ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIAL FENNELLY

της 18ης Ιουνίου 1998 *

1. Η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως θέτει ορισμένα ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των «μεταβατικών» απαλλαγών από τον ΦΠΑ, τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [1]. Το Δικαστήριο ερωτάται, ειδικότερα, αν η Σουηδία εδικαιούτο, από την προσχώρησή της μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1997, να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως που εισπράττονται από την παραχώρηση της ασκήσεως ή την εκχώρηση αποκλειστικών δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ταινιών. Ωστόσο, η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της αμφισβήτησε την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα, λόγω του ότι το αιτούν όργανο δεν πρέπει να θεωρηθεί «δικαστήριο», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

I — Νομικό και πραγματικό πλαίσιο

Α — *Το νομικό πλαίσιο*

2. Βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν» υπόκεινται σε ΦΠΑ. Το άρθρο 6 της οδηγίας αφορά την «παροχή υπηρεσιών», η οποία, όπως ορίζεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, περιλαμβάνει την «εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο». Ο τίτλος XVI, ο οποίος περιλαμβάνει το άρθρο 28, αφορά τις «μεταβατικές διατάξεις». Το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', επιτρέπει στα κράτη μέλη, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, «να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις». Η σχετική με την υπό κρίση υπόθεση διάταξη του παραρτήματος ΣΤ περιλαμβάνεται στο σημείο 2, το οποίο αφορά τα εξής:

«Παροχές υπηρεσιών συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης, δικηγόρων και λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών, εξαιρέσει των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, εφόσον δεν πρόκειται περί των παροχών υπηρεσιών των αναφερομένων στο παράρτημα Β της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967.» [2]

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 — Δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία). Χάριν συντομίας, στο εξής: παράρτημα Β.

Το σημείο 1 του παραρτήματος Β της δεύτερης οδηγίας καλύπτει την «εκχώρηση δικαιωμάτων επί των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρομοίων δικαιωμάτων, καθώς επίσης και [την] παραχώρηση αδειών εκμεταλλεύσεως των δικαιωμάτων αυτών». Τέλος, σύμφωνα με την Πράξη Προσχωρήσεως μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και, μεταξύ άλλων, του Βασιλείου της Σουηδίας, παράρτημα XV, κεφάλαιο IX «Φορολογία», σημείο 2, στοιχείο κη' [3]:

«Για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', [της έκτης οδηγίας], και ενόσω οι ίδιες απαλλαγές εφαρμόζονται σε οποιοδήποτε από τα σημερινά κράτη μέλη, το Βασίλειο της Σουηδίας μπορεί να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ:

— τις υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές, που αναφέρονται στο σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ,

(...)».

3. Οι σχετικές διατάξεις της σουηδικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ περιλαμβάνονται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 3, του mervärdesskattelagen (νόμου περί του φόρου προστιθεμένης αξίας) του 1994 (στο εξής: νόμος του 1994) [4], σύμφωνα με το οποίο, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο [5], ο κύκλος εργασιών από την παραχώρηση της ασκήσεως ή την εκχώρηση δικαιωμάτων δημιουργού επί λογοτεχνικών και καλλιτεχνικών έργων [6] — πλην ορισμένων εξαιρέσεων που δεν ασκούν επιρροή στην παρούσα υπόθεση — απαλλάσσεται από τον φόρο [7]. Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή ανεξαρτήτως της νομικής μορφής του εκχωρούντος. Το άρθρο 1 του νόμου του 1960 προβλέπει ρητώς ότι οι κινηματογραφικές και τηλεοπτικές ταινίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του.

Β — *Τα πραγματικά περιστατικά και η κύρια δίκη*

4. Στις 6 Μαρτίου 1996 η Victoria Film A/S (στο εξής: αιτούσα), δανική εταιρία, υπέβαλε αίτηση προς τη Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικού δικαίου) για την έκδοση προκριματικής αποφάσεως επί ζητήματος σχετικού με την προσήκουσα από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση της εκμεταλλεύσεως δικαιωμάτων επί κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών. Η αιτούσα μέσω, μεταξύ άλλων, της σουηδικής θυγατρικής της παράγει ταινίες για εμπορικούς σκοπούς στη Σουηδία και σε άλλες χώρες. Η αίτησή της στην κύρια δίκη αφορούσε την παραγωγή, κυρίως για την τηλεόραση, ταινιών βασιζομένων σε αστυνομικά μυθιστορήματα ορι-

3 — Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των ιδρυτικών συνθηκών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, στο εξής: Πράξη Προσχωρήσεως).

4 — SFS 1994: 200.

5 — Το επίδικο διάστημα διαρκεί μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1996.

6 — Ο νόμος αυτός παραπέμπει στα άρθρα 1, 4 ή 5 του νόμου 1960: 729 περί των δικαιωμάτων δημιουργού επί λογοτεχνικών και καλλιτεχνικών έργων (lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, στο εξής: νόμος του 1960).

7 — Από την 1η Ιανουαρίου 1997, ο κύκλος εργασιών από αυτή την παραχώρηση ή την εκχώρηση υπόκειται σε ΦΠΑ· SFS 1996: 1327.

σμένων Σουηδών συγγραφέων. Προκειμένου να χρηματοδοτηθεί η παραγωγή των ταινιών, η οποία επρόκειτο να αρχίσει στη Σουηδία την 1η Αυγούστου 1996, τα δικαιώματα προβολής των ταινιών στην τηλεόραση και στους κινηματογράφους εκχωρήθηκαν κυρίως σε επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονταν τηλεοπτικά δίκτυα στη Σουηδία, στη Δανία, στις Κάτω Χώρες και στη Γερμανία [8].

5. Η αιτούσα ζήτησε από τη Skatterättsnämnden να αποφανθεί με προκριματική απόφαση ότι οι εν λόγω εκχωρήσεις υπέκειντο σε ΦΠΑ, βάσει του νόμου του 1994, προκειμένου να είναι σε θέση να εκπέσει τον ΦΠΑ από τις εισροές της. Η αιτούσα ισχυρίστηκε ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς ή καλλιτέχνες μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, βάσει του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ, μόνον εφόσον παρέχονται από φυσικά πρόσωπα, ενώ η ίδια είναι νομικό πρόσωπο. Κατά την αιτούσα, το δικαίωμα εκπτώσεως έχει άμεσο αποτέλεσμα και οι ιδιώτες μπορούν να το επικαλούνται για να αντιταχθούν στην άρνηση εθνικής φορολογικής αρχής να επιτρέψει την εγγραφή τους στο μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ.

6. Η Riksskatteverket (δημόσια φορολογική υπηρεσία) ισχυρίστηκε ότι, εν πάση περιπτώσει, οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν ανταποκρίνονται στα απαιτούμενα κριτήρια ώστε να έχουν άμεσο αποτέλεσμα.

8 — Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εκχωρήσεις είχαν ήδη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της υποβολής αιτήσεως προς τη Skatterättsnämnden. Μολονότι το Δικαστήριο δεν πληροφορήθηκε ποιο είναι το ποσό που καταβλήθηκε ως αντιπαροχή για τις εκχωρήσεις, μπορεί να υποτεθεί ότι το ποσό αυτό είναι αρκετά σημαντικό, δεδομένου ότι ο συνολικός προϋπολογισμός της παραγωγής υπολογίστηκε σε 48,2 εκατομμύρια σουηδικές κορώνες (SKR).

7. Η Skatterättsnämnden έκρινε ότι το κύριο ζήτημα έγκειται στο αν η εκμετάλλευση δικαιωμάτων όπως τα δικαιώματα επί κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών εμπίπτει, από πλευράς ΦΠΑ, στην έννοια των υπηρεσιών που παρέχονται από συγγραφείς, καλλιτέχνες ή ερμηνευτές. Επισήμανε επίσης ότι, αν αποδειχθεί το ασυμβίβαστο της εθνικής εξαιρέσεως, το ζήτημα αμέσου αποτελέσματος που ανακύπτει είναι κάπως ασυνήθιστο, δεδομένου ότι ο έμπορος ισχυρίζεται ότι οφείλει να καταβάλει ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η Skatterättsnämnden αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περί του ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ της οδηγίας αυτής και λαμβανομένου υπόψη του παραρτήματος XV, κεφάλαιο IX: "Φορολογία", σημείο 2, στοιχείο κη', της Συνθήκης μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και της Σουηδίας για την προσχώρηση της Σουηδίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, την έννοια ότι η Σουηδία δύναται να διατηρεί σε ισχύ διατάξεις της εθνικής της νομοθεσίας όπως το κεφάλαιο 3, άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου περί του ΦΠΑ, όπως ίσχυε μέχρι και τις 31 Δεκεμβρίου 1996;

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, ζητείται να δοθεί απάντηση και στο ακόλουθο ερώτημα:

2) Μήπως το γεγονός ότι άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν νομοθετικώς από τον ΦΠΑ την εκμετάλλευση των δικαιωμάτων που αφορά το ερώτημα 1 έχει ως συνέπεια ότι η διάταξη αυτή, το άρθρο 6, παράγραφος 1, ή ενδεχομένως άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν άμεσο αποτέλεσμα στην υπό κρίση περίπτωση και ότι, ως εκ τούτου, ο εκμεταλλευόμενος τέτοια δικαιώματα μπορεί να τις επικαλεσθεί ενώπιον των εθνικών αρχών ως λόγο για τον οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι ο σχετικός κύκλος εργασιών του υπόκειται στον φόρο;

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως και στο ερώτημα αυτό, ζητείται επίσης να δοθεί απάντηση στο ακόλουθο ερώτημα.

