

Sprawa C-144/02

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec

Uchybienie zobowiązaniom Państwa Członkowskiego – Dyrektywa 77/388/EWG – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 11 cz. 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 lit. a)]

Artykuł 11 cz. 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 przewidując, 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 stanowi 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 26-27, 31-32, 36, 38, 42 i 45)

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-144/02

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

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez M. Lummę, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranej przez

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez T. Pynnę oraz E. Bygglin, działające w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

oraz przez

Królestwo Szwecji, reprezentowane przez A. Kruse'a oraz A. Falk, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

interwencji,

mającej za przedmiot stwierdzenie, że 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), Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej 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),

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: L. A. Geelhoed,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając sprawozdanie na rozprawę,

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

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

Wyrok

1 Pismem zwołanym w sekretariacie Trybunału dnia 17 kwietnia 2002 r. Komisja Wspólnot Europejskich wniosła, na podstawie art. 226 WE, skargę o stwierdzenie, że zaniechawszy objęcia podatkiem od wartości dodanej (zwanym 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), Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej 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”).

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 lit. a) ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że:

„Podstawa 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 opuci uprzednio zakład przetwórczy.

8 Artykuł 8 przewiduje, że:

„Pomoc przewidziana w art. 3 przyznawana jest, na wniosek zainteresowanego, do suszu paszowego, który opuci 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 ci.

Dodatkowe wymagania, w szczególności dotyczące zawartości karotenu i wókień, 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 władze Państw 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 powierzchnię, z której zbiór przeznaczony jest na dostawę, i zawieraj klauzulę przewidującą cięcy na przedsiębiorstwach przetwórczych obowiązek wypłacenia producentom pomocy określonej w art. 3, którą otrzymują za ilości przetworzone w ramach umów”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi oraz skarga

11 Dnia 20 listopada 1998 r., stwierdziwszy, że Republika Federalna Niemiec nie objęła podatkiem VAT pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 oraz uznając to za sprzeczne z art. 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, Komisja skierowała do niej, zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 169 Traktatu WE (obecnie art. 226 WE), wezwanie do usunięcia uchybienia, wzywając ją do przedłożenia uwag w terminie dwóch miesięcy.

12 Pismem z dnia 25 marca 1999 r. rząd niemiecki udzielił odpowiedzi, że subwencja powinna być wliczana do podstawy opodatkowania jedynie, w przypadku gdy stanowi element świadczenia wzajemnego wykonywanego przez osobę trzecią. Aby tak było w rozpatrywanym przypadku, musiałyby istnieć bezpośredni związek między przyznaniem subwencji i dostawą suszu paszowego dokonany przez przedsiębiorstwa producentów na rzecz jego nabywców. Pomoc przyznawana na rzecz suszu paszowego musiałaby być przypisana poszczególnym jego dostawom. Jego zdaniem, niemożliwe jest przypisanie badanej pomocy sprzedaży określonej ilości suszu paszowego.

13 Dnia 15 września 1999 r. Komisja skierowała do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię i wezwała ją do podjęcia kroków niezbędnych do zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy. Stwierdziła w uzasadnieniu, że w przypadku braku pomocy susz paszowy byłby sprzedawany po wyższej cenie, która w całości podlegałaby opodatkowaniu podatkiem VAT.

14 Wobec tego, że rząd niemiecki nie odpowiedział na uzasadnioną opinię, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

15 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 16 września 2002 r. Republika Finlandii oraz Królestwo Szwecji zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów na poparcie jednej strony pozwanej.

Co do istoty sprawy

Argumentacja stron

16 Komisja ocenia, że podatkowi VAT podlegają transakcje dokonywane w ramach dwóch z trzech możliwych rodzajów działalności wykonywanej przez przedsiębiorstwa zajmujące się przetwórstwem suszu paszowego, to znaczy:

- zakup zielenki u producentów, a następnie sprzedaż produktu przetworzonego osobom trzecim;
- zawieranie z producentami umów specjalnego zamówienia na zielonkę bez przejęcia jej własności, a następnie odstawianie produktu przetworzonego do producentów.

17 W przypadku przedsiębiorstw zajmujących się przetwórstwem suszu paszowego, które kupują susz paszowy od producentów celem jego późniejszej odsprzedaży osobom trzecim, zawierano umowy zakupu i odsprzedaży towarów. Transakcje te muszą, zdaniem Komisji, zostać w oczywisty sposób uznane za dostawy towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy i w związku z tym podlegają opodatkowaniu.

18 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.

19 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.

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

21 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.

22 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.

23 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 wskazać do podstawy opodatkowania podatkiem VAT każdą pomoc, która ma bezpośredni wpływ na wysokość świadczenia wzajemnego otrzymanego przez dostawcę lub świadczącego usługi. Subwencje te powinny, jej zdaniem, pozostawać w bezpośrednim związku, czy nawet związku przyczynowym, z dostawą ściśle 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.

24 Rząd niemiecki podnosi, że aby podlegać opodatkowaniu, „subwencje związane bezpośrednio z ceną” w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy powinny:

– stanowić świadczenie wzajemne dostawy lub świadczenia usługi przez beneficjenta subwencji;

– by? ?ci?le zwi?zane z cen?.

25 Rz?d niemiecki, popierany przez rz?dy fi?ski oraz szwedzki, twierdzi, ?e warunki te nie s? spe?nione w niniejszej sprawie.

Ocena Trybuna?u

26 Przewiduj?c, ?e do podstawy opodatkowania podatkiem VAT zalicza si?, w przypadkach, które okre?la art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, subwencje przyznane podatnikom, przepis ten zmierza do obci??enia podatkiem VAT ca?ej warto?ci towarów lub us?ug, a przez to do unikni?cia zmniejszenia przychodu z podatku na skutek przyznania subwencji.

27 Zgodnie z brzmieniem tego przepisu stosuje si? on, gdy subwencja jest bezpo?rednio zwi?zana z cen? danej transakcji.

28 Aby mia?a miejsce taka sytuacja, subwencja powinna przede wszystkim by? przyznawana konkretnie podmiotowi subwencionowanemu po to, by dostarcza? on okre?lonego towaru lub wykonywa? okre?lon? us?ug?. Jedynie w tym przypadku subwencja mo?e by? uznana za ?wiadczenie wzajemne wzgl?dem dostawy towaru lub ?wiadczonej us?ugi, a w zwi?zku z tym podlega? opodatkowaniu. Nale?y stwierdzi? w szczególno?ci, ?e prawo do otrzymywania subwencji jest przyznawane beneficjentowi, skoro tylko ten ostatni dokona transakcji podlegaj?cej 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).

29 Ponadto nale?y zbada?, czy nabywcy towarów lub us?ugobiorcy czerpi? zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Niezb?dne jest bowiem, by cena, któr? ma zap?aci? nabywca lub us?ugobiorca, by?a ustalona w taki sposób, by zmniejsza?a si? w stosunku odpowiadaj?cym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub ?wiadczc?cemu us?ugi, która stanowi?aby zatem element determinuj?cy cen?, jakiej ten ostatni ??da. Nale?y zatem zbada?, czy okoliczno??, ?e subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub ?wiadczc?cemu us?ugi, pozwala mu obiektywnie na sprzeda? towarów lub ?wiadczenie us?ug po cenie ni?szej od tej, której by ??da?, gdyby nie otrzyma? subwencji (ww. wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 14).

30 Powinno by? w ka?dym razie mo?liwe zidentyfikowanie ?wiadczenia wzajemnego, które stanowi subwencja. Nie ma konieczno?ci, by kwota subwencji odpowiada?a dok?adnie zmniejszeniu ceny dostarczonego towaru lub wykonanej us?ugi. Wystarczy, by korelacja istniew?ca mi?dzy tym zmniejszeniem a wspomnian? wy?ej subwencj?, która mo?e mie? charakter rycza?towy, by?a istotna (ww. wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 17).

31 Wreszcie w poj?ciu „subwencje zwi?zane bezpo?rednio z cen?” w rozumieniu art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy mieszcz? si? jedynie te subwencje, które stanowi? ca?kowicie lub cz???ciowo ?wiadczenie uzyskiwane w zamian za dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug oraz s? przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawc? lub ?wiadczc?cego us?ugi (cytowany wy?ej wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 18).

