ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα) της 12ης Νοεμβρίου 1998 *

Στην υπόθεση C-134/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση της Skatterättsnämnden (Σουηδία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαδικασίας της αιτήσεως για την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως την οποία υπέβαλε ενώπιόν της η

Victoria Film A/S,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της Πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των ιδρυτικών συνθηκών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21), σε συνδυασμό με 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας αυτής,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. Hirsch (εισηγητή), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, G. F. Mancini, H. Ragnemalm, R. Schintgen και K. M. Ιωάννου, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Riksskatteverket, εκπροσωπούμενη από τον Leif Krafft, δικηγόρο Solna,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Erik Brattgård, departementsråd στο τμήμα εξωτερικού εμπορίου του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Tuula Pynnä, νομική σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Knut Simonsson και Enrico Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Riksskatteverket, της Σουηδικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 30ής Απριλίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Ιουνίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Απριλίου 1997, η Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικού δικαίου)

υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα προς την ερμηνεία της Πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως 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), σε συνδυασμό με 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), και σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας αυτής.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο αιτήσεως για την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως την οποία υπέβαλε η εταιρία Victoria Film A/S (στο εξής: Victoria) ενώπιον της Skatterättsnämnden.

3 Η Victoria, η οποία εδρεύει στη Δανία, ασκεί, μέσω της σουηδικής θυγατρικής της, δραστηριότητα παραγωγής ταινιών για εμπορικούς σκοπούς στη Σουηδία. Την 1η Αυγούστου 1996 η Victoria άρχισε την παραγωγή εντός της χώρας αυτής ορισμένων ταινιών, των οποίων τα δικαιώματα τηλεοπτικής και κινηματογραφικής προβολής επρόκειτο να εκχωρηθούν σε άλλες εταιρίες.

4 Στη Σουηδία όμως, σύμφωνα με το κεφάλαιο 3, άρθρο 11, παράγραφος 1, του mevärdesskattelagen (νόμου περί του ΦΠΑ, 1994: 200), όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1996, σε συνδυασμό με τον lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (νόμου περί των δικαιωμάτων δημιουργού επί λογοτεχνικών και καλλιτεχνικών έργων, 1960: 729), η εκχώρηση των δικαιωμάτων δημιουργού επί των κινηματογραφικών έργων απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Κατόπιν τροποποιήσεως της νομοθεσίας, τούτο δεν ισχύει πλέον από την 1η Ιανουαρίου 1997.

5 Στις 6 Μαρτίου 1996 η Victoria υπέβαλε στη Skatterättsnämnden αίτηση για την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως και της ζήτησε να αποφανθεί ότι η εκχώρηση των δικαιωμάτων επί των ταινιών υπέκειτο σε ΦΠΑ ακόμη και πριν από την 1η Ιανουαρίου 1997 και, ως εκ τούτου, η Victoria μπορούσε να αξιώσει την έκπτωση του ΦΠΑ που είχε καταβάλει σε προηγούμενο στάδιο.

6 Η Victoria ισχυρίζεται ότι το Βασίλειο της Σουηδίας δεν μπορούσε να διατηρεί σε ισχύ μια τέτοια απαλλαγή, δυνάμει του παραρτήματος XV, κεφάλαιο IX, σημείο 2, στοιχείο κη', της Πράξεως Προσχωρήσεως σε συνδυασμό με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της οδηγίας αυτής.

7 Η Skatterättsnämnden μπορεί, κατόπιν αιτήσεως υποκειμένου στον φόρο, να εκδίδει προκριματικές γνωμοδοτήσεις επί φορολογικών ζητημάτων. Η λειτουργία αυτή της φορολογικής επιτροπής και οι προϋποθέσεις για την εκ μέρους της έκδοση γνωμοδοτήσεων ρυθμίζονται από τον lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (νόμο περί της εκδόσεως προκριματικών γνωμοδοτήσεων επί φορολογικών ζητημάτων, 1951: 442), καθώς και, όσον αφορά τις γνωμοδοτήσεις επί ζητημάτων ΦΠΑ, από το κεφάλαιο 21 του mevärdesskattelagen.