3) Μπορεί, ωστόσο, ο εκμεταλλευόμενος τα δικαιώματα αυτά να ασκήσει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου στηριζόμενος στο άρθρο 17, παράγραφος 2, ή σε άλλη διάταξη της οδηγίας; Έχει δηλαδή η διάταξη αυτή άμεσο αποτέλεσμα, παρά το ότι ο σχετικός κύκλος εργασιών δεν υπόκειται σε φόρο εκροών;»

II — Παρατηρήσεις

8. Γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν στην υπό κρίση υπόθεση η Riksskatteverket, το Βασίλειο της Σουηδίας και η Επιτροπή· η Δημοκρατία της Φινλανδίας κατέθεσε μόνο γραπτές παρατηρήσεις.

9. Ενόψει της ενστάσεως απαραδέκτου που προέβαλε με τις παρατηρήσεις της η Επιτροπή, πρέπει να εξεταστεί κατ' αρχάς η φύση του οργάνου που υπέβαλε την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση και κατόπιν το περιεχόμενο των υποβληθέντων ερωτημάτων.

III — Επί του παραδεκτού

A — *Η Skatterättsnämnden και η διαδικασία εκδόσεως προκριματικής αποφάσεως*

10. Στη διάταξη περί παραπομπής η Skatterättsnämnden περιγράφεται ως «ειδική επιτροπή η οποία, κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο, μπορεί να αποφανθεί προκριματικώς επί φορολογικών ζητημάτων». Η Skatterättsnämnden εξηγεί τη λειτουργία της, αναφερόμενη στον lagem om förhandsbesked i taxeringsfragor (νόμο περί

της εκδόσεως προκριματικών αποφάσεων επί φορολογικών ζητημάτων, στο εξής: νόμος του 1951), ως εξής:

«Η Skatterättsnämnden αποτελείται από δύο τμήματα, ένα για την άμεση φορολογία και ένα για την έμμεση φορολογία. Η Κυβέρνηση ορίζει τα μέλη της επιτροπής για χρονικό διάστημα τεσσάρων το πολύ ετών και τα κατανέμει στα δύο τμήματα. Οι υποθέσεις επιλύονται κατόπιν προκαταρκτικής μελέτης και καταρτίσεως εισηγητικής εκθέσεως από υπαλλήλους της γραμματείας της Skatterättsnämnden.

Η αίτηση για την έκδοση προκριματικής αποφάσεως υποβάλλεται εγγράφως. Οσάκις η επιτροπή κρίνει ότι η αίτηση, ενόψει του περιεχομένου της, δεν είναι αμέσως απορριπτέα, ζητεί από τη Riksskatteverket (...) να εκφράσει την άποψή της επί της υποθέσεως.

Εφόσον η επιτροπή δεχθεί να εξετάσει την αίτηση, εκδίδει, περιοριζόμενη στο πλαίσιο που κρίνει αναγκαίο, απόφαση περί του πώς πρέπει να επιλυθεί το υποβληθέν στην κρίση της ζήτημα κατά τη φορολόγηση του αιτούντος και, εφόσον πρόκειται περί φόρου προστιθεμένης αξίας, τι ισχύει όσον αφορά την υποχρέωση του αιτούντος προς καταβολή φόρου.

Κατά της προκριματικής αποφάσεως μπορεί να ασκήσει έφεση ενώπιον του Regeringsrätten [ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου] τόσον ο αιτών όσο και η Riksskatteverket, χωρίς να απαιτείται να ληφθεί προηγουμένως σχετική άδεια. Η έφεση αυτή πρέπει να ασκηθεί εντός ενός μήνα αφότου ο εκκαλών έλαβε γνώση της προκριματικής αποφάσεως. Δεν χωρεί ένδικο μέσο κατά των απορριπτικών της αιτήσεως αποφάσεων.

Άπαξ η προκριματική απόφαση καταστεί απρόσβλητη, η επιβολή φόρου πρέπει να στηριχθεί σ' αυτήν και, όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας, για τη φορολογική περίοδο στην οποία αναφέρεται και αν το ζητήσει ο υποβαλών την αίτηση για την έκδοση της αποφάσεως αυτής. Συνεπώς, η προκριματική απόφαση δεσμεύει το Δημόσιο, εφόσον το άτομο που ζήτησε την έκδοσή της υποβάλει σχετικό αίτημα. Τούτο δεν ισχύει ωστόσο, εφόσον, μετά την έκδοση της προκριματικής αποφάσεως, τροποποιηθεί η κανονιστική ρύθμιση κατά τρόπο που επηρεάζει τη φορολογία σε σχέση με το ζήτημα που αφορά η απόφαση.

Συνοπτικώς, μπορεί να λεχθεί ότι η Skatterättsnämnden αποφαίνεται, κατά τρόπο παρόμοιο με τα δικαστήρια, επί υποθέσεων που αφορούν τους υποκειμένους στον φόρο, μεταξύ άλλων, στις σχέσεις τους με το δημόσιο, σχετικά με το ζήτημα των φορολογικών τους υποχρεώσεων.»

11. Στις γραπτές παρατηρήσεις της η Επιτροπή υπενθυμίζει κατ' αρχάς ότι ο όρος «δικαστήριο», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, πρέπει να ερμηνεύεται αυτοτελώς βάσει του κοινοτικού δικαίου.

Κατά την άποψη της Επιτροπής πρέπει να γίνεται μια θεμελιώδης διάκριση μεταξύ των οργάνων που ασκούν δικαστική λειτουργία και αυτών που εκτελούν απλώς διοικητικά καθήκοντα. Στηριζόμενη, ιδίως, στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Almelo κ.λπ. [9] και Job Centre [10], η Επιτροπή καταλήγει ότι η Skatterättsnämnden εμπίπτει στη δεύτερη κατηγορία· οι προκριματικές αποφάσεις της δεν διαφέρουν κατ' ουσίαν από τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής όσον αφορά την επιβολή φόρου.

12. Η Σουηδία, στις γραπτές παρατηρήσεις της, ισχυρίζεται ότι η Skatterättsnämnden έχει ζωτική λειτουργία στο σουηδικό φορολογικό σύστημα και ότι οι αποφάσεις της επηρεάζουν σημαντικά τις εμπορικές δραστηριότητες. Περαιτέρω, η Σουηδία ισχυρίζεται ότι είναι πολύ σημαντικό για το φορολογικό της σύστημα να επιτραπεί στη Skatterättsnämnden να υποβάλλει ερωτήματα στο Δικαστήριο.

13. Με τις γραπτές απαντήσεις της σε ορισμένες ερωτήσεις του Δικαστηρίου όσον αφορά, ειδικότερα, τη διάρθρωση και την οργάνωση της Skatterättsnämnden, καθώς και την ανεξαρτησία των μελών της και το κατά πόσον οι αιτήσεις για την έκδοση προκριματικής αποφάσεως πρέπει να αφορούν συγκεκριμένες διαφορές μεταξύ της φορολογικής αρχής και των φορολογουμένων, η Σουηδία τονίζει κατ' αρχάς ότι, βάσει του άρθρου 2 του νόμου του 1951, η Skatterättsnämnden είναι μόνιμο όργανο που περιλαμβάνει 18 τακτικά και 18 αναπληρωματικά μέλη, διοριζόμενα όλα από τη Σουηδική Κυβέρνηση για θητεία τεσσάρων ετών. Από τα 18 τατικά μέλη, η κυβέρνηση ορίζει δύο προέδρους (έναν για κάθε τμήμα της Skatterättsnämnden) και τρεις αντιπροέδρους και αποφασίζει σε ποιο τμήμα θα τοποθετηθούν τα λοιπά μέλη. Μόνον οι δύο πρόεδροι εργάζονται με πλήρη απασχόληση στη Skatterättsnämnden· όλα τα λοιπά μέλη (τακτικά και αναπληρωματικά) έχουν άλλες θέσεις πλήρους απασχολήσεως ως δικαστές, δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι. Οι δύο πρόεδροι και τα μέλη που ασκούν καθήκοντα εισηγητή στη Skatterättsnämnden πρέπει να είναι δικαστές (ή να έχουν τα απαιτούμενα σχετικά προσόντα). Για τη συζήτηση αιτήσεως εκδόσεως προκριματικής αποφάσεως απαιτείται απαρτία έξι μελών, μεταξύ των οποίων ένας πρόεδρος και ένας αντιπρόεδρος.

14. Η Σουηδία αναφέρεται επίσης στο άρθρο 9 του κεφαλαίου 1 του regeringsformen (σουηδικού Συντάγματος), κατά το οποίο η διαδικασία την οποία ακολουθεί η Skatterättsnämnden πρέπει να είναι αντικειμενική και αμερόληπτη, επιταγή της οποίας την τήρηση εξασφαλίζει ο brottsbalken (σουηδικός Ποινικός Κώδικας), ο οποίος περιλαμβάνει διατάξεις για την ενεργητική και παθητική δωροδοκία. Επιπλέον, ο forvaltninglagen (νόμος περί των διοικητικών αρχών) [11] περιλαμβάνει κανόνες που αφορούν το δικαίωμα αιτήσεως εξαιρέσεως ενός συγκεκριμένου μέλους της Skatterättsnämnden, το οποίο μετέχει στη συζήτηση ορισμένης υποθέσεως [12].

9 — Απόφαση της 27ης Απριλίου 1994, C-393/92 (Συλλογή 1994, σ. I-1477).

