DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
12. november 1998 *

I sag C-134/97,

angående en anmodning, som Skatterättsnämnden (Sverige) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den sag, der er indbragt af

Victoria Film A/S,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21), sammenholdt med artikel 28, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) og med punkt 2 i bilag F til dette direktiv,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, G. Hirsch (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne G. F. Mancini, H. Ragnemalm, R. Schintgen og K. M. Ioannou,

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

* Processprog: svensk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Riksskatteverket ved advokat Leif Krafft, Solna

— den svenske regering ved kontorchef Erik Brattgärd, Handelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den finske regering ved juridisk konsulent Tuula Pynnä, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Knut Simonsen og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 30. april 1998 er afgivet mundtlige indlæg af Riksskatteverket, af den svenske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 18. juni 1998,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 20. februar 1997, indgået til Domstolen den 7. april 1997, har Skatterättsnämnden i medfør af EF-traktatens artikel 177 stillet tre præjudicielle

spørgsmål om fortolkningen af akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, herefter »tiltrædelsesakten«), sammenholdt med artikel 28, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) og med punkt 2 i bilag F til dette direktiv.

2 Disse spørgsmål er rejst i forbindelse med en anmodning om forhåndsbesked, som selskabet Victoria Film A/S (herefter »Victoria«) har indgivet til Skatterättsnämnden.

3 Victoria, som har hjemsted i Danmark, udøver gennem sit svenske datterselskab virksomhed med kommerciel filmproduktion i Sverige. Den 1. august 1996 påbegyndte Victoria indspilning i Sverige af visse film, hvortil rettighederne til fremvisning i tv og biografer skulle overdrages til andre selskaber.

4 I Sverige var overdragelse af ophavsrettigheder til film imidlertid momsfritaget i henhold til kapitel 3, § 11, stk. 1, i mervärdesskattelagen (1994:200) (den svenske lov om merværdiafgift) i den udgave, der var i kraft indtil den 31. december 1996, sammenholdt med bestemmelserne i lagen om upphovsrätt til litterära och konstnärliga verk (1960:729) (den svenske ophavsretslov). Som følge af en lovændring gælder dette ikke fra og med den 1. januar 1997.

5 Den 6. marts 1996 anmodede Victoria Skatterättsnämnden om forhåndsbesked om, hvorvidt overdragelsen af filmrettigheder var momspligtig selv før den 1. januar 1997, således at selskabet havde fradragsret for indgående moms.

6 Victoria har gjort gældende, at Kongeriget Sverige ikke havde hjemmel til at opretholde en sådan fritagelse i medfør af punkt 2, litra aa), i bilag XV, afsnit IX, til tiltrædelsesakten sammenholdt med artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv og med punkt 2 i bilag F til direktivet.

7 Skatterättsnämnden kan efter anmodning fra en skatte- eller afgiftspligtig afgive forhåndsbesked i skatte- og afgiftsspørgsmål. Nævnets virksomhed og betingelserne for at afgive en forhåndsbesked er fastsat i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (1951:442) (den svenske lov om forhåndsbesked i skatte- og afgiftsansættelsesspørgsmål mv.) samt for så vidt angår forhåndsbesked i momsspørgsmål i kapitel 21 i mervärdesskattelagen.

8 I henhold til disse bestemmelser består Skatterättsnämnden af to afdelinger, én for direkte og én for indirekte afgifter. Regeringen udnævner de atten faste medlemmer og suppleanter for en periode, der ikke kan overstige fire år. Blandt medlemmerne har formændene for de to afdelinger uddannelse som dommer og er fuldtidsansatte. De øvrige medlemmer har deres fuldtidsbeskæftigelse ved domstole, offentlige myndigheder, private virksomheder eller faglige sammenslutninger.

9 Finder Skatterättsnämnden, at en anmodning under hensyn til dens indhold ikke straks bør afvises, indhentes Riksskatteverkets udtalelse i sagen. Antages anmodningen til behandling, giver nævnet i det omfang, det antages at burde ske, besked om, hvordan det spørgsmål, der er forelagt nævnet, skal afgøres ved forespørgerens skatteansættelse.

10 En forhåndsbesked kan indbringes for Regeringsrätten (Sveriges højeste forvaltningsdomstol) af forespørgeren eller af Riksskatteverket. En forhåndsbesked, der har fået retskraft, skal følges ved skatteansættelsen, hvis og i det omfang den, der har anmodet om forhåndsbeskeden, kræver det. Forhåndsbeskeden er således bin-

dende for staten, hvis forespørgeren stiller krav om det, medmindre der efterfølgende sker ændringer i love eller andre bestemmelser.

11 På dette grundlag har Skatterättsnämnden forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Indebærer artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette momsdirektiv, sammenholdt med punkt 2 i bilag F til direktivet og under hensyn til indholdet af punkt 2, litra aa), i afsnit IX, Beskatning, i bilag XV til tiltrædelsestraktaten mellem Den Europæiske Unions medlemsstater og Sverige om Sveriges tiltrædelse af Den Europæiske Union, at Sverige har ret til at have bestemmelser i sin nationale lovgivning af det indhold, som gælder i henhold til mervärdesskattelagens (den svenske lov om merværdiafgift) kapitel 3, § 11, stk. 1, i den affattelse, der var gældende til og med den 31. december 1996?