8 Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, η Skatterättsnämnden αποτελείται από δύο αυτοτελή τμήματα, αρμόδια αντιστοίχως για την άμεση και έμμεση φορολογία. Η Κυβέρνηση ορίζει τα δεκαοκτώ τακτικά και αναπληρωματικά μέλη της Skatterättsnämnden για χρονικό διάστημα που δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη. Από τα μέλη αυτά οι πρόεδροι των δύο τμημάτων έχουν προσόντα δικαστικού λειτουργού και εργάζονται με πλήρη απασχόληση. Τα λοιπά μέλη έχουν κύριες θέσεις εργασίας με πλήρη απασχόληση σε δικαστήρια, δημόσιες υπηρεσίες, ιδιωτικές επιχειρήσεις ή επαγγελματικές οργανώσεις.

9 Οσάκις η Skatterättsnämnden κρίνει ότι η αίτηση για την έκδοση γνωμοδοτήσεως, ενόψει του περιεχομένου της, δεν είναι εκ πρώτης όψεως απορριπτέα, πρέπει να κατατεθούν στη δικογραφία οι παρατηρήσεις της Riksskatteverket (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας). Εφόσον η εν λόγω επιτροπή δεχθεί να εξετάσει την αίτηση, εκδίδει, καθόσον το κρίνει σκόπιμο, γνωμοδότηση περί του πώς πρέπει να επιλυθεί το υποβληθέν στην κρίση της ζήτημα κατά τη φορολόγηση του αιτούντος.

10 Κατά της προκριματικής γνωμοδοτήσεως μπορεί να ασκήσει έφεση ενώπιον του Regeringsrätten (ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου) τόσο ο αιτών όσο και η φορολογική αρχή. Άπαξ η προκριματική γνωμοδότηση καταστεί απρόσβλητη, η επιβολή του φόρου πρέπει να βασιστεί σ' αυτή, εφόσον και καθόσον το ζητήσει

το άτομο που υπέβαλε την αίτηση για την έκδοση της γνωμοδοτήσεως. Συνεπώς, εφόσον ο αιτών υποβάλει ρητά το αίτημα αυτό, η γνωμοδότηση δεσμεύει το Δημόσιο, πλην της περιπτώσεως μεταγενέστερης τροποποιήσεως της νομοθεσίας ή της κανονιστικής ρυθμίσεως.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Skatterättsnämnden υπέβαλε 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 κή', 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;»

12 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στα υποβληθέντα από τη Skatterättsnämnden ερωτήματα. Ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η Skatterättsnämnden δεν ασκεί δικαιοδοτική λειτουργία, υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, δεδομένου ότι οι δραστηριότητές της προφανώς είναι μάλλον διοικητικής φύσεως. Συναφώς, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, μολονότι κατά πάσα πιθανότητα οι αιτήσεις για την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως υποβάλλονται συνήθως λόγω του ότι υπάρχει διάσταση απόψεων μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και της φορολογικής αρχής, δεν φαίνεται να υπάρχει ουσιώδης διαφορά μεταξύ της γνωμοδοτήσεως και των αποφάσεων που εκδίδει η φορολογική αρχή επί φορολογικών ζητημάτων.

13 Αντιθέτως, η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Skatterättsnämnden αποτελεί δικαστήριο, υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης. Υπενθυμίζει ότι οι διαδικασίες ενώπιον της Skatterättsnämnden κινούνται σε περίπτωση υπάρξεως διαφοράς, δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο ουδόλως θα χρειαζόταν προκριματική γνωμοδότηση αν ο ίδιος και η φορολογική αρχή ήσαν σύμφωνοι ως προς το επίμαχο φορολογικό ζήτημα.