10 — Απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 1995, C-111/94 (Συλλογή 1995, σ. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Ωστόσο, απαντώντας σε ερώτηση που τέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Σουηδίας επιβεβαίωσε ότι τα μέλη της Skatterättsnämnden δεν υποχρεούνται, κατά τον διορισμό τους, να δώσουν ειδικό όρκο.

15. Τρίτον, η διαδικασία ενώπιον της Skatterättsnämnden, η οποία διεξάγεται κατ' αντιμωλία, κινείται κατόπιν γραπτής αιτήσεως [13]. Αν η αίτηση δεν απορριφθεί αμέσως βάσει του άρθρου 6 του νόμου του 1951, ζητείται από τη Riksskatteverket ή, οσάκις χρειάζεται, από οργανισμό τοπικής αυτοδιοίκησης ή περιφέρεια να υποβάλει παρατηρήσεις. Η γνωμοδότηση που ζητείται πρέπει να αφορά τη φορολογική κατάσταση του αιτούντος φορολογουμένου, δηλαδή μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή ορισμένες συναλλαγές. Τυπικώς, όπως επισημαίνει η Σουηδία, αφορά τη φορολογική μεταχείριση μιας σκοπούμενης συναλλαγής την οποία προτίθεται να πραγματοποιήσει ο φορολογούμενος, ως προς την οποία όμως βρίσκεται σε αντιδικία με τη φορολογική αρχή. Εντούτοις, προφανώς ο φορολογούμενος μπορεί να αποφασίσει να μην πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, ιδίως αν η απόφαση της Skatterättsnämnden είναι δυσμενής. Η Σουηδία υποστηρίζει ότι η ενώπιον της Skatterättsnämnden διαδικασία για την έκδοση προκριματικής αποφάσεως είναι κατ' ουσίαν η διοικητικού δικαίου διαδικασία που αντιστοιχεί στην έκδοση αναγνωριστικής αποφάσεως στο σουηδικό αστικό δίκαιο.

16. Τέλος, βάσει του άρθρου 11 του νόμου του 1951, η προκριματική απόφαση δεσμεύει τη φορολογική αρχή. Τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται από την απόφαση σε οποιαδήποτε μεταγενέστερη δίκη. Τούτο αποδεικνύει, κατά τη Σουηδία, ότι οι αποφάσεις της Skatterättsnämnden είναι δεσμευτικότερης φύσεως από ορισμένες άλλες αποφάσεις επί των οποίων έχει κρίνει το Δικαστήριο [14]. Το γεγονός ότι μπορεί να ασκηθεί έφεση ενώπιον του Regeringsrätten κατά των αποφάσεων της Skatterättsnämnden υπογραμμίζει τη δικαιοδοτική φύση των γνωμοδοτήσεων αυτών. Επιπλέον, η Σουηδία αμφισβητεί το αν, εφόσον η Skatterättsnämnden δεν μπορούσε να υποβάλει ερωτήματα στο Δικαστήριο, το Regeringsrätten θα είχε δικαίωμα να πράξει τούτο στην κατ' έφεση δίκη.

17. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή ενέμεινε στην άποψή της ότι η Skatterättsnämnden δεν μπορεί να θεωρηθεί «δικαστήριο», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης. Ισχυρίστηκε ότι η μη δικαστική φύση της Skatterättsnämnden επιβεβαιώνεται από το ότι, βάσει του νόμου του 1951, δεν απαιτείτο η ύπαρξη πραγματικής διαφοράς μεταξύ του φορολογουμένου και της φορολογικής αρχής προκειμένου να υποβληθεί αίτηση για την έκδοση αποφάσεως. Μολονότι συνήθως υπάρχει διαφορά απόψεων ως προς το πεδίο εφαρμογής των σχετικών φορολογικών διατάξεων, αυτές οι διχογνωμίες είναι κυρίως ανεπίσημες. Η Επιτροπή ισχυρίστηκε επίσης ότι οι πρόσφατες αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Dorsch Consult [15] και Garofalo κ.λπ. [16] δεν επηρεάσαν την άποψή της ότι όργανο όπως η Skatterättsnämnden δεν μπορούσε να θεωρηθεί αρμόδιο να υποβάλει ερωτήματα στο Δικαστήριο.

18. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε επίσης σαφώς ότι η

13 — Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση στην παρούσα υπόθεση, η Σουηδία επιβεβαίωσε ότι το νομοσχέδιο για την τροποποίηση του νόμου περί προκριματικών γνωμοδοτήσεων (reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m. m.), στο οποίο αναφέρεται με τη γραπτή απάντησή της στις αιτήσεις του Δικαστηρίου, κυρώθηκε από το σουηδικό Κοινοβούλιο στις 21 Απριλίου 1998 και θα αρχίσει να ισχύει την 1η Ιουλίου 1998. Ο νέος νόμος θα επιτρέπει στη Riksskatteverket να ζητεί από τη Skatterättsnämnden την έκδοση προκριματικών αποφάσεων.

14 — Αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1973, 36/73, Nederlandse Spoorwegen (Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 767), και απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-69/96 έως C-79/96, Garofalo κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-5603).

15 — Απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96 (Συλλογή 1997, σ. I-4961).

16 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14.

Skatterättsnämnden δεν υποχρεούται να εκδώσει απόφαση και δεν υπάρχει ένδικο μέσο κατά της αποφάσεώς της να μην το πράξει.

Β — *Νομική εκτίμηση*

19. Υπογραμμίζεται κατ' αρχάς ότι το ζήτημα αν το αιτούν όργανο είναι «δικαστήριο», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, αποτελεί μάλλον ζήτημα κοινοτικού δικαίου και όχι εθνικού δικαίου [17]. Έτσι, στην υπόθεση Vaassen-Göbbels [18], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το Scheidsgerecht (διαιτητικό πρωτοδικείο) [19], το οποίο ήταν αρμόδιο για την εκδίκαση προσφυγών κατ' αποφάσεων που αφορούσαν τη διαχείριση ταμείου συντάξεων της μεταλλευτικής βιομηχανίας ως προς τα δικαιώματα των μελών, των πρώην μελών και των επιζώντων τους, αλλά το οποίο είχε συσταθεί, σύμφωνα με το ολλανδικό ιδιωτικό δίκαιο, απ' όλες τις οργανώσεις που εκπροσωπούσαν τους εργοδότες και τους εργάτες της μεταλλευτικής βιομηχανίας, έπρεπε να θεωρηθεί «δικαστήριο», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης. Εξάλλου, στην υπόθεση Corbiau [20] το Δικαστήριο αποφάνθηκε, παρά τις δύο αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου Επικρατείας) του Λουξεμβούργου με τις οποίες αναγνωρίστηκε ο δικαιοδοτικός χαρακτήρας των αποφάσεων του Directeur des Contributions Directes et des Accises (διευθυντή αμέσου φορολογίας και φόρων καταναλώσεως) του Λουξεμβούργου, ότι ο διευθυντής είχε οργανικό δεσμό με την αρχή που καθόρισε τον αμφισβητηθέντα φόρο και, επομένως, δεν είχε «την ιδιότητα τρίτου ως προς» την αρχή αυτή [21].

20. Το Δικαστήριο έχει γενικώς ερμηνεύσει ευρέως την έννοια «δικαστήριο» [22]. Δεν είναι παράξενο το ότι, ενόψει της μεγάλης ποικιλίας των εθνικών οργάνων τα οποία μπορεί να επιδιώξουν να υποβάλουν ερωτήματα στο Δικαστήριο, αποφεύχθηκε η διαμόρφωση ενός γενικού ορισμού της εννοίας «δικαστήριο». Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει απαριθμήσει ορισμένα κριτήρια, η εφαρμογή των οποίων καθορίζει σε μεγάλο βαθμό αν το αιτούν όργανο μπορεί να θεωρηθεί αρμόδιο να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα. Στην πρόσφατη απόφασή του στην υπόθεση Dorsch Consult, το Δικαστήριο παρέθεσε ως παραδείγματα τα ακόλουθα στοιχεία:

«(...) η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η

17 — Βλ., συναφώς, ως πλέον πρόσφατες, τις προπαρατεθείσες αποφάσεις στην υπόθεση Dorsch Consult, σκέψη 23, και Garofalo κ.λπ., σκέψη 19. Η διπλή μνεία «court or tribunal» στο αγγλικό και στο ιρλανδικό κείμενο («cúirte nó binse») του άρθρου 177 της Συνθήκης δεν υπάρχει στις άλλες γλώσσες. Επομένως, το ζήτημα δεν είναι να καθοριστεί αν ένα όργανο είναι κατ' αρχάς «court» και, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, αν είναι «tribunal», αλλά, αν το όργανο αυτό περιλαμβάνεται στη μοναδική κοινοτικού δικαίου έννοια του «court or tribunal». βλ., Anderson, *References to the European Court* (Sweet and Maxwell London, 1995), σ. 29.

18 — Απόφαση της 30ής Ιουνίου 1966, 61/65 (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 337).

19 — Όπως επισήμανε στις προτάσεις του ο γενικός εισαγγελέας G. Gand, «(...) παρά την ονομασία του "διαιτητικό δικαστήριο", το Scheidsgerecht δεν έχει την παραμικρή σχέση με όργανο τέτοιου είδους» (όπ.π., σ. 353).

20 — Απόφαση της 30ής Μαρτίου 1993, C-24/92 (Συλλογή 1993, σ. I-1277).

21 — Σκέψεις 15 και 16. Βλ. σημείο 4 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα M. Darmon, ο οποίος επισήμανε ότι η ορθότητα των αποφάσεων του Conseil d'État είχε αμφισβητηθεί από επιφανείς ακαδημαϊκούς σχολιαστές, μεταξύ των οποίων ο δικαστής F. Schockweiler· βλ. σημεία 37 έως 39.

22 — Η ερμηνεία του Δικαστηρίου ώθησε τον γενικό εισαγγελέα G. F. Mancini, να παρατηρήσει, στις προτάσεις του επί μιας από τις σπουδαιότερες υποθέσεις, τα εξής: «Τα κριτήρια που χαρακτηρίζουν την κοινοτική έννοια του όρου "δικαστήριο" δεν θα μπορούσαν να είναι ευρύτερα· και τούτο εξηγεί γιατί το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει την ευχέρεια σε κάθε φύσεως εθνικά δικαστήρια να του υποβάλλουν ερωτήματα, ανεξάρτητα από τη φύση και τους σκοπούς της διαδικασίας κατά τη διάρκεια της οποίας ανακινούν το προδικαστικό ζήτημα ή από την περισσότερο ή λιγότερο δικαιοδοτική ιδιότητά τους κατά τον χρόνο που το υποβάλλουν.» (προτάσεις επί της υποθέσεως στην οποία εκδόθηκε η απόφαση της 11ης Ιουνίου 1987, 14/86, Pretore di Salò κατά Χ, Συλλογή 1987, σ. 2545, στη σ. 2556).

εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή των κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του.»

Το ότι η απαρίθμηση αυτή δεν είναι εξαντλητική και ότι κάθε στοιχείο δεν ασκεί πάντοτε επιρροή προκύπτει σαφώς από τη νομολογία. Έτσι, στην υπόθεση Job Centre, το Δικαστήριο κήρυξε απαράδεκτα ορισμένα ερωτήματα που του υπέβαλε το Tribunale civile e penale di Milano (πολιτικό και ποινικό περιφερειακό δικαστήριο του Μιλάνου, στο εξής: Tribunale), στο πλαίσιο διαδικασίας περιγραφόμενης ως διαδικασίας εκουσίας δικαιοδοσίας («giurisdizione volontaria»), αφορώσα αίτηση περί εγκρίσεως του καταστατικού μιας εταιρίας [23]. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, μολονότι η βάσει του άρθρου 177 της Συνθήκης διαδικασία προδικαστικής παραπομπής δεν προϋποθέτει «(...) την ύπαρξη κατ' αντιδικίαν διαδικασίας κατά τη διάρκεια της οποίας το εθνικό δικαστήριο υποβάλλει προδικαστικό ερώτημα (...) εντούτοις από το άρθρο [αυτό] προκύπτει ότι τα εθνικά δικαστήρια δύνανται να υποβάλλουν προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο μόνον εφόσον εκκρεμεί ενώπιον αυτών διαφορά και εφόσον καλούνται να αποφανθούν στο πλαίσιο διαδικασίας έχουσας προορισμό να καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα» [24].

21. Εν προκειμένω, είμαι πεπεισμένος, βάσει των στοιχείων που περιλαμβάνονται στη διάταξη περί παραπομπής, όπως συμπληρώθηκαν από τη γραπτή απάντηση της Σουηδίας στα ερωτήματα του Δικαστηρίου, ότι η Skatterättsnämnden είναι ανεξάρτητο όργανο ιδρυθέν διά νόμου, το οποίο ασκεί τα καθήκοντά του επί μονίμου βάσεως, οι διαδικασίες του οποίου χωρούν κατ' αντιδικία, και το οποίο εκδίδει τις αποφάσεις του εφαρμόζοντας τους σχετικούς κανόνες τόσο του εθνικού όσο και του κοινοτικού δικαίου. Επιπλέον, έχει δεσμευτική δικαιοδοσία, υπό την έννοια ότι δεν υπάρχει άλλο όργανο στη Σουηδία από το οποίο ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει προκριματική απόφαση όπως η επίδικη στην παρούσα υπόθεση. Ωστόσο, οι αμφιβολίες που εξέφρασε η Επιτροπή όσον αφορά το παραδεκτό των αιτήσεων εκ μέρους της Skatterättsnämnden για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως απορρέουν από την άποψή της ότι προκριματικές αποφάσεις όπως η επίμαχη δεν μπορούν, τουλάχιστον όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης, να θεωρηθούν *δικαιοδοτικής* φύσεως.

22. Κατά την άποψή μου, υπάρχουν δύο στοιχεία που αφορούν τη λειτουργία της Skatterättsnämnden, τουλάχιστον ως προς την αρμοδιότητά της να εκδίδει προκριματικές αποφάσεις, τα οποία, εκ πρώτης όψεως, φαίνονται να στηρίζουν την προβληθείσα από την Επιτροπή ένσταση απαραδέκτου.

23. Πρώτον, η Skatterättsnämnden δεν υποχρεούται να απαντά στις αιτήσεις για προκριματική γνωμοδότηση. Συγκεκριμένα, η πρώτη παράγραφος του άρθρου 7 του νόμου του 1951 ορίζει ότι οσάκις η Skatterättsnämnden κρίνει, ενόψει του περιεχομένου της αιτήσεως, ότι δεν ενδείκνυται η έκδοση προκριματικής αποφάσεως, απορρίπτει την αίτηση. Δεν απαιτείται αιτιολογία συναφώς και δεν χωρεί ένδικο μέσο κατά των αποφάσεων αυτών. Από τα στοιχεία που παρέχει η Σουηδία, καθίσταται σαφές ότι η εξουσία που απονέμεται στη Skatterättsnämnden με τον νόμο του 1951 χρησιμοποιείται για τον αποκλεισμό των δολίων αιτήσεων, μολονότι, όπως προκύπτει από απάντηση δοθείσα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν υπάρχει πάγια πρακτική. Επιπλέον, η Σουηδία επισήμανε ότι η αίτηση πρέπει να αφορά την παρούσα από

23 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10.

24 — Απόφαση Job Centre, σκέψη 9.

πλευράς φορολογίας κατάσταση του αιτούντος φορολογουμένου· με άλλα λόγια, η αίτηση πρέπει να αφορά μία ή περισσότερες συγκεκριμένες συναλλαγές και η διδόμενη απάντηση πρέπει να επηρεάζει συγκεκριμένα μάλλον και όχι υποθετικά την κατάσταση αυτή. Τέλος, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι, ασκώντας τη διακριτική της ευχέρεια για την απόρριψη αιτήσεων βάσει του άρθρου 7, η Skatterättsnämnden ενεργεί βάσει άλλων κριτηρίων πλην των νομικών. Κατά συνέπεια, είμαι πεπεισμένος ότι η ευρεία εξουσία της να απορρίπτει αιτήσεις για την έκδοση προκριματικών αποφάσεων δεν θίγει τον χαρακτήρα της ως «δικαστηρίου», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

24. Ξενίζει κάπως το ότι δεν είναι δυνατόν, βάσει του νόμου του 1951, να ασκηθεί έφεση ενώπιον του Regeringsrätten κατά των αποφάσεων που απορρίπτουν αίτηση για την έκδοση προκριματικής αποφάσεως. Ωστόσο, δεν νομίζω ότι το στοιχείο αυτό είναι ικανό αφ' εαυτού να αφαιρέσει από τη Skatterättsnämnden τον χαρακτήρα της ως «δικαστηρίου», υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

25. Δεύτερον, το δεσμευτικό αποτέλεσμα των προκριματικών αποφάσεων εξαρτάται από το αν ο αιτών φορολογούμενος πράγματι προβαίνει στις συναλλαγές τις οποίες αφορά η αίτηση. Ωστόσο, δεν έχω πεισθεί ότι το γεγονός ότι οι προκριματικές αποφάσεις της Skatterättsnämnden εξαρτώνται ενδεχομένως από αιρέσεις τους στερεί τον χαρακτήρα των δικαστικών αποφάσεων από πλευράς κοινοτικού δικαίου. Στην παρούσα υπόθεση, δεν νομίζω ότι υπάρχουν στοιχεία δυνάμενα πράγματι να θεωρηθούν εξαρτώμενα από αιρέσεις, πολλώ δε μάλλον υποθετικά, όσον αφορά τα αποτελέσματα της τελικής αποφάσεως της Skatterättsnämnden για την αιτούσα. Από κανένα στοιχείο της παρούσας υποθέσεως δεν προκύπτει ότι έχει εφαρμογή η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά τις «υποθετικές» αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Στην απόφαση Foglia, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι αποστολή του βάσει του άρθρου 177 δεν είναι «να διατυπώνει συμβουλευτικές γνώμες επί γενικών ή υποθετικών ζητημάτων, αλλά να συμβάλλει στην απονομή δικαιοσύνης εντός των κρατών μελών» [25]. Η αρχή αυτή εφαρμόστηκε σε μεταγενέστερες υποθέσεις, όπου τα υποβληθέντα ερωτήματα έθεταν ζήτημα «υποθετικής φύσεως» υπό την έννοια ότι το πρόβλημα δεν είχε ανακύψει ή δεν μπορούσε να ανακύψει προς εξέταση, έστω και ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, τουλάχιστον καθόσον προέκυπτε από τη φύση της διαφοράς, όπως περιγραφόταν στη διάταξη περί παραπομπής [26], ή, άλλως, όταν προδήλως προέκυπτε ότι η ερμηνεία ενός κοινοτικού κανόνα που ζητούσε το εθνικό δικαστήριο δεν είχε καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης [27]. Ωστόσο, το Δικαστήριο ουδέποτε εφάρμοσε γενικώς την αρχή αυτή όσον αφορά ένα είδος διαδικασίας ενώπιον αιτούντος οργάνου, έστω και αν η διαδικασία αυτή επιτρέπει, δυνάμει, την προβολή ζητημάτων υποθετικής φύσεως. Επιπλέον, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι τα υποβληθέντα στην παρούσα υπόθεση ερωτήματα είναι υποθετικής φύσεως, καθόσον αφορά τη διαφορά μεταξύ της Riksskatteverket και της αιτούσας. Προτείνω να αντιμετωπισθεί η υπό κρίση υπόθεση κατά τρόπο ανάλογο με τις πολυάριθμες υποθέσεις περί δασμολογικής κατατάξεως, στις οποίες το Δικαστήριο εκδίδει προδικαστικές αποφάσεις χωρίς να επιβάλει την προϋπόθεση να εκκρεμεί διαφορά επί συγκεκριμένης εισαγωγής ή εξαγωγής.