32 Nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszej sprawie przes?anki obci??enia spornej pomocy podatkiem VAT nie s? spe?nione w przypadku ?adnej z dwóch kategorii transakcji, które wskaza?a Komisja, to znaczy, po pierwsze, dokonywanej po suszeniu przez przedsi?biorstwo przetwórcze sprzeda?y suszu paszowego nabytego od producentów zielonki, a po drugie umowy specjalnego zamówienia zawartej przez przedsi?biorstwo przetwórcze z producentem zielonki.

Sprzedaż suszu paszowego nabytego od producentów, dokonywana po suszeniu

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

34 Pomoc przyznawana jest przedsiębiorstwu przetwórczemu, które może nią dysponować.

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

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

37 W rozpatrywanym przypadku strony są zgodne, że nie ma niedoboru suszu paszowego na rynku wewnętrznym. Jest również bezsporne, że celem systemu pomocy jest, z jednej strony, nakłonienie do produkcji wewnątrz Wspólnoty, mimo wyższych niż na rynku wewnętrznym 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.

38 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 wewnętrznego, a więc sytuacji, w której podstawa opodatkowania podatkiem VAT, ograniczając się do zapłaconej ceny, nie odpowiadałaby wartości dostarczonego towaru. Ma bowiem na celu umożliwienie tym podmiotom zaopatrywania się na obszarze Wspólnoty po cenie porównywalnej z wysokością cen na rynku wewnętrznym, 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 całą rynkową wartość towaru.

39 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

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

41 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 nią dysponować.

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

43 Artykuł 9 rozporządzenia nr 603/95 stanowi, że „[p]omoc [...] przyznaje się wyłącznie przedsiębiorstwom przetwarzającym [...]”.

44 Jednakże motyw piątnasty rozporządzenia nr 603/95 przewiduje, w przypadku umów specjalnego zamówienia, przejęcie pomocy na rzecz producenta, a art. 11 ust. 2 tego rozporządzenia nakłada na przedsiębiorstwa przetwórcze obowiązek wypłaty producentom pomocy, którzy otrzymują za ilości przetworzone w ramach zawartych umów.

45 W ten sposób przedsiębiorstwo przetwórcze nie może dysponować otrzymaną pomocą. 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 korzyści ekonomicznej.

46 W takich okolicznościach pomoc nie może być uznawana za świadczenie uzyskiwane przez przedsiębiorstwo przetwórcze w zamian za świadczone przez nie usługi, ani nie umożliwia mu jej wykonania po niższej cenie.

47 Cena usługi suszenia musi zatem uwzględniać zwykłe koszty przetworzenia w taki sposób, by podatek VAT doliczony do ceny obejmował całą wartość świadczenia.

48 Pomoc przekazana na rzecz producenta zmniejsza ponoszony przez niego koszt suszu paszowego. Jednakże zmniejszenie to nie ma wpływu na zapłatę ceny w transakcji podlegającej opodatkowaniu. Wywiera wpływ a posteriori po zapłacie ceny odpowiadającej pełnej wartości świadczenia.

49 Wskazanie jednakże do podstawy opodatkowania pomocy przyznanej ostatecznie producentowi zielonki skutkowałoby dodatkowym opodatkowaniem suszenia, co stałoby w sprzeczności z celem art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

50 Już tylko z tych powodów, bez potrzeby badania, czy spełnione są inne przesłanki wskazania pomocy do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, należy stwierdzić, że nieuzasadniony jest zarzut podniesiony przez Komisję w stosunku do umów specjalnego zamówienia.

51 Zatem, ponieważ żaden z dwóch zarzutów podniesionych przez Komisję nie jest zasadny, należy skargę oddalić.

W przedmiocie kosztów

52 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ strona skarżąca wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja sprawę przegrała, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

53 W myśl art. 69 § 4 regulaminu Trybunału należy orzec, że Republika Finlandii oraz Królestwo Szwecji – interwenienci popierający żądania Republiki Federalnej Niemiec – pokrywają koszty własne.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (druga izba)

orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Republika Finlandii i Królestwo Szwecji ponoszą swoje koszty własne.**

Timmermans

Gulmann

Puissochet

Cunha Rodrigues

Colneric

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 lipca 2004 r.

Sekretarz

Prezes drugiej izby

R. Grass

C. W. A. Timmermans

* Język postępowania: niemiecki.