14 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να υποβάλλουν προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο μόνον εφόσον εκκρεμεί ενώπιόν τους διαφορά και εφόσον καλούνται να αποφανθούν στο πλαίσιο διαδικασίας που πρόκειται να καταλήξει στην έκδοση αποφάσεως δικαιοδοτικού χαρακτήρα (βλ. διάταξη της 5ης Μαρτίου 1986, 318/85, Greis Unterweger, Συλλογή 1986, σ. 955, σκέψη 4, και απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 1995, C-111/94, Job Centre, Συλλογή 1995, σ. I-3361, σκέψη 9).

15 Εν προκειμένω, ενώ υπάρχουν στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η Skatterättsnämnden ασκεί δικαιοδοτική λειτουργία, όπως η ανεξαρτησία την οποία συνεπάγεται η ίδρυσή της με νόμο και η εξουσία εκδόσεως αποφάσεων δεσμευτικού χαρακτήρα κατ' εφαρμογή κανόνων δικαίου, ορισμένα άλλα στοιχεία οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η Skatterättsnämnden ασκεί κυρίως διοικητικής φύσεως λειτουργία.

16 Πρέπει να ληφθεί υπόψη, μεταξύ άλλων, ότι η κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο αποφάσεως των φορολογικών αρχών πριν από την υποβολή ενώπιον της Skatterättsnämnden αιτήσεως για την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως. Επομένως, η Skatterättsnämnden δεν έχει ως αποστολή να ελέγχει τη νομιμότητα των αποφάσεων των εν λόγω αρχών, αλλά μάλλον να λαμβάνει θέση, για πρώτη φορά, ως προς τη φορολογία μιας συγκεκριμένης πράξεως.

17 Όταν η Skatterättsnämnden εκδίδει, κατόπιν αιτήσεως ενός υποκειμένου στον φόρο, προκριματική γνωμοδότηση επί φορολογικών ζητημάτων, ασκεί λειτουργία που δεν έχει δικαιοδοτικό χαρακτήρα και η οποία, εξάλλου, στα άλλα κράτη μέλη έχει ανατεθεί ρητώς στις φορολογικές αρχές. Συναφώς, όσον αφορά τη φύση της προκριματικής γνωμοδοτήσεως της Skatterättsnämnden, μπορεί να γίνει σύγκριση με την κατάσταση που επικρατεί στον τομέα της τελωνειακής διασαφήσεως, όπου οι εθνικές τελωνειακές αρχές παρέχουν δεσμευτικές δασμολογικές πληροφορίες στον ιδιώτη, κατόπιν αιτήσεώς του, δυνάμει του άρθρου 12 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1).

18 Επομένως, η Skatterättsnämnden εκτελεί καθήκοντα διοικητικής αρχής εκδίδοντας δεσμευτική προκριματική γνωμοδότηση, την έκδοση της οποίας έχει συμφέρον να ζητήσει ο ιδιώτης, καθόσον μπορεί να προγραμματίσει καλύτερα τις δραστηριότητές του, αλλά η αρχή αυτή δεν καλείται να επιλύσει διαφορά.

Μόνο σε περίπτωση που ο ιδιώτης ή η Riksskatteverket ασκούν έφεση κατά της προκριματικής γνωμοδοτήσεως, το δικαστήριο το οποίο επιλαμβάνεται της εφέσεως μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί δικαιοδοτικής φύσεως λειτουργία, υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης, έχουσα ως αντικείμενο τον έλεγχο της νομιμότητας μιας πράξεως η οποία ρυθμίζει τη φορολογία του υποκειμένου στον φόρο.

19 Επομένως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των υποβληθέντων από τη Skatterättsnämnden ερωτημάτων.

Επί των δικαστικών εξόδων

20 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Σουηδική και η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον της Skatterättsnämnden, σ' αυτήν εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα)

αποφασίζει:

Το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε η Skatterättsnämnden με την απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997 περί υποβολής αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

Hirsch Mancini Ragnemalm

Schintgen Ιωάννου

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 12 Νοεμβρίου 1998.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass P. J. G. Kapteyn