25 — Απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1981, 244/80 (Συλλογή 1981, σ. 3045, σκέψη 18).

26 — Απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, C-83/91, Meilicke (Συλλογή 1992, σ. I-4871, σκέψεις 30 και 31).

27 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 61), και της 9ης Οκτωβρίου 1997, C-291/96, Grado και Bashir (Συλλογή 1997, σ. I-5531, σκέψη 12), και τις πρόσφατες διατάξεις του Δικαστηρίου της 25ης Μαΐου 1998, C-361/97, Nour (Συλλογή 1998, σ. I-3102), C-362/97, Karner, μη δημοσιευθείσα στη Συλλογή και C-363/97, Lindau, μη δημοσιευθείσα στη Συλλογή (ειδικότερα σκέψη 12 εκάστης διατάξεως).

26. Προφανώς, η αιτούσα, κατά τον χρόνο υποβολής της από 6 Μαρτίου 1996 αιτήσεώς της, είχε ήδη εκχωρήσει τα εν λόγω δικαιώματα. Ακόμη και αν τούτο δεν ισχύει, είναι σχεδόν βέβαιο ότι η αιτούσα έλαβε διάφορα άλλα προπαρασκευαστικά μέτρα, όπως είναι η αγορά του δικαιώματος προσαρμογής των βιβλίων στα οποία βασίζονταν οι ταινίες και ίσως ακόμη η πρόσληψη ηθοποιών, καλλιτεχνών και άλλου προσωπικού που θα χρειάζονταν αργότερα, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η αίτησή της είχε μόνον υποθετικό ενδιαφέρον γι' αυτήν. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τον Μάρτιο του 1996 το αντικείμενο της αιτήσεως είχε μεγάλη και πρακτική σπουδαιότητα για την αιτούσα και μάλιστα ενεστώσα. Κατά την άποψή μου, τούτο αποτελεί τη βάση της παρατηρήσεως της Σουηδίας ότι η Skatterättsnämnden ασχολείται μόνο με υπαρκτές διαφορές [28]. Κατά τη γνώμη μου, συνάγεται εντεύθεν ότι το γεγονός και μόνον ότι οι αιτούντες την έκδοση προκριματικών αποφάσεων από τη Skatterättsnämnden δεν χρειάζεται κατ' ανάγκη να έχουν πραγματοποιήσει ή να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αποτελούσαν το αντικείμενο της αιτήσεως κατά τον χρόνο υποβολής της δεν καθιστά την τελική απόφαση που εκδίδει η Skatterättsnämnden μη δικαιοδοτική, υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης.

27. Το συμπέρασμά μου αυτό ενισχύεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου σε υποθέσεις όπου αυτό έχει εξετάσει το ενδεχόμενο μήπως το όργανο το οποίο υπέβαλε την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απο φάσεως δεν αποτελούσε όργανο καλούμενο να «αποφανθ[εί] στο πλαίσιο διαδικασίας έχουσας προορισμό να καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα» [29].

28. Στην απόφαση Job Centre το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Tribunale — το οποίο προδήλως αποτελούσε, τυπικώς, «δικαστήριο» υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης — στο πλαίσιο κατ' αντιμωλία διαδικασίας [30], σκοπούσας στην έγκριση του καταστατικού εταιρίας, ήταν απαράδεκτη, δεδομένου ότι η διαδικασία δεν θα κατέληγε «στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα» [31]. Οι αιτήσεις αυτές περί εγκρίσεως καταστατικού έχουν ως συνέπεια ότι επιτελείται «μη δικαιοδοτική λειτουργία, η οποία άλλωστε, σε άλλα κράτη μέλη, ανατίθεται σε διοικητικές αρχές» [32]. Έτσι, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το Tribunale ενεργούσε «ως διοικητική αρχή χωρίς, συγχρόνως, να καλείται να επιλύσει μια διαφορά» [33]. Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Η Skatterättsnämnden δεν είναι διοικητική αρχή εκδίδουσα αποφάσεις· έχει πλήρη αυτοτέλεια έναντι της Riksskatteverket. Έτσι, αν οι αποφάσεις της χαρακτηριστούν μη δικαιοδοτικές, από πλευράς του άρθρου 177 της Συνθήκης, συμφωνώ με τη Σουηδία ότι θα ήταν δύσκολο να γίνει αντιληπτό πώς η λειτουργία του Regeringsrätten, καθόσον αποφαίνεται κατ' έφεση επί των προκριματικών αποφάσεων της Skatterättsnämnden, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί διαφορετικά· στην πραγματικότητα, και τα δύο όργανα εκτιμούν την ορθότητα της σκοπουμένης από τη Riksskatteverket φορολογικής μεταχειρίσεως ορισμένων συναλλαγών σε περιπτώσεις που η ορθότητα της μεταχειρίσεως αυτής αμφισβητείται από τον φορολογούμενο.

28 — Τα τρία παραδείγματα, ληφθέντα από αποφάσεις που όντως εξέδωσε η Skatterättsnämnden, τα οποία εξέθεσε η Σουηδία στη γραπτή της απάντηση στα ερωτήματα του Δικαστηρίου, ενισχύουν την άποψη αυτή. Σε δύο από τα παραδείγματα, οι αιτούντες ασκούσαν πράγματι τις οικονομικές δραστηριότητες που αποτελούσαν το αντικείμενο των αιτήσεών τους. Μόνο σ' ένα παράδειγμα η συναλλαγή σχεδιαζόταν ακόμη κατά τον χρόνο της αιτήσεως. Ωστόσο, η αίτηση αφορούσε την από πλευράς φορολογικού δικαίου εκτίμηση μιας συγκεκριμένης πτυχής ενός γενικοτέρου σχεδίου αναδιαρθρώσεως εταιρίας, το οποίο, όπως φαίνεται, είχε ήδη τεθεί σε εφαρμογή.

29 — Απόφαση Job Centre, προπαρατεθείσα, σκέψη 9.

30 — Στο σημείο 16 των προτάσεών του στην υπόθεση Job Centre, ο γενικός εισαγγελέας B. Elmer επισήμανε «ότι στην υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του Tribunale ο εισαγγελέας διατύπωσε την άποψή του (...)».

31 — Απόφαση Job Centre, σκέψη 9.

32 — Όπ.π., σκέψη 11.

33 — Όπ.π.

29. Τέλος, θα ήθελα να επισημάνω ότι, αντιθέτως προς την Επιτροπή, θεωρώ ότι οι πρόσφατες αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Dorsch Consult και Garofalo κ.λπ. συνηγορούν υπέρ του παραδεκτού της προδικαστικής παραπομπής στην υπό κρίση υπόθεση [34]. Στην πρώτη περίπτωση, μια από τις ενστάσεις που προέβαλε η Επιτροπή όσον αφορά το απαράδεκτο της αιτήσεως της Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (ομοσπονδιακής επιτροπής εποπτείας της συνάψεως των δημοσίων συμβάσεων) ήταν ότι οι αποφάσεις της δεν ήσαν εκτελεστές. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε από το Δικαστήριο, το οποίο έκρινε ότι, «οσάκις η επιτροπή εποπτείας διαπιστώνει τον παράνομο χαρακτήρα των αποφάσεων της ελεγκτικής υπηρεσίας, την υποχρεώνει να λάβει νέα απόφαση, τηρώντας την απόφαση της επιτροπής εποπτείας ως προς τα νομικά ζητήματα», και, επομένως, ότι «οι αποφάσεις της επιτροπής εποπτείας έχουν δεσμευτική ισχύ» [35].

30. Στην υπόθεση Garofalo κ.λπ. το Δικαστήριο έπρεπε να εξετάσει τη λειτουργία του ιταλικού Consiglio di Stato (Συμβουλίου Επικρατείας) όσον αφορά τις γνωμοδοτήσεις τις οποίες πρέπει να εκφέρει στο πλαίσιο εκτάκτων προσφυγών ενώπιον του Προέδρου της Ιταλικής Δημοκρατίας. Δεδομένου ότι η εν λόγω διαδικασία παρέχει, κατ' ουσίαν, στα άτομα που ζητούν την ακύρωση ιταλικής διοικητικής πράξεως την εναλλακτική λύση της ένδικης προσφυγής ενώπιον του Tribunale amministrativo regionale (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου) και δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες ζητούσαν όντως την ακύρωση αποφάσεως του Υπουργού Υγείας, δεν υπήρχε αμφιβολία ως προς την ύπαρξη διαφοράς. Η δυσκολία που εντοπίστηκε έγκειτο στο ότι η γνωμοδότηση του Consiglio di Stato δεν ήταν νομικώς δεσμευτική για τον Πρόεδρο. Ωστόσο, το Δικαστήριο στηρίχθηκε στο ότι η απόφαση να μην υιοθετηθεί η γνωμοδότηση του Consiglio di Stato μπορεί να εκδοθεί μόνον κατόπιν διαβουλεύσεως του Υπουργικού Συμβουλίου και πρέπει να είναι δεόντως αιτιολογημένη [36]. Υπό αυτές τις συνθήκες, και δεδομένων της φύσεως και του status του Consiglio di Stato, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι «το Consiglio di Stato, όταν γνωμοδοτεί επί έκτακτης προσφυγής, συνιστά δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης» [37].