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

2) Indebærer det forhold, at artikel 28, stk. 3, litra b), ikke tillader, at der i national lovgivning består en afgiftsfritagelse for en omsætning som den, der omhandles i spørgsmål 1, at denne bestemmelse, bestemmelserne i artikel 6, stk. 1, eller eventuelt nogen anden bestemmelse i sjette direktiv har såkaldt direkte virkning i den her omhandlede henseende og derfor over for en national myndighed kan påberåbes af den, der omsætter sådanne rettigheder, som begrundelse for, at omsætningen skal behandles som en afgiftspligtig omsætning?

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

3) Kan den, der omsætter rettighederne, alligevel gøre gældende, at der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2, eller nogen anden bestemmelse i direktivet, dvs. har den nævnte bestemmelse direkte virkning, selv om omsætningen ikke fører til, at der opstår udgående afgift?«

12 Kommissionen har gjort gældende, at Domstolen ikke er kompetent til at besvare de af Skatterättsnämnden stillede spørgsmål. Kommissionen har navnlig gjort gældende, at nævnet ikke udøver nogen dømmende myndighed i traktatens artikel 177's forstand, idet dets virksomhed snarere forekommer at have administrativ karakter. I denne forbindelse har Kommissionen fremhævet, at selv om det er sandsynligt, at en anmodning om forhåndsbesked oftest fremsættes, fordi skatteyderen og skatteforvaltningen har forskellige standpunkter, ses der ikke at være nogen væsentlig forskel mellem en afgivet forhåndsbesked og en afgørelse truffet af skatteforvaltningen med hensyn til beskatningen.

13 Den svenske regering har heroverfor gjort gældende, at Skatterättsnämnden er en ret i den forstand, hvori udtrykket anvendes i traktatens artikel 177. Den har påpeget, at der indledes en procedure ved Skatterättsnämnden, når der foreligger en tvist, idet skatteyderen ikke har noget behov for en forhåndsbesked, hvis han og skatteforvaltningen er enige om det pågældende beskatningsspørgsmål.

14 Det bemærkes i denne forbindelse, at det fremgår af fast retspraksis, at de nationale retsinstanser kun kan forelægge spørgsmål for Domstolen, hvis der verserer en tvist for dem, og hvis forelæggelsen sker med henblik på afgørelse af en retssag (kendelse af 5.3.1986, sag 318/85, Greis Unterweger, Sml. s. 955, præmis 4, og dom af 19.10.1995, sag C-111/94, Job Centre, Sml. I, s. 3361, præmis 9).

15 Selv om der i denne sag foreligger omstændigheder, som kunne tale for, at Skatterättsnämnden anses for at udøve dømmende myndighed — herunder navnlig den uafhængige stilling, nævnet har som følge af dets oprettelse ved lov, og dets kompetence til at træffe afgørelser med bindende virkning ved anvendelse af retsregler — medfører andre forhold imidlertid, at det må konkluderes, at nævnet hovedsagelig har en administrativ funktion.

16 Der må navnlig tages hensyn til det forhold, at den afgiftspligtiges situation ikke har givet anledning til nogen afgørelse fra skattemyndighederne, før anmodningen om forhåndsbesked blev indgivet til Skatterättsnämnden. Nævnet har således ikke til opgave at prøve lovligheden af disse myndigheders afgørelser, men skal derimod træffe den første afgørelse om beskatningen af en bestemt transaktion.

17 Når Skatterättsnämnden efter anmodning fra den skatte- eller afgiftspligtige afgiver forhåndsbesked om et beskatnings- eller afgiftsspørgsmål, udøver det en ikkejudiciel funktion, som i øvrigt i andre medlemsstater udtrykkeligt varetages af skatte- og afgiftsmyndighederne. Hvad angår karakteren af Skatterättsnämndens forhåndsbeskeder kan man sammenligne den med den ordning, der findes vedrørende fortoldningsspørgsmål, hvor det er de nationale toldmyndigheder, som på forhånd kan meddele bindende tariferingsoplysninger til en borger efter dennes anmodning i medfør af artikel 12 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1).

18 Skatterättsnämnden udøver således en administrativ funktion, når den afgiver en bindende forhåndsbesked, som skatteyderen kan have interesse i, idet han bedre kan planlægge sin virksomhed, men den har ikke til opgave at afgøre en tvist. Det er kun i tilfælde af, at skatteyderen eller Riksskatteverket anlægger sag til prøvelse

af en forhåndsbesked, at den ret, der behandler sagen, i traktatens artikel 177's forstand kan anses for at udøve dømmende myndighed med det formål at kontrollere lovligheden af en afgørelse om beskatning af en skatteyder.

19 Det følger heraf, at Domstolen ikke har kompetence til at tage stilling til de af Skatterättsnämnden stillede spørgsmål.

Sagens omkostninger

20 De udgifter, der er afholdt af den svenske og den finske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for Skatterättsnämnden, tilkommer det dette at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

for ret:

Domstolen er ikke kompetent til at besvare de spørgsmål, der er stillet af Skatterättsnämnden ved forelæggelseskendelse af 20. februar 1997.

Hirsch Mancini Ragnemalm

Schintgen Ioannou

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. november 1998.

R. Grass P. J. G. Kapteyn

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling