

Sprawa C-463/02

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Królestwu Szwecji

Uchybienie zobowiązaniom Państwa Członkowskiego – Dyrektywa 77/388/EWG – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) – Podstawa opodatkowania – Subwencja związana bezpośrednio z ceną – Rozporządzenie (WE) nr 603/95 – Pomoc przyznawana w sektorze suszu paszowego

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatek obrotowy – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podstawa opodatkowania – Dostawa towarów lub świadczenie usług – Subwencje związane bezpośrednio z ceną – Pojęcie – Pomoc przyznawana w sektorze suszu paszowego – Wykluczenie – Uregulowania krajowe nieobjęte podatkiem od wartości dodanej kwot rzeczowej pomocy – Dopuszczalność

[dyrektywa Rady 77/388, art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a)]

Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych zmierza do obciążenia podatkiem od wartości dodanej całej wartości towarów lub usług przewidującej, iż do podstawy opodatkowania zalicza się wypłaconą podatnikowi subwencję bezpośrednio związaną z ceną danej transakcji. Nie uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy tego przepisu, Państwo Członkowskie, które nie obejmuje podatkiem od wartości dodanej pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia nr 603/95 w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego.

W pojęciu „subwencje związane bezpośrednio z ceną” mieszczą się bowiem jedynie te subwencje, które stanowiłyby całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za dostawę towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawcę lub świadczącego usługi.

Stąd przesłanki obciążenia rzeczowej pomocy podatkiem nie są spełnione w przypadku dokonywanej po suszeniu przez przedsiębiorstwo przetwórcze sprzedaży suszu paszowego nabytego od producentów zielonki, albowiem w tym przypadku pomoc ta nie jest przyznawana w tym konkretnie celu, aby przedsiębiorstwo przetwórcze dostarczało susz paszowy nabywcy za cenę niższą w stosunku do rynku światowego. Przesłanki te nie zostały również spełnione w przypadku umowy specjalnego zamówienia zawartej przez przedsiębiorstwo przetwórcze z producentem zielonki, albowiem pomoc otrzymywana przez przedsiębiorstwo przetwórcze nie jest wypłacona na jego rzecz, a rzeczono przedsiębiorstwo przybiera jedynie rolę pośrednika między agencją płatniczą a producentem suszu.

(por. pkt 31-32, 36-37, 41, 43, 47 i 50)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 15 lipca 2004 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom Państwa Członkowskiego – Dyrektywa 77/388/EWG – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 11 cztery A ust. 1 lit. a) – Podstawa opodatkowania – Subwencja związana bezpośrednio z ceną – Rozporządzenie (WE) nr 603/95 – Pomoc przyznawana w sektorze suszu paszowego

W sprawie C-463/02

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez E. Traversę oraz K. Simonssona, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Szwecji, reprezentowanemu przez A. Falk, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranemu przez

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez T. Pynn, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

interwenient,

mającej za przedmiot stwierdzenie, że Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na niego ciążyły na mocy art. 11 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zaniechawszy objęcia podatkiem od wartości dodanej pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 z dnia 21 lutego 1995 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego (Dz.U. L 63, str.1),

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, C. Gulmann (sprawozdawca), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues i N. Colneric, sędziowie,

rzecznik generalny: L. A. Geelhoed,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając sprawozdanie na rozprawie,

po wysłuchaniu stanowisk uczestników na rozprawie w dniu 16 października 2003 r., podczas której Komisja była reprezentowana przez E. Traversę, K. Simonssona, K. Grossa oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników, Królestwo Szwecji przez A. Kruse'a, a Republika Finlandii przez T. Pynnä,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 listopada 2003 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Pismem zlożonym w sekretariacie Trybunału dnia 23 grudnia 2002 r. Komisja Wspólnot Europejskich wniosła, na podstawie art. 226 WE, skargę o stwierdzenie, że Królestwo Szwecji uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 11 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), zaniechawszy objęcia podatkiem od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 z dnia 21 lutego 1995 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego (Dz.U. L 63, str. 1).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe w zakresie podatku VAT

2 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy obciąża podatkiem VAT „dostaw[?] towarów lub usług świadczon[?] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”.

3 Artykuł 11 cz. 1 A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy przewiduje, że:

„Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług [...] wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

Uregulowania wspólnotowe w zakresie pomocy na susz paszowy

4 Artykuł 3 rozporządzenia nr 603/95 przewiduje, że pomoc jest przyznawana w wysokości 68,83 euro na ton suszu paszowego sztucznie suszonego gorącym oraz w wysokości 38,64 euro na ton suszu paszowego suszonego na słońcu.

5 Artykuł 4, zmieniony rozporządzeniem Rady (WE) nr 1347/95 z dnia 9 czerwca 1995 r. (Dz.U. L 131, str. 1), ustala maksymalne ilości gwarantowane (MIG) na rok gospodarczy produktów, dla których pomoc może zostać przyznana. Ponadto rozdziela te ilości między poszczególne Państwa Członkowskie.

6 Artykuł 5 stanowi:

„Jeżeli w trakcie roku gospodarczego ilość suszu paszowego, do której zgłaszany jest wniosek o pomoc [...], przekracza MIG określony odpowiednio w art. 4 [...], pomoc wypłacana w trakcie

tego roku obliczana jest w sposób następujący:

- w przypadku pierwszych 5 %, o które przekroczone jest MIG, pomoc zostaje pomniejszona, we wszystkich Państwach Członkowskich, o kwotę proporcjonalną do tego przekroczenia,
- w przypadku przekroczenia o ponad 5 % dokonuje się dodatkowego pomniejszenia w tych Państwach Członkowskich, w których produkcja przekracza KIG, powiększoną o 5 %, proporcjonalnie do tego przekroczenia.

[...].

7 Artykuł 6 ust. 2 uzależnia wypłacenie zaliczki od warunku, że susz paszowy opuszcza uprzednio zakład przetwórczy.

8 Artykuł 8 przewiduje, że:

„Pomoc przewidziana w art. 3 przyznawana jest, na wniosek zainteresowanego, do suszu paszowego, który opuszcza przedsiębiorstwo przetwórcze i który spełnia następujące warunki:

- a) maksymalna zawartość wilgotności wynosi pomiędzy 11 i 14 % i może być zróżnicowana w zależności od sposobu prezentacji produktu;
- b) minimalna ogólna zawartość białka w suchej masie nie może być niższa niż:
 - 15 % w odniesieniu do produktów wymienionych w art. 1 lit. a) oraz art. 1 lit. b) tiret drugie,
 - 45 % w odniesieniu do produktów wymienionych w art. 1 lit. b) tiret pierwsze;
- c) susz paszowy charakteryzuje się wysoką, nadającą się do sprzedaży jako sucha.

Dodatkowe wymagania, w szczególności dotyczące zawartości karotenu i witamin, mogą zostać ustalone [...].

9 Artykuł 9 lit. c) przewiduje, że:

„Pomoc przewidziana w art. 3 przyznaje się wyłącznie przedsiębiorstwom przetwarzającym produkty [...], które:

[...]

c) wchodzi w skład przynajmniej jednej z następujących kategorii:

- przedsiębiorstw, które zawarły umowy z producentami pasz podlegających suszeniu;
- przedsiębiorstw, które przetworzyły swoje własne zbiory lub te, w przypadku grup, zbiory swoich członków;
- przedsiębiorstw, które zaopatrzone zostały przez osoby fizyczne lub prawne oferujące pewne gwarancje pozostające do określenia i które zawarły umowy z producentami pasz podlegających suszeniu; te osoby fizyczne lub prawne są kupcami zatwierdzonymi przez właściwe państwa Członkowskich, w których pasze są zbierane [...].

10 Artykuł 11 ust. 2 uściśla, że:

„Jeżeli umowy określone w art. 9 lit. c) tiret pierwsze są umowami specjalnego zamówienia na

przetwórstwo pasz dostarczonych przez producentów, wyszczególniaj? one przynajmniej powierzchni?, z której zbiór przeznaczony jest na dostaw?, i zawieraj? klauzul? przewiduj?c? ci???cy na przedsi?biorstwach przetwórczych obowi?zek wyp?acenia producentom pomocy okre?lonej w art. 3, któr? otrzymuj? za ilo?ci przetworzone w ramach umów”.

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi oraz skarga

11 Dnia 18 listopada 1998 r. Komisja stwierdzi?a, ?e Królestwo Szwecji nie obj??o podatkiem VAT pomocy wyp?acanej na podstawie rozporz?dzenia nr 603/95, co pozostaje w sprzeczno?ci z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, i skierowa?a do niego, zgodnie z procedur? przewidzian? w art. 169 Traktatu WE (obecnie art. 226 WE), wezwanie do usuni?cia uchybienia, wzywaj?c je do przed?o?enia uwag w terminie dwóch miesi?cy.

12 Dnia 15 stycznia 1999 r. szwedzki odpowiedzia?, ?e ze wzgl?du na swój przedmiot i sposób, w jaki jest obliczana i wyp?acana, przedmiotowa pomoc nie mo?e by? uwa?ana za subwencj? zwi?zan? bezpo?rednio z cen? dostawy czy ?wiadczonej us?ugi w znaczeniu art. 11 szóstej dyrektywy.

13 Nie podzielaj?c tego stanowiska, dnia 6 sierpnia 1999 r. Komisja skierowa?a do rz?du szwedzkiego uzasadnion? opini?, jednocze?nie wzywaj?c go do podj?cia kroków niezb?dnych do jej wykonania w terminie dwóch miesi?cy.

14 W pi?mie z dnia 4 pa?dziernika 1999 r. rz?d szwedzki podtrzyma? swoje stanowisko.

15 W tych okoliczno?ciach Komisja postanowi?a wnie?? niniejsz? skarg?.

16 Na mocy postanowienia Prezesa Trybuna?u z dnia 29 kwietnia 2003 r. Republika Finlandii zosta?a dopuszczona do sprawy w charakterze interwenienta, na poparcie ?ada? strony pozwanej.

Co do istoty sprawy

Argumentacja stron

17 Komisja ocenia, ?e podatkowi VAT podlegaj? transakcje dokonywane w ramach dwóch z trzech mo?liwych rodzajów dzia?alno?ci wykonywanej przez przedsi?biorstwa zajmuj?ce si? przetwórstwem suszu paszowego, to znaczy:

- zakup zielonki u producentów, a nast?pnie sprzeda? produktu przetworzonego osobom trzecim;
- zawieranie z producentami umów specjalnego zamówienia na zielonk? bez przej?cia jej w?asno?ci, a nast?pnie odstawianie produktu przetworzonego do producentów.

18 W przypadku przedsi?biorstw zajmuj?cych si? przetwórstwem suszu paszowego, które kupuj? susz paszowy od producentów celem jego pó?niejszej odsprzeda?y osobom trzecim, zawierano umowy zakupu i odsprzeda?y towarów. Transakcje te musz?, zdaniem Komisji, zosta? w oczywisty sposób uznane za dostawy towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy i w zwi?zku z tym podlega? opodatkowaniu.

19 W przypadku umów specjalnego zamówienia, w związku z odstawianiem przez przedsiębiorstwo przetwórcze suszu paszowego producentowi zielonki, transakcja ta musi być, zdaniem Komisji, uznana za świadczenie usługi suszenia, a zatem świadczenie usługi winno być opodatkowane na podstawie szóstej dyrektywy.

20 Zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, dokonywanie transakcji podlegających opodatkowaniu musi, zdaniem Komisji, skutkować nałożeniem podatku VAT na pomoc przyznawaną w ramach rozporządzenia nr 603/95.

21 Komisja twierdzi, że zgodnie z art. 9 rozporządzenia nr 603/95 „[p]omoc przewidziana w art. 3 przyznaje się wyłącznie przedsiębiorstwom przetwarzającym [...]”. Przedsiębiorstwa te są zatem, jej zdaniem, odbiorcami subwencji, w sensie prawnym, których ustawodawca wspólnotowy zamierza określić, odwołując się w art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy do „wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać”. Rozporządzenie nr 603/95 nie wspomina o żadnym innym beneficjencie, w sensie prawnym, pomocy na sprzedaż suszu paszowego.

22 Komisja uznaje, że subwencja przyznawana pewnej określonej kategorii przedsiębiorstw może mieć korzystne skutki ekonomiczne dla podmiotów biorących udział w cyklu produkcji, zarówno przed przedsiębiorstwami subwencionowanymi (w przypadku producentów zielonki), jak i po nich (w przypadku hodowców zwierząt gospodarskich). Twierdzi ona, że w przypadku umów specjalnego zamówienia ustawodawca wspólnotowy sam wymaga w art. 11 ust. 2 rozporządzenia nr 603/95, by przedsiębiorstwa przetwórcze wypłacały producentom pomoc, którą otrzymują od agencji interwencyjnej.

23 Jednakże, jej zdaniem, ani możliwe, że z subwencji korzystają inne podmioty, ani obowiązek wypłacenia całości bądź części subwencji innym podmiotom nie zmieniają w niczym aspektu prawnego problemu. W istocie adresat pomocy w sensie prawnym, to znaczy przedsiębiorstwo przetwórcze, powinien być odróżniany od pośredniego beneficjenta subwencji w sensie ekonomicznym.

24 Komisja podnosi, że ustawodawca wspólnotowy, posługując się w art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy pojęciem „subwencje związane bezpośrednio z ceną”, zamierza wyczerpać do podstawy opodatkowania podatkiem VAT każdą pomoc, która ma bezpośredni wpływ na wysokość świadczenia wzajemnego otrzymanego przez dostawcę lub świadczonego usługi. Subwencje te powinny, jej zdaniem, pozostawać w bezpośrednim związku, czy nawet związku przyczynowym, z dostawą określonych lub mierzalnych towarów lub usług: pomoc jest przyznawana, pod warunkiem że towary i usługi są rzeczywiście sprzedawane na rynku. Taka właśnie sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie.

25 Rząd szwedzki podtrzymuje stanowisko, że przedmiotowa pomoc nie jest objęta zakresem stosowania art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

26 Podkreśla on zwłaszcza, że pomoc ta nie jest wypłacana beneficjentowi specjalnie po to, aby dostarczył on określony towar czy wywiadczył określone usługi.

27 Kryteria określające warunki wypłaty pomocy określone przez rozporządzenie nr 603/95 są następujące:

– susz paszowy opuszcza zakład przetwórczy;

- odpowiada pewnym wymaganiom jakościowym;
- została przekroczona lub nie maksymalna ilość gwarantowana.

28 Nie jest wymagane, aby przedsiębiorstwo przetwórcze dodatkowo dokonało transakcji podlegających opodatkowaniu, takich jak sprzedaż suszu paszowego czy suszenie paszy na rzecz producenta.

29 W przypadku umów specjalnego zamówienia pomoc nie może być uważana za świadczenie wzajemne za usługę wysuszenia paszy, ponieważ przedsiębiorstwo jest zobowiązane do przelania producentowi pomocy, którą otrzymało.

30 Rząd fiński nie złożył osobnego wniosku interwencyjnego, ale w trakcie procedury ustnej poparł wnioski strony pozwanej.

Ocena Trybunału

31 Przewidując, że do podstawy opodatkowania podatkiem VAT zalicza się, w przypadkach, które określa art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, subwencje przyznane podatnikom, przepis ten zmierza do obciążenia podatkiem VAT całej wartości towarów lub usług, a przez to do uniknięcia zmniejszenia przychodu z podatku na skutek przyznania subwencji.

32 Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, stosuje się on, gdy subwencja jest bezpośrednio związana z ceną danej transakcji.

33 Aby miała miejsce taka sytuacja, subwencja powinna przede wszystkim być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencionowanemu po to, by dostarczać on określonego towaru lub wykonywać określoną usługę. Jedynie w tym przypadku subwencja może być uznana za świadczenie wzajemne względem dostawy towaru lub świadczonej usługi, a w związku z tym podlegać opodatkowaniu. Należy stwierdzić w szczególności, że prawo do otrzymywania subwencji jest przyznawane beneficjentowi, skoro tylko ten ostatni dokona transakcji podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons, Rec. str. I-9115, pkt 12 i 13).

34 Ponadto należy zbadać, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Niezależnie jest bowiem, czy cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczonego usłudze, która stanowiłaby zatem element determinujący ceny, jakiej ten ostatni płać. Należy zatem zbadać, czy okoliczności, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczonego usłudze, pozwala mu obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by płać, gdyby nie otrzymał subwencji (ww. wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 14).

35 Powinno być w każdym razie możliwe zidentyfikowanie świadczenia wzajemnego, które stanowi subwencja. Nie ma konieczności, by kwota subwencji odpowiadała dokładnie zmniejszeniu ceny dostarczonego towaru lub wykonanej usługi. Wystarczy, by korelacja istniejąca między tym zmniejszeniem a wspomnianą wyżej subwencją, która może mieć charakter ryczałtowy, była istotna (ww. wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 17).

36 Wreszcie w pojęciu „subwencje związane bezpośrednio z ceną” w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy mieszczą się jedynie te subwencje, które stanowi cała kwota lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za dostawę towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawcę lub świadczonego usłudze (ww. wyrok w sprawie

37 Należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie przesłanki obciążenia spornej pomocy podatkiem VAT nie są spełnione w przypadku żadnej z dwóch kategorii transakcji, które wskazała Komisja, to znaczy, po pierwsze, dokonywanej po suszeniu przez przedsiębiorstwo przetwórcze sprzedaży suszu paszowego nabytego od producentów zielonki, a po drugie, umowy specjalnego zamówienia zawartej przez przedsiębiorstwo przetwórcze z producentem zielonki.

Sprzedaż suszu paszowego nabytego od producentów, dokonywana po suszeniu

38 Zdaniem Komisji, sprzedaż suszu paszowego przez przedsiębiorstwo przetwórcze dokonywana po nabyciu surowca od producentów zielonki stanowi dostawę towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

39 Pomoc przyznawana jest przedsiębiorstwu przetwórczemu, które może nie dysponować.

40 Jednak nie jest ona związana bezpośrednio z ceną transakcji podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

41 W istocie nie jest ona przyznawana w tym konkretnie celu, aby przedsiębiorstwo przetwórcze dostarczało susz paszowy nabywcy.

42 W rozpatrywanym przypadku strony są zgodne, że nie ma niedoboru suszu paszowego na rynku wiatowym. Jest również bezsporne, że celem systemu pomocy jest, z jednej strony, nakłonienie do produkcji wewnątrz Wspólnoty, mimo wyższych niż na rynku wiatowym kosztów produkcji, celem zapewnienia wewnętrznego źródła zaopatrzenia, a z drugiej strony, produkcja suszu paszowego o dobrej jakości. W tej kwestii motyw jedenasty rozporządzenia nr 603/95 podkreśla „cel zapewnienia regularnego zaopatrywania w zielonkę zakładów przetwórczych i umożliwienia producentom korzystania z systemu pomocy”, a motyw dziesiąty stwierdza konieczność określenia kryteriów dotyczących minimalnej jakości suszu paszowego, odnośnie do którego może zostać przyznana pomoc; kryteria te są określone w art. 8 tego rozporządzenia.

43 W tej sytuacji nie wydaje się, by system pomocy był systemem promocji spożycia. Nie ma on na celu zachęcenia osób trzecich do kupowania suszu paszowego ze względu na cenę, która dzięki pomocy będzie niższa w stosunku do rynku wiatowego, a więc sytuacji, w której podstawa opodatkowania podatkiem VAT, ograniczając się do zapłaconej ceny, nie odpowiadałaby jego wartości dostarczonego towaru. Ma bowiem na celu umożliwienie tym podmiotom zaopatrywania się na obszarze Wspólnoty po cenie porównywalnej z wysokością cen na rynku wiatowym, po jakich mogłyby się one w każdym razie zaopatrywać poza obszarem Wspólnoty, gdyby, w braku pomocy, oferta na jej obszarze nie istniała lub była niewystarczająca. Doliczony do tej ceny podatek VAT obejmuje zatem całkowitą rynkową wartość towaru.