31. Μολονότι οι δυσχέρειες στις υποθέσεις Dorsch Consult και Garofalo κ.λπ., όσον αφορά το παραδεκτό των αιτήσεων για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, εν μέρει μόνον είναι συγκρίσιμες με τις επίμαχες στην παρούσα υπόθεση, οι αποφάσεις του Δικαστηρίου να δώσει απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα αποδεικνύουν ότι, πλην περιπτώσεων όπου το αντικείμενο της ενώπιον του αιτούντος οργάνου διαδικασίας είναι σαφώς διοικητικής φύσεως, το Δικαστήριο δεν σπεύδει να θεωρήσει ότι εθνική διαδικασία, η οποία ανταποκρίνεται στα κριτήρια που εξετάστηκαν στο σημείο 20 ανωτέρω, αποτελεί διαδικασία η οποία δεν θα «καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα».

32. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει απάντηση στα υποβληθέντα εν προκειμένω ερωτήματα.

34 — Προπαρατεθείσες.

35 — Απόφαση Dorsch Consult, σκέψη 29.

36 — Απόφαση Garofalo κ.λπ., σκέψη 24. Μολονότι το Δικαστήριο δεν αναφέρθηκε σε στατιστικές, μπορεί να υποτεθεί ότι είχε κατά νου την παρατήρηση του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer ότι «[η] υποχρεωτικώς παρεχομένη γνώμη του γνωμοδοτικού οργάνου ασκεί, στην πράξη, κρίσιμη, για την κρίση της προσφυγής λειτουργία» (σημείο 35 των προτάσεών του).

37 — Όπ.π., σκέψη 27.

IV — Επί της ουσίας

33. Τα ουσιαστικού δικαίου ζητήματα που τίθενται με τα υποβληθέντα εν προκειμένω ερωτήματα είναι σχετικώς απλά σε σύγκριση με το ακανθώδες ζήτημα του παραδεκτού. Η Skatterättsnämnden κατ' ουσίαν ερωτά αν το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας επιτρέπουν σε κράτος μέλος να εξακολουθεί να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως που εισπράττονται από την παραχώρηση της ασκήσεως ή την εκχώρηση αποκλειστικών δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών και, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, αν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει η οδηγία ανεξαρτήτως του ότι δεν κατέβαλε φόρο εκροών.

A — *Επί του πρώτου ερωτήματος*

i) Η Πράξη Προσχωρήσεως

34. Αν υποτεθεί ότι οι επίμαχες εκχωρήσεις δικαιωμάτων μπορούν να θεωρηθούν «παροχές υπηρεσιών, συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης», είναι αναμφισβήτητο ότι καλύπτονται τόσο από το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ όσο και από τη διάταξη της Πράξεως Προσχωρήσεως που παρατέθηκε στο σημείο 2 ανωτέρω. Η Πράξη Προσχωρήσεως προβλέπει, ως προϋπόθεση για το δικαίωμα της Σουηδίας να επικαλεστεί το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ, το ότι εξακολουθούσαν, πριν από την προσχώρηση της Σουηδίας, να εφαρμόζονται «οι ίδιες απαλλαγές» σε οποιοδήποτε από τα τότε δώδεκα κράτη μέλη. Είναι σαφές ότι η προϋπόθεση αυτή επληρούτο. Πρώτον, ούτε με τη διάταξη περί παραπομπής ούτε με κάποια από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου αμφισβητείται το δικαίωμα της Σουηδίας, βάσει της Πράξεως Προσχωρήσεως, να επικαλεστεί τη μεταβατική απαλλαγή του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ. Δεύτερον, η από 2 Ιουλίου 1992 έκθεση της Επιτροπής στο Συμβούλιο σχετικά με τις μεταβατικές διατάξεις οι οποίες απορρέουν από το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και από το άρθρο 1, παράγραφος 1, της δέκατης όγδοης οδηγίας του Συμβουλίου, της 18ης Ιουλίου 1989, αναφέρει, ως προς το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ, ότι «έξι κράτη μέλη εφαρμόζουν σήμερα την παρέκκλιση ΣΤ2 (Βέλγιο, Δανία, Ισπανία, Ελλάδα, Ιρλανδία και Κάτω Χώρες)» [38].

ii) Η εφαρμογή του παραρτήματος Β της δεύτερης οδηγίας

35. Οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της μεταβατικής απαλλαγής που χορηγεί το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', μόνον «εφόσον δεν πρόκειται περί των παροχών υπηρεσιών των αναφερομένων στο παράρτημα Β της δευτέρας οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967». Έτσι, είναι αναγκαίο να εξεταστούν τα αποτελέσματα της παραπομπής στη δεύτερη οδηγία.

38 — Βλ. SEC(92)1006 τελικό.

36. Κατ' αρχάς, επηρεάζεται ο προφανής σκοπός της παραπομπής αυτής από το ότι το άρθρο 37 της έκτης οδηγίας κατάργησε τη δεύτερη οδηγία; Φρονώ ότι, σύμφωνα με τη διατύπωση του άρθρου 37, κατά το οποίο η δεύτερη οδηγία «παύει να ισχύει», καταργήθηκε μόνον η εφαρμογή των διατάξεων της δεύτερης οδηγίας. Το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας παραπέμπει στη δεύτερη οδηγία προκειμένου να προσδιορίσει το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο σημείο αυτό. Εξαιρεί από την απαλλαγή τις παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται στο παράρτημα Β, μολονότι προβλέπεται συγχρόνως ότι η δεύτερη οδηγία παύει να ισχύει.

37. Επιπλέον, ο σκοπός τον οποίο εξυπηρετεί η παραπομπή στη δεύτερη οδηγία προκύπτει από το ιστορικό της θεσπίσεως του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ. Η Επιτροπή, με τις τροποποιήσεις που πρότεινε στις 11 Οκτωβρίου 1974 [39] ως προς την αρχική πρόταση που υπέβαλε το 1973 [40], εισηγήθηκε την ακόλουθη προσθήκη στο άρθρο 14, Β, του κυρίως κειμένου του σχεδίου του 1973: «ιδ) παροχές υπηρεσιών δημιουργών, συγγραφέων, συνθετών, ομιλητών, δημοσιογράφων, ηθοποιών, μουσικών, εφόσον δεν μετέχουν οι ίδιοι στην έκδοση ή αναπαραγωγή των έργων τους». Η τροποποίηση αυτή δεν εγκρίθηκε από το Συμβούλιο, το οποίο προτίμησε αντ' αυτής να περιλάβει απλώς στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και στο σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ (οι διατάξεις αυτές δεν είχαν περιληφθεί σε καμία από τις προτάσεις της Επιτροπής) τη μεταβατική συνέχιση εφαρμογής ορισμένων υφισταμένων εξαιρέσεων. Ωστόσο, οι υπηρεσίες που ενέπιπταν στο παράρτημα Β της δεύτερης οδηγίας υπέκειντο υποχρεωτικώς σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής. Έτσι, το να γίνει δεκτό ότι δεν ισχύει η εξαίρεση των υπηρεσιών που εμπίπτουν στο παράρτημα Β από το πεδίο εφαρμογής του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ θα είχε ως αποτέλεσμα να απαλλάσσει η έκτη οδηγία υπηρεσίες οι οποίες προηγουμένως υπέκειντο σε ΦΠΑ. Επιπλέον, δεν υπάρχει λόγος να μην εφαρμοστεί η αρχή της στενής ερμηνείας των απαλλαγών όσον αφορά το παράρτημα ΣΤ [41]. Έτσι, καθόσον το παράρτημα Β περιορίζει το πεδίο εφαρμογής μιας απαλλαγής, πρέπει, τουλάχιστον, να μην ερμηνευθεί στενότερα απ' ό,τι επιβάλλει το γράμμα του [42].

38. Επομένως, είμαι πεπεισμένος ότι οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο παράρτημα Β πρέπει να εξαιρεθούν από το πεδίο εφαρμογής της μεταβατικής απαλλαγής την οποία επιτρέπει το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας. Πρέπει ακόμη να εξεταστεί ποιες υπηρεσίες εμπίπτουν στην εξαίρεση του παραρτήματος Β.

39 — Τροποποιήσεις της προτάσεως έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΟJ 1974, C 121, σ. 34).

40 — Πρόταση έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΟJ 1973, C 80, σ. 1).

41 — Το Δικαστήριο έχει αναφερθεί στην αρχή αυτή επανειλημμένως: βλ. τις αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13), της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 19), και ως πλέον πρόσφατη, την απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, C-346/95, Blasi (Συλλογή 1998, σ. I-481, σκέψη 18).

