

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

L. A. GEELHOED

27 päivänä marraskuuta 2003 (1)

Asia C-381/01

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaa

Italian tasavalta

Asia C-495/01

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaa

Suomen tasavalta

Asia C-144/02

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaa

Saksan liittotasavalta

Asia C-463/02

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaa

Ruotsin kuningaskunta

Kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 11 artiklan noudattamatta jättäminen – Arvonlisäveron kantamatta jättäminen kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä annetun neuvoston asetuksen N:o 603/95 nojalla myönnettyistä tuista – Käsite ”hintaan suoraan liittyvät tuet”

I Johdanto

1. Nyt esillä olevissa neljässä asiassa, joita käsittelen yhdessä, Euroopan yhteisöjen komissio pyytää yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian tasavalta (asia C-381/00), Suomen tasavalta (asia C-495/01), Saksan liittotasavalta (asia C-144/02) ja Ruotsin kuningaskunta (asia C-

463/02) eivät ole noudattaneet jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)(2) 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan. Kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä 21 päivänä helmikuuta 1995 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 603/95(3) nojalla myönnetään keinotekoisesti kuivatun ja aurinkokuivatun rehun osalta kiinteää tukea jalostusyrityksille. Näissä neljässä asiassa on kyse siitä, onko keinotekoisesti kuivatun ja aurinkokuivatun rehun osalta myönnettävästä tuesta kannettava arvonlisävero.

II Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

2. Komissio lähetti marraskuussa 1998 Italian tasavallalle, Saksan liittotasavallalle, Suomen tasavallalle ja Ruotsin kuningaskunnalle virallisen huomautuksen, koska se katsoi, että arvonlisäveron kantamatta jättäminen asetuksen N:o 603/95 nojalla myönnetystä tuesta on ristiriidassa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa. Tässä kirjeessä komissio kehotti jäsenvaltioita toimittamaan kahdessa kuukaudessa huomautuksensa. Jäsenvaltiot esittivät komission kannan johdosta huomautuksensa. Vuoden 1999 heinä-, elo- ja syyskuussa komissio lähetti perustellut lausunnot, joissa se kehotti jäsenvaltioita toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa tiedoksiannosta.

3. Komissio nosti EY 226 artiklan toisen kohdan nojalla Euroopan yhteisöjen tuomioistuimessa 4.10.2001 kanteen Italian tasavaltaa vastaan, 21.12.2001 kanteen Suomen tasavaltaa vastaan, 17.4.2002 kanteen Saksan liittotasavaltaa vastaan ja 23.12.2002 kanteen Ruotsin kuningaskuntaa vastaan. Komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian tasavalta, Suomen tasavalta, Saksan liittotasavalta ja Ruotsin kuningaskunta eivät ole noudattaneet kuudennen direktiivin 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska ne eivät ole kantaneet arvonlisäveroasetuksen N:o 603/95 nojalla myönnetystä tuesta, ja velvoittamaan kyseiset jäsenvaltiot korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Kyseiset jäsenvaltiot vaativat, että yhteisöjen tuomioistuin hylkää komission kanteen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.(4)

III Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kuivarehualalla myönnettävää tukea koskeva säännöstö ja sen soveltamishistoria

4. EY:n neuvosto antoi 22.5.1978 asetuksen (ETY) N:o 1117/78.(5) Tässä asetuksessa yhdessä siihen perustuvan 19.6.1978 annetun asetuksen (ETY) N:o 1417/78(6) ja 30.6.1978 annetun asetuksen (ETY) N:o 1528/78(7) kanssa säädettiin kuivatun yhteisössä viljellyn rehun tuotannon osalta myönnettävästä tuesta.

5. Asetuksen N:o 1117/78 perustelukappaleista voidaan päätellä, että kuivatun rehun, erityisesti eläinrehun, tuotanto yhteisössä oli aikanaan vähäisempää kuin niiden myyntimahdollisuudet. Tuotannon edistämiseksi säädettiin tuottajille myönnettävää kiinteää tukea koskevasta järjestelmästä, jota täydensi täydentävä tukijärjestelmä, jolla pyrittiin varmistamaan, että tuottajat pystyivät kaikissa tapauksissa saamaan tuotantonsa myydyksi etukäteen määritellyn kohdehintaan. Tämä täydentävä tuki kattaa tietyn prosenttiosuuden maailmanmarkkinahinnan ja kohdehinnan välisestä erosta. Näistä molemmista tuista säädetään asetuksen N:o 1117/78 3, 4 ja 5 artiklassa.

6. Rajoittamattoman tuotantotuen ennakoitavissa olevana seurauksena oli kuivatun (viher)rehun ylituotanto yhteisössä. Tämän vuoksi vuonna 1995 kuivarehun markkinajärjestely sopeutettiin asetuksilla N:o 603/95 ja (EY) N:o 785/95.(8) Kyseisessä järjestelyssä pyrittiin tämän jälkeen rajoittamaan kuivatun rehun tuotannolle myönnettävä kiinteä tuki asetuksessa N:o 603/95 säädettyyn enimmäismäärään. Täydentävä tukijärjestelmä poistettiin kokonaisuudessaan.(9)

Tässä asetuksessa tehdään vielä ero aurinkokuivatun rehun ja keinotekoisesti kuivatun rehun välillä. Koska aurinkokuivatun rehun tuotantokustannukset ovat alhaisemmat kuin keinotekoisesti kuivatun rehun, ensiksi mainittuun ryhmään kuuluvien tuotteiden osalta kiinteä tuki on huomattavan paljon pienempi kuin toiseen ryhmään kuuluvien tuotteiden osalta myönnettävä tuki.

7. Asetuksen N:o 603/95 4 ja 5 artiklassa säädetään kuivatun rehun tuetun tuotannon rajoittamista koskevasta mekanismista, joka on pääpiirteittäin seuraava:

- Aurinkokuivatuille ja keinotekoisesti kuivatuille rehuille vahvistetaan markkinointivuotta kohti taatut enimmäismäärät (jäljempänä TEM)
- TEM:t jaetaan tämän jälkeen jäsenvaltioille, joista kukin saa taatun kansallisen määrän (jäljempänä TKM)
- Jos TEM jonain markkinointivuonna ylitetään, maksettava kiinteä tuki lasketaan seuraavasti:
 - ensimmäisiltä 5 prosentilta, joilla TEM ylitetään, tukea vähennetään kaikissa jäsenvaltioissa kyseiseen TEM:n ylittävään osuuteen suhteutetulla määrällä
 - 5 prosentin yli menevältä TEM:n ylittävältä osuudelta tehdään lisävähennykset jäsenvaltioissa, joissa tuotanto on suurempi kuin TKM lisättynä 5 prosentilla, tähän ylittävään osuuteen suhteutettuina.

8. Näiden oikaisujen on johdettava siihen, että kokonaiskulut eivät ole suurempia kuin silloin, jos TEM:iä ei olisi ylitetty.

9. Asetuksen N:o 603/95 9 artiklan mukaan kiinteää tukea myönnetään seuraavanlaisille jalostusyriyksille:

- a) yritykset, jotka ovat tehneet sopimuksia kuivattavien rehujen tuottajien kanssa
- b) yritykset, jotka ovat jalostaneet omaa rehusatoaan tai ryhmittymien kyseessä ollessa jäsentensä rehusatoa
- c) yritykset, joille toimitettu rehusato on peräisin tietyt erikseen määrättävät takuut antavilta luonnollisilta henkilöiltä tai oikeushenkilöiltä, jotka ovat tehneet sopimuksia kuivattavien rehujen tuottajien kanssa.

10. Asetuksen N:o 603/95 11. perustelukappaleesta seuraa, että tukea myönnetään vain silloin, jos tuottajat ja jalostusyriykset ovat tietyissä tapauksissa tehneet sopimuksia.(10) Tällä tavoitellaan jalostajille suoritettavien säännöllisten tuorerehun toimitusten edistämistä ja sitä, että myös tuottajat hyötyisivät tukiohjelmasta.

11. Siinä tapauksessa, että jalostusyriyys harjoittaa edellä kohdassa a) lueteltua toimintaa, jalostusyriyksen on maksettava tuottajille tuki, jonka jalostusyriyys saa sopimusten mukaan jalostettaville määrille.(11) Asetuksessa N:o 603/95 ei täsmennetä, millä tavoin tuki on maksettava edelleen tuottajille. Edellä kohdassa b) tarkoitetussa toiminnassa jalostusyriyys ja tuottaja ovat sama toimija; niitä ei voida erottaa toisistaan. Jos jalostusyriyys harjoittaa edellä kohdassa c) tarkoitettua toimintaa, myönnetty tuki menee jalostusyriykselle itselleen.

12. Ennen kuin tuki myönnetään, kuivattu rehu on siirrettävä pois jalostusyriyksestä (asetuksen N:o 603/95 8 artikla). Asetuksen N:o 785/95 3 artiklan 1 kohdassa säädetään tarkemmin siitä, milloin kyse on rehun poissiirtämisestä jalostusyriyksestä.(12) Asetuksen N:o 785/95 3 artiklan 2 kohdassa säädetään vielä, että jalostusyriyksestä toimitettuja kuivattuja rehuja ei saa tuoda

uudelleen saman jalostusyrityksen tai jonkin muun yrityksen alueelle tai mihinkään varastointipaikkaan.

B Kuudennen direktiivin sisältö ja erityisesti kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohhta ja sen laatimishistoria

13. Arvonlisäveron perustana oleva periaate esitetään ensimmäisen direktiivin(13) 2 artiklassa seuraavasti:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

14. Vähennysjärjestelmällä pyritään varmistamaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen – joka on arvonlisäveron ydintekijä – toteutuminen siten, että vähennysjärjestelmä johtaa siihen, että loppukäyttäjän maksettavaksi kuuluva vero on aina sama kyseisen tuotteen tuotantoketjun lenkkien lukumäärästä riippumatta.

15. Kuudennen direktiivin(14) 2 artiklan nojalla arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamasta vastikkeellisesta tavarain luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

16. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että maan alueella kannettavan arvonlisäveron perusteen on oltava seuraava:

”muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavarain luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

– – .”

17. Kuudennen direktiivin soveltamishistoriasta ilmenee, että yhteisön lainsäätäjä on nähnyt vaivaa konkretisoidakseen käsitettä ”liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”.

18. Ensimmäisessä komission 14.9.1983 julkaisemassa kertomuksessa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta(15) todetaan seuraavaa:

”Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että veron perusteeseen sisältyvät sellaiset verovelvollisen saamat tuet, jotka liittyvät suoraan tämän verovelvollisen suorittamien liiketoimien hintaan, koska ne ovat osa kolmannelta saatavaa vastiketta. Vaikka niiden tukien osalta, joiden suuruus on määritetty joko tavarain tai suoritettujen palvelujen myyntihinnan taikka myytyjen määrien tai yleisölle ilmaiseksi tarjottujen tavarain tai suoritettujen palvelujen hankintahinnan mukaan, onkin suhteellisen helppo todeta (hintaan suoraan liittyvät tuet), muun tyyppisten tukien osalta tämä määrittäminen on erityisen vaikeaa; tämä koskee esimerkiksi nk. tasapainottamistukia tai toimintatukia, joiden maksamisella pyritään yrityksen taloudellisen tilanteen tervehdyttämiseen ja jotka myönnetään ottamatta nimenomaisesti perusteeksi tiettyä hintaa. Se, että näiden tukityyppien välillä ei ole oleellista eroa (myös (hintaan

suoraan liittyvillä tuilla) pyritään yleensä yrityksen tilanteen tervehdyttämiseen), ja se, että jäsenvaltio voi muuttaa ensin mainitun tyyppiset tuet toisentyypisiksi, osoittaa, että puhtaasti muodollisiin perusteisiin (tuen myöntämistapaan) perustuva erottelu on kyseenalainen ja että direktiivi on tältä osin puutteellinen.”

19. Toisessa komission kertomuksessa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta(16) komissio esitti, että ilmaisua ”liiketoimien hintaan suoraan liittyvät” tuet on tulkittava suppeasti ja kirjaimellisesti ja että tuet on otettava veron perusteeseen vain silloin, jos seuraavat kolme edellytystä täyttyvät:

- a) tuen on oltava vastike tai yksi vastikkeen osatekijöistä
- b) tuki on maksettava tavarantoimittajalle tai palvelujen suorittajalle
- c) tuki on oltava kolmannen maksama.

20. Lopuksi kuudennen direktiivin säännöksiä tulkittaessa on otettava huomioon seuraavat lähtökohdat, mikä ilmenee myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Ensinnäkin käsitteitä, joilla määritellään arvonlisäverotuksen laajuutta, on tulkittava laajasti. Tämä vastapainoksi vapautuksille, joita on tulkittava suppeasti. Toiseksi säännöksiä on tulkittava suppeasti verotuskohtelun yhdenvertaisuuden edistämiseksi. Tällä estetään kilpailun vääristymistä. Kolmanneksi on pidettävä mielessä verotuksen neutraalisuuden periaate. Tällä periaatteella yhteisön lainsäätäjä haluaa turvata kaiken taloudellisen toiminnan täysin neutraalin verotuksen kyseisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta, mikäli kyseinen toiminta sellaisenaan on arvonlisäverotuksen alaista. Lisäksi nämä kaksi periaatetta eli verotuskohtelun yhdenvertaisuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet ovat toisiinsa rinnastettavissa olevia käsitteitä, joita kuitenkin käytetään erilaisissa asiayhteyksissä. Ensimmäistä käsitettä käytetään kansainvälisissä yhteyksissä ja jälkimmäinen käsite viittaa kotimaisiin tapauksiin.

IV Asianosaisten huomautukset

A Komission väitteet

21. Komission mukaan yksi tärkeimmistä jalostusyrityksille myönnettävän tuen tunnusmerkeistä on, että tuki perustuu kuivatun rehun tuotantomäärään.

22. Komissio viittaa tämän jälkeen erilaisiin tapoihin, joilla jalostusyritykset voivat toimintaansa harjoittaa (ks. edellä 9 kohta).

23. Yritykset, jotka vastikkeetta jalostavat oman satonsa tai, jos kyse on ryhmittymästä, jäsentensä sadon, eivät komission mukaan suorita kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia. Komissio päättelee myös, että nämä toimet jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle ja että niitä ei ole verotettava.

24. Rehun ostamista tuottajilta ja rehun myymistä edelleen kolmansille jalostuksen jälkeen on komission mukaan kuitenkin pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena. Tuotteen jalostamista tuottajien lukuun ja sen takaisinantamista tuottajille jalostettuna tuotteena ilman, että tapahtuu tavaroiden luovutusta, on pidettävä palvelun suorittamisena. Kun otetaan huomioon, että jalostusyritykset harjoittavat taloudellista toimintaa, ne ovat näin ollen verovelvollisia, ja edellä mainituissa a) ja c) kohdassa tarkoitetuista liiketoimista on kannettava arvonlisäveroa.

25. Olennainen kysymys, joka on otettava huomioon, koskee sitä, onko myös asetuksen N:o 603/95 nojalla maksetusta tuesta kannettava arvonlisävero.

26. Komission mukaan tuen veronalaisuudelle on kolme edellytystä:

- a) tuki on maksettava sille, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja
- b) tuen on oltava jonkin kolmannen maksama eli jonkun muun kuin sen, joka luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut
- c) tuen on välittömästi liityttävä tavarain tai palvelun hintaan.

Komission mukaan nämä kolme edellytystä täyttyvät.

27. Ensiksi komissio käsittelee edellytystä, jonka mukaan tuki on maksettava sille, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluita. Jalostusyritys on se, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja, ja se on tuen edunsaaja. Tämä voidaan komission mukaan päätellä asetuksen N:o 603/95 9 artiklassa esitetystä ensimmäisestä säännöstä, jonka mukaan ”edellä 3 artiklassa tarkoitettua tukea voidaan myöntää ainoastaan – – jalostaville yrityksille”.

28. Vastineeksi jäsenvaltioiden huomautuksiin, joiden mukaan tuki hyödyttää myös tuottajia, komissio käsittelee vielä sen mielestä olennaista eroa tuen oikeudellisen edunsaajan ja sen välillä, mikä taloudellinen merkitys tuella voi olla. Myönnetyllä tuella voi olla täydentäviä taloudellisia seurauksia tuotantokierrossa joko viherrehun tuottajien osalta tai niiden osalta, joille kuivattu rehu toimitetaan. Siinä tapauksessa, että jalostusyritykset ovat tehneet tuottajien toimittamien rehujen jalostusta koskevia valmistussopimuksia, yhteisön lainsäätäjä edellyttää, että jalostusyritys siirtää saadun tuen tuottajille. Se, että tuki voi hyödyttää myös muita yrityksiä tai että jalostusyrityksen velvollisuutena on siirtää saatu tuki muille, ei komission mukaan muuta sitä seikkaa, että jalostusyritys on tuen edunsaaja. Taloudellisesti tarkasteltuna edunsaajien piiri tosin on laajempi, mutta oikeudellisesti tarkasteltuna ainoastaan jalostusyritykset ovat tavaroiden luovuttajien (ja/tai palvelujen suorittajien) ominaisuudessa tuen edunsaajia.

29. Ennen kuin tukea maksetaan, on täytettävä velvollisuus, jonka mukaan tuotteet on siirrettävä pois jalostusyrityksestä (asetuksen N:o 603/95 8 artikla). Jäsenvaltioiden esittämien huomautusten johdosta komissio on samaa mieltä siitä, että käsite ”siirtäminen pois jalostusyrityksestä” ei ole sama kuin kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu tavarain luovutus. Käytännössä molemmat käsitteet kuitenkin vastaavat toisiaan. Tukea voidaan siis pitää vastikkeena tavarain luovutuksesta tai palvelun suorituksesta, joten siitä on kannettava veroa.

30. Vastauksena Saksan hallituksen huomautukseen, jonka mukaan kuivatun rehun varastointipaikka voi asetuksen N:o 785/95 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla olla jalostusyrityksen alueen ulkopuolella, minkä johdosta ”siirtämistä pois jalostusyrityksestä” ja tavarain luovutusta ei voida samaistaa, komissio esittää vielä, että kuivatun rehun osalta myönnetyn tuen veronalaisuuden kannalta olennaista on, että nämä tuotteet loppujen lopuksi myydään. Varastointi on näin ollen ainoastaan yksi kuivatun rehun myyntiä edeltävä vaihe.

31. Toinen edellytys on, että tuen on oltava kolmannen maksama eli jonkun muun kuin sen, joka luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut. Myös tämä edellytys on komission mukaan täyttynyt. Toimivaltainen elin, joka myöntää tuen, on joku muu kuin se, joka luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut.

32. Kolmannessa edellytyksessä vaaditaan, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla tuki otetaan mukaan veron perusteeseen, jos tuki suoraan liittyy

tavaran tai palvelun hintaan. Tämän yhteyden on oltava tarkasti kvantifioitavissa ja määritettävissä: tukea myönnetään, jos ja siltä osin kuin tavara tai palvelu myydään markkinoilla. Niinpä kyse on hintaan suoraan liittyvästä tuesta.

33. Yhteisöjen tuomioistuimessa pidetyssä suullisessa käsittelyssä komissio on selittänyt, että nyt esillä olevassa tapauksessa jalostusyrietykset voivat tukien avulla saattaa markkinoille kuivattua rehua maailmanmarkkinahinnoilla. Ilman tukea hinta olisi korkeampi jalostusyrietysten korkeiden tuotantokustannusten takia. Tukisumma on siis yksi hinnan muodostavista tekijöistä. Tämä vastaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tarkoitusta eli sitä, että tuki on veronalaista tavaran myynnistä tai palvelun suorittamisesta saadun vastikkeen osatekijänä.

34. Komissio esittää, että jopa tapauksessa, jossa ei ole mahdollista kunkin myyntitapahtuman osalta erikseen määritellä vastikkeen käsittämää vastaavaa tuen määrää, veron peruste muodostuu saaduista vastikkeista ja siitä kaikesta, mitä tukena saadaan kuivatun rehun luovutuksesta tai viherrehun kuivattamisesta.

35. Komissio esittää vielä, että merkitystä ei ole sillä, että kuivatun rehun luovutuksesta saatavan tuen määrä ja viherrehun kuivaamisesta saatavan tuen määrä ovat samoja. Molemmissa tapauksissa tavoitellaan kuitenkin samaa taloudellista päämäärää: sitä, että yhteisössä tuotetaan kuivattua rehua riittävästi hintaan, jonka näiden rehujen ostajat voivat hyväksyä. Tämän vuoksi on loogista, että tuki on molemmissa tapauksissa määrältään sama ja että sitä verotetaan.

36. Myöskään säännöstö, joka koskee tuen määrän oikaisemista taatun enimmäismäärän ylittyessä, ei poista tuen ja hinnan välistä suoraa yhteyttä.(17) Tuella on tarkoitus tukea kuivatun rehun tuotantoa. Se seikka, että tuella on tällainen vaikutus vain tietyssä määrin, koska tukea myönnettäessä otetaan huomioon säädetty enimmäismäärä, ei poista sitä, että tuella on välitön vaikutus hintaan.