44 Już tylko z tych powodów, bez potrzeby badania, czy spełnione są inne przesłanki wyłączenia pomocy do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, należy stwierdzić, że nieuzasadniony jest zarzut podniesiony przez Komisję w stosunku do sprzedaży suszu paszowego nabytego od producentów, dokonywanej po suszeniu.

Umowa specjalnego zamówienia

45 Zdaniem Komisji, przedmiotem umowy specjalnego zamówienia jest wykonanie suszenia, to znaczy świadczenie przez przedsiębiorstwo przetwórcze usługi na rzecz producenta zielonki.

46 Jednakże art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wymaga, by subwencja, aby podlegała opodatkowaniu, była przyznawana na rzecz dostawcy towarów lub świadczonego

usługi w taki sposób, by ten mógł ni? dysponowa?.

47 W przypadku umowy specjalnego zamówienia pomoc otrzymywana przez przedsiębiorstwo przetwórcze nie jest wypłacana na jego rzecz.

48 Artyku? 9 rozporządzenia nr 603/95 stanowi, że „[p]omoc [...] przyznaje si? wy?cznie przedsiębiorstwom przetwarzaj?cym [...]”.

49 Jednak motyw pi?tnasty rozporządzenia nr 603/95 przewiduje, w przypadku umów specjalnego zamówienia, przebieg pomocy na rzecz producenta, a art. 11 ust. 2 tego rozporządzenia nakłada na przedsiębiorstwa przetwórcze obowiązek wypłaty producentom pomocy, które otrzymuj? za ilo?ci przetworzone w ramach zawartych umów.

50 W ten sposób przedsiębiorstwo przetwórcze nie może dysponowa? otrzyman? pomoc?. Przybiera jedynie rolę pośrednika między agencją płatniczą a producentem suszu. W tym zakresie nie można przyjąć kryterium zaproponowanego przez Komisję, opartego na pojęciu „odbiorcy prawnego” subwencji, niezależnie od odniesionej z niej korzy?ci ekonomicznej.

51 W takich okoliczno?ciach pomoc nie może być uznawana za świadczenie uzyskiwane przez przedsiębiorstwo przetwórcze w zamian za świadczone? przez nie usług?, ani nie umożliwia mu jej wykonania po niższej cenie.

52 Cena usługi suszenia musi zatem uwzględnia? zwykłe koszty przetworzenia w taki sposób, by podatek VAT doliczony do ceny obejmowa? ca?? wartość świadczenia.

53 Pomoc przekazana na rzecz producenta zmniejsza ponoszony przez niego koszt suszu paszowego. Jednak?e zmniejszenie to nie ma wpływu na zapłat? ceny w transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu. Wywiera wpływ a posteriori po zapłacie ceny odpowiadaj?cej ??cznej wartości świadczenia.

54 W??czenie jednak?e do podstawy opodatkowania pomocy przyznanej ostatecznie producentowi zielonki skutkowa?oby dodatkowym opodatkowaniem suszenia, co sta?oby w sprzeczno?ci z celem art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

55 Ju? tylko z tych powodów, bez potrzeby badania, czy spe?nione s? inne przesłanki w??czenia pomocy do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, nale?y stwierdzi?, że nieuzasadniony jest zarzut podniesiony przez Komisję w stosunku do umów specjalnego zamówienia.

56 Zatem, poniewa? ?aden z dwóch zarzutów podniesionych przez Komisję nie jest zasadny, nale?y skarg? oddali?.

W przedmiocie kosztów

57 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obci??ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? strona skar??ca wnios?a o obci??enie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegra?a spraw?, nale?y obci??y? j? kosztami postępowania.

58 Republika Finlandii, która wstąpi?a do sprawy jako interwenient podtrzymuj?cy wnioski strony pozwanej, pokrywa koszty własne, zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu.

Z powyższych wzglę?dów

TRYBUNA? (druga izba)

orzeka, co nast?puje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obci?żona kosztami post?powania.**
- 3) **Republika Finlandii pokrywa koszty w?asne.**

Timmermans

Gulmann

Puissochet

Cunha Rodrigues

Colneric

Wyrok og?oszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 lipca 2004 r.

Sekretarz

Prezes drugiej izby

R. Grass

C. W. A. Timmermans

* J?zyk post?powania: szwedzki.