42 — Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψη 12). Κατά τη γνώμη μου, το φυσικό επακόλουθο της αρχής της στενής ερμηνείας των απαλλαγών είναι ότι οι εξαιρέσεις από τις απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται ευρέως· βλ. το σημείο 37 των προτάσεών μου στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 28ης Μαρτίου 1996, C-468/93, Gemeente Emmen (Συλλογή 1996, σ. I-1721), και το σημείο 21 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα C. Gulmann στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, C-74/91, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1992, σ. I-5437).

iii) Το πεδίο εφαρμογής του παραρτήματος Β της δεύτερης οδηγίας

39. Η έννοια της «εκχωρήσ[εως] δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και λοιπών παρομοίων δικαιωμάτων, καθώς επίσης και [της] παραχωρήσ[εως] αδειών εκμεταλλεύσεως των δικαιωμάτων αυτών» είναι, κατά την άποψή μου, αρκούντως ευρεία ώστε να περιλαμβάνει την εκχώρηση δικαιωμάτων δημιουργού. Η διάταξη αυτή είναι ιδιαζόντως κατάλληλη για την εφαρμογή της ερμηνευτικής αρχής ejusdem generis [43]. Η εφαρμογή της αρχής αυτής προϋποθέτει ότι είναι δυνατόν να εντοπισθεί από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο υπό εξέταση νομοθέτημα ένα genus (γένος) που βρίσκεται πίσω από τους γενικούς όρους· με άλλα λόγια αναζητείται ένα κοινό στοιχείο το οποίο προκύπτει από τη μελέτη ορισμένων ειδικών όρων, το οποίο μπορεί να χρησιμεύσει για την ερμηνεία των γενικών όρων. Στην παρούσα υπόθεση είμαι πεπεισμένος ότι το στοιχείο αυτό υπάρχει. Η συγκεκριμένη μνεία των «διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας» και των «βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων» ανακαλούν στη μνήμη δύο από τα βασικά είδη βιομηχανικής ιδιοκτησίας τα οποία προβλέπουν οι νομοθεσίες των κρατών μελών και αναγνωρίζει η νομολογία του Δικαστηρίου. Αν η διάταξη δεν ανέφερε τίποτε άλλο, θα αφορούσε βεβαίως μόνον αυτά τα δύο είδη. Ωστόσο, η γενικού περιεχομένου φράση «και λοιπών παρομοίων δικαιωμάτων» πρέπει να ερμηνευθεί σε συνάρτηση με τα στοιχεία που υποδηλώνουν οι προηγούμενοι ειδικοί όροι. Δεν νομίζω ότι η φράση αυτή έχει την έννοια ότι αφορά μόνο δικαιώματα προσομοιάζοντα είτε προς τα δικαιώματα εκ δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας είτε προς τα δικαιώματα εκ βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων. Κατά τη γνώμη μου, η φράση αυτή έχει την έννοια ότι αναφέρεται σε άλλα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα οποία περιλαμβάνουν μεταξύ των σπουδαιοτέρων, βεβαίως, τα δικαιώματα δημιουργού. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η εκχώρηση των δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ταινιών εκ μέρους εταιρίας παραγωγής ταινιών, όπως η αιτούσα, πρέπει να θεωρηθεί ότι εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας.

40. Οι εκχωρήσεις αυτές είναι σαφώς φορολογητέες παροχές υπηρεσιών, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας (...) υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή». Δεδομένου ότι η εκχώρηση τέτοιων κινηματογραφικών δικαιωμάτων συνιστά εκχώρηση αλου αγαθού, εμπίπτει στην πρώτη περίπτωση του άρθρου 6, παράγραφος 1, και πρέπει να θεωρείται παροχή υπηρεσιών φορολογητέων, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 1, κατ' αρχήν, εντός του κράτους μέλους όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο πρώτο υποβληθέν ερώτημα την απάντηση ότι οι διατάξεις του εθνικού δικαίου που απαλλάσσουν αυτή την παροχή υπηρεσιών από τον ΦΠΑ αντιβαίνουν στην έκτη οδηγία.

43 — Για μια σύντομη ανάλυση της φύσεως της αρχής αυτής, βλ. σημείο 21 των προτάσεών μου στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Συλλογή 1997, σ. I-1195, στο εξής: απόφαση Linthorst), και το σημείο 67 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα M. Darmon στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993, C-63/92, Lubbock Fine (Συλλογή 1993, σ. I-6665). Την αρχή αυτή επικαλέστηκε επίσης, ως ερμηνευτικό βοήθημα, ο γενικός εισαγγελέας Sir Gordon Slynn στις προτάσεις του επί της υποθέσεως στην οποία εκδόθηκε η απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Δεκεμβρίου 1987, 218/86, Schotte (Συλλογή 1987, σ. 4905, σ. 4911). Στην απόφαση Linthorst το Δικαστήριο, μολονότι δεν κατονόμασε την αρχή αυτή, την εξέτασε πριν διαπιστώσει ότι δεν είχε εφαρμογή στην υπόθεση εκείνη· βλ. σκέψη 20.

iv) Εναλλακτική άποψη

41. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν θεωρήσει ότι οι εκχωρήσεις δικαιωμάτων δημιουργού καλύπτονται από το σημείο 1 του παραρτήματος Β της δεύτερης οδηγίας, εκθέτω, ως εκ περισσού, το ακόλουθο σχόλιο ως προς την εναλλακτική άποψη που μπορεί να υιοθετηθεί όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας. Δηλώνω ευθέως ότι δεν νομίζω ότι οι εκχωρήσεις αυτές μπορούν να θεωρηθούν ως εμπίπτουσες στην έννοια των «παροχ[ών] υπηρεσιών (...) ελευθέρων επαγγελματιών», όπως ισχυρίστηκε η Σουηδία. Δεδομένου ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν έχει παράσχει συγκεκριμένη ένδειξη περί του ότι σκόπευε να υιοθετήσει πολύ ευρεία έννοια των επαγγελμάτων τα οποία παραδοσιακώς θα θεωρούνταν «ελευθέρια επαγγέλματα», δεν νομίζω ότι περιλαμβάνονται σ' αυτά οι υπηρεσίες των συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης. Θεωρώ ότι η άποψη αυτή ενισχύεται από την κρίση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Linthorst, όπου, αναφερόμενο στο τμήμα αυτό της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', το οποίο καλύπτει την «παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπές παρόμοιες παροχές», το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «το μοναδικό κοινό γνώρισμα των ετερογενών δραστηριοτήτων που εκτίθενται στην ανωτέρω διάταξη είναι ότι όλες εμπίπτουν στα ελευθέρια επαγγέλματα» [44]. Εντούτοις, συμφωνώ με τις παρατηρήσεις της Φινλανδίας και της Σουηδίας ότι δεν είναι ορθό να θεωρηθεί ότι η εξαίρεση του σημείου 2 του παραρτήματος ΣΤ περιορίζεται στις υπηρεσίες που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα. Η Φινλανδία αναφέρθηκε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την οποία έχει διατυπώσει επανειλημμένως το Δικαστήριο όσον αφορά το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ [45]. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, είναι εύλογο να υποτεθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης, όταν περιέλαβε τις «παροχές υπηρεσιών συγγράφεων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης» στο σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ, σκοπούσε στην απαλλαγή της εμπορικής εκμεταλλεύσεως των προϊόντων δημιουργικής ή καλλιτεχνικής απασχολήσεως. Δεν νομίζω ότι υπάρχει καμία αρχή ή κανένας συλλογισμός που να δικαιολογεί τον περιορισμό της απαλλαγής αυτής στην παροχή υπηρεσιών από φυσικά πρόσωπα. Αν οι συγγραφείς, καλλιτέχνες ή ερμηνευτές έργων τέχνης επιθυμούν να συστήσουν νομικά πρόσωπα για την εμπορική εκμετάλλευση των έργων τους, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς και η ανάγκη να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, επιτάσσει να μην τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από πλευράς ΦΠΑ σε σχέση με όσους επιλέγουν να μη χρησιμοποιήσουν αυτή τη νομική μορφή. Επιπλέον, ενόψει του εν γένει υψηλού κόστους της παραγωγής ταινιών, εύλογο είναι οι περισσότερες ταινίες να παράγονται από εταιρίες. Έτσι, ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής μόνο στα φυσικά πρόσωπα θα απέκλειε κατ' ουσίαν από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής την παραγωγή ταινιών, η οποία αποτελεί έναν πολύ σημαντικό σύγχρονο τομέα συλλογικής παροχής υπηρεσιών συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης.

Β — *Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος*

42. Όσον αφορά το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, αρκεί η παρατήρηση ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει παγίως ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας μπορούν να έχουν άμεσο

44 — Απόφαση Linthorst, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 43, σκέψη 20.

45 — Βλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs (Συλλογή 1996, σ. I-5339, και, ειδικότερα, σκέψη 23).

αποτέλεσμα [46]. Κατά την άποψή μου, τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο τόσο για το άρθρο 6, το οποίο ορίζει την έννοια της «παροχής υπηρεσιών» ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή της διακρίσεως που γίνεται με το άρθρο 2, παράγραφος 1, μεταξύ της φορολογητέας παραδόσεως αγαθών και της φορολογητέας παροχής υπηρεσιών, όσο και για το άρθρο 17 το οποίο αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως. Ο ακρογωνιαίος λίθος του συστήματος του ΦΠΑ είναι η αρχή ότι ο υποκείμενος στον φόρο καταβάλλει ΦΠΑ μόνον επί της διαφοράς μεταξύ του φόρου ο οποίος περιλαμβάνεται στην τιμή των αγαθών που του παραδίδουν και των υπηρεσιών που του παρέχουν οι προμηθευτές του και αυτού που οφείλεται για τις δικές του παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών. Η διατύπωση και των δύο διατάξεων είναι επιτακτική και, όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, «δεν αφήνουν στα κράτη μέλη κανένα περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την εφαρμογή τους» [47].

