende det första förslaget till EES-avtal, vari angavs att "det förhållandet att bestämmelserna i avtalet och motsvarande gemenskapsrättsliga bestämmelser har samma lydelse innebär inte att de nödvändigtvis skall tolkas på samma sätt (yttrande 1/91 av den 14 december 1991, REG 1991, s. I-6079, punkt 14).

besvaras så, att artikel 28.3 i och bilaga F till det sjätte direktivet avser transaktioner som kan undantas från mervärdesskatteplikt och inte sådana transaktioner för vilka en reducerad mervärdesskattesats gäller, såsom de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och att definitionen av dessa, inklusive definitionen av begreppet "fria yrkesutövare", är en fråga som i förevarande fall inte faller under gemenskapsrätten, utan omfattas av medlemsstaternas behörighet.

Förslag till avgörande

37. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen skall fastställa att den inte är behörig att besvara de tolkningsfrågor som Tribunal d'arrondissement i Luxemburg har ställt. I vart fall avser artikel 28.3 i och bilaga F till det sjätte direktivet transaktioner som kan undantas från mervärdesskatteplikt och inte sådana transaktioner för vilka en reducerad mervärdesskattesats gäller, såsom de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Definitionen av dessa transaktioner, inklusive begreppet "fria yrkesutövare", är följaktligen en fråga som i förevarande fall inte faller under gemenskapsrätten, utan omfattas av medlemsstaternas behörighet.