43. Η Skatterättsnämnden ζήτησε διευκρινίσεις ως προς το αν ισχύουν κάποιες ειδικές εκτιμήσεις οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται τις αμέσου αποτελέσματος διατάξεις της έκτης οδηγίας προς στήριξη του ισχυρισμού του ότι πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ. Μολονότι οι φορολογούμενοι συνήθως δεν καταβάλλουν οικειοθελώς φόρο, το σύστημα του ΦΠΑ είναι τέτοιας φύσεως ώστε, ενίοτε, η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ μπορεί να είναι ευεργετική για τον υποκείμενο στον φόρο. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας M. Darmon στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Lubbock Fine, «εάν έχει απαλλαγεί για μια συγκεκριμένη πράξη, ο υποκείμενος στον φόρο δεν οφείλει να καταβάλει φόρο για τη συγκεκριμένη πράξη, αλλά ούτε μπορεί να εκπέσει προκαταβληθέντες φόρους, ούτε να μετακυλίσει τυχόν επιβάρυνση σε μετέπειτα στάδια» [48]. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι «απαλλαγή του από τον ΦΠΑ συνεπάγεται αύξηση της φορολογικής του επιβαρύνσεως», μπορεί «το συμφέρον του φορολογουμένου να είναι η υπαγωγή του σε ΦΠΑ» [49]. Επομένως, δεν είναι διόλου παράδοξο να ζητείται η εγγραφή στο μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ.

44. Με το τρίτο ερώτημα η Skatterättsnämnden ζητεί να μάθει αν το δικαίωμα εκπτώσεως θίγεται από το ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν περιέλαβε τον φόρο εκροών στην αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέχει. Όπως έχω ήδη επισημάνει, το θεμέλιο του δικαιώματος εκπτώσεως που αναγνωρίζεται στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας είναι ότι έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών «δεν χωρεί παρά μόνον αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες επί των οποίων επιβλήθηκε συνιστούν "στοιχεία της τιμής" μιας φορολογητέας πράξεως» [50]. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, εν γένει, «όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσομένης από τον φόρο πράξεως, ο δεύτερος δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών» [51]. Η Σουηδία αναφέρεται στο ότι, δεδομένου ότι η επίμαχη εκχώρηση δικαιωμάτων απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ κατά το σουηδικό δίκαιο, η αιτούσα δεν χρέωσε ΦΠΑ και ισχυρίζεται ότι, αν επιτρεπόταν σήμερα στην αιτούσα να εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ και να επιδιώξει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών της, η εκ των υστέρων είσπραξη του ΦΠΑ που έπρεπε να χρεωθεί επί των εκχω-

46 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53), της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi (Συλλογή 1993, σ. I-5105), και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Συπεργκάζ (Συλλογή 1995, σ. I-1883).

47 — Προπαρατεθείσα απόφαση BP Συπεργκάζ, σκέψη 35.

48 — Προπαρατεθείσα, σημείο 29 των προτάσεων.

49 — Όπ.π.

50 — Βλ. σημείο 9 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα G. Tesauro στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93, Debouche (Συλλογή 1996, σ. I-4495).

51 — Βλ. απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 28), και την προπαρατεθείσα απόφαση Debouche, σκέψη 16.

ρήσεων θα είναι κατά πάσα πιθανότητα πολύ δύσκολη. Κατά συνέπεια, η Σουηδία ισχυρίζεται ότι θα αντέβαινε στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας η απονομή του δικαιώματος εκπτώσεως υπό τις συνθήκες αυτές. Διαφωνώ με τον ισχυρισμό αυτό.

45. Για τους λόγους που έχω ήδη εκθέσει στα σημεία 35 έως 40 ανωτέρω, η εκχώρηση δικαιωμάτων επί κινηματογραφικών έργων ουδέποτε απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Έτσι, συναλλαγές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπέκειντο πάντοτε υποχρεωτικώς στον ΦΠΑ. Από τη σαφή και μη διφορούμενη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, προκύπτει ότι, άπαξ ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία κατέβαλε φόρο εισροών για την πραγματοποίηση φορολογητέας συναλλαγής, δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως.

46. Προφανώς η Σουηδία υποθέτει ότι το αποτέλεσμα αυτό είναι διττώς ευεργετικό για έναν υποκείμενο στον φόρο όπως η αιτούσα· συγκεκριμένα, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το ευεργέτημα της εκπτώσεως του φόρου εισροών του και συγχρόνως δεν υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ επί των εκροών του. Η ανησυχία αυτή οφείλεται σε παρανόηση. Η αιτούσα θα δικαιούται μόνο να εκπέσει τον φόρο εισροών της από τον φόρο εκροών της όπως κάθε άλλος υποκείμενος στον φόρο βάσει του συστήματος του ΦΠΑ: το ποσό την επιστροφή του οποίου θα δικαιούται να αξιώσει σύμφωνα με το άρθρο 18 της οδηγίας, το οποίο αφορά τον «τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», θα είναι, επομένως, το ποσό κατά το οποίο ο φόρος εισροών της υπερβαίνει τον φόρο εκροών της. Έτσι, η αιτούσα θα πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρέσχε, *ανεξαρτήτως του αν* προσέθεσε τον ΦΠΑ αυτό στην τιμή που χρέωσε στους πελάτες της για τις επίμαχες εκχωρήσεις. Εξάλλου, δεν αποτελεί ευθύνη της αιτούσας να βεβαιωθεί ότι ο ΦΠΑ, ο οποίος έπρεπε να έχει περιληφθεί στο τίμημα των εκχωρήσεων, έχει πράγματι δηλωθεί ως φόρος εισροών στη δήλωση ΦΠΑ των προς ων η εκχώρηση. Καθόσον οι προς ων η εκχώρηση έχουν εγγραφεί στα μητρώα των υποκειμένων στον ΦΠΑ στη Σουηδία, σ' αυτούς απόκειται να αξιώσουν την έκπτωση του φόρου εισροών [52].

47. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο τρίτο ερώτημα την απάντηση ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο παρέλειψε να προσθέσει την αξία του φόρου εκροών κατά τον υπολογισμό του τιμήματος της εκχωρήσεως των αποκλειστικών δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ταινιών δεν θίγει το δικαίωμα αυτού του υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος προέβη στις εν λόγω εκχωρήσεις, να εκπέσει από τον ΦΠΑ, που έπρεπε να καταβάλει για τις εκχωρήσεις αυτές, το ποσό του ΦΠΑ επί των αγαθών που του παραδόθηκαν και των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν για την παραγωγή των κινηματογραφικών ταινιών που αποτελούσαν το αντικείμενο των εκχωρήσεων.

52 — Οι προς ων η εκχώρηση που δεν ενεγράφησαν στα μητρώα των υποκειμένων στον ΦΠΑ στη Σουηδία, δεδομένου ότι οι εκχωρήσεις δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ στη Σουηδία, θα είχαν δικαίωμα, αν είχαν καταβάλει ΦΠΑ, να αξιώσουν επιστροφή σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 4, της όγδοης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111). Επομένως, το γεγονός ότι δεν καταβλήθηκε ΦΠΑ δεν έχει δυσμενές αποτέλεσμα στις συνολικές εισπράξεις της Σουηδίας από τον ΦΠΑ.

V — Πρόταση

48. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω να δοθούν στα υποβληθέντα από τη Skatterättsnämnden ερωτήματα οι ακόλουθες απαντήσεις:

1) Η εκ μέρους εταιρίας παραγωγής ταινιών εκχώρηση δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ταινιών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της μεταβατικής απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σε συνδυασμό με το σημείο 2 του παραρτήματος ΣΤ της οδηγίας αυτής.

2) Ειδικότερα, από τα άρθρα 2, παράγραφος 1, 6, παράγραφος 1, και 17 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου προκύπτει ότι άτομο το οποίο προβαίνει στη φορολογητέα παροχή αποκλειστικών δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ταινιών μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις αυτές έναντι εθνικής φορολογικής αρχής που δεν του επιτρέπει να προβεί σε δήλωση ΦΠΑ, με την οποία το άτομο αυτό επιθυμεί να εκπέσει τον ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο τίμημα των αγαθών που του παραδόθηκαν και των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν για την παραγωγή των εν λόγω ταινιών, από τον ΦΠΑ ο οποίος έπρεπε να έχει περιληφθεί στην τιμή την οποία χρέωσε για την εκχώρηση των ως άνω δικαιωμάτων.

3) Η παράλειψη ενός υποκειμένου στον φόρο να προσθέσει την αξία του φόρου εκροών κατά τον υπολογισμό του τιμήματος της εκχωρήσεως αποκλειστικών δικαιωμάτων προβολής κινηματογραφικών ταινιών δεν θίγει το δικαίωμα αυτού του υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος προέβη στις εν λόγω εκχωρήσεις, να εκπέσει από τον ΦΠΑ, που έπρεπε να καταβάλει για τις εκχωρήσεις αυτές, το ποσό του ΦΠΑ επί των αγαθών που του παραδόθηκαν και των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν για την παραγωγή των κινηματογραφικών ταινιών οι οποίες αποτελούσαν το αντικείμενο των εκχωρήσεων.