37. Ei myöskään ole merkitystä sillä, että tuen maksaminen ei muodosta jalostusyrietyksen ja ostajan välillä tehdyn kuivatun rehun myyntisopimuksen osatekijää. Toimivaltainen elin myöntää julkisoikeudellisissa puitteissa julkisen vallan tuet tuensaajalle. Tuet eivät niiden erityisluonteen takia ole osatekijä sopimuspuolten välisissä myyntiehdoissa, joihin sovelletaan yksityisoikeutta.

38. Edellä esitetty analyysi tukee näin ollen komission käsitystä siitä, että tuen ja hinnan välillä vallitsee välitön yhteys. Tämän vuoksi tuki on otettava veron perusteeseen. Komissio katsoo, että tämä käsitys vahvistetaan asiassa Office des produits wallons 22.11.2001 annetussa tuomiossa.(18)

B Jäsenvaltioiden huomautukset

39. Jäsenvaltiot riitauttavat komission käsityksen siitä, että jalostusyrietystä on pidettävä tuen ainoana edunsaajana. Asetuksen N:o 603/95 1 artiklan 2 kohdasta seuraa, että kun kyse on tuottajien toimittamien rehujen jalostusta koskevista valmistussopimuksista, jalostusyrietyksen on maksettava tuottajille tuki, jonka jalostusyrietyks on saanut sopimuksen nojalla jalostetun määrän osalta. Tässä säännöksessä siis pidetään myös tuottajia myönnetyn tuen edunsaajina. Toisin kuin komissio katsoo, jalostusyrietyks ei oikeudellisesti tarkasteltuna ole ainoa edunsaaja.

40. Asetuksen N:o 603/95 9 artiklassa tosin säädetään, että kyseinen tuki maksetaan yrietyksille, jotka jalostavat rehua. Tämä säännös on kuitenkin tarkoitettu vain yksinkertaistamaan hallinnollisia toimenpiteitä. Jalostusyrietyks toimii välittäjänä; sillä ei ole oikeutta pitää tukea siinä tapauksessa, että se jalostaa rehua tuottajien lukuun.

41. Jäsenvaltioiden mukaan on tärkeää tietää, ketkä ovat tuen edunsaajia, koska tällä on

merkitystä sen kannalta, onko tuen ja tavarain hinnan välillä välitön yhteys.(19)

42. Jäsenvaltioiden mukaan asetuksessa N:o 603/95 ei mitenkään viitata siihen seikkaan, että tuen myöntämisen on hyödynnettävä kuivatun rehun ostajaa alhaisemman hinnan muodossa.(20) Niinpä tuella ei ole vaikutusta kuivatun rehun hintaan vaan tuen vaikutus ilmenee siinä, että tuorerehun tuottajat voivat pyytää korkeampaa hintaa rehustaan. Kun kyse on tuottajien toimittamien rehujen jalostusta koskevista valmistussopimuksista, juuri tuottajat itse hyötyvät suoraan tuesta. Tällaisessa tilanteessa eivät jalostusyrietykset voi kauttalaskuttaa saamaansa (ja edelleen siirtämäänsä) tukea viherrehun kuivattamisesta perittävässä hinnassa. Tuen tavoitteena on siten tuotantokustannusten alentaminen.

43. Jäsenvaltiot esittävät vielä muita syitä, joiden vuoksi niiden mukaan tuen ja kuivatun rehun myyntihinnan välillä ei ole suoraa yhteyttä.

– Oikeus tukeen saadaan, jos rehu on siirretty pois jalostusyrietyksestä ja jos tietyt laatuvaatimukset täyttyvät. Tuen myöntäminen ei riipu siitä, suoritetaanko verotettavaa liiketoimintaa (eli luovutetaanko ostajalle kuivattua rehua).

– Yhteisö pyrkii tuen avulla edistämään säännönmukaisia toimituksia jalostusyrietyksille ja turvaamaan tuottajien tulot, eikä tuella pyritä turvaamaan sitä, että kuivattua rehua luovutetaan hinnalla, jonka tämän rehun ostajat voivat hyväksyä.

– Tuki lasketaan yrietyksestä poissiirretyn kuivatun rehun määrän perusteella. Jalostusyrietyksen kuivatusta rehusta saama hinta vaihtelee markkinahinnan mukaan, mutta tuki pysyy muuttumattomana.

– Kuivatun rehun luovuttamisesta maksettavan tuen määrä ja viherrehun jalostamisesta maksettavan tuen määrä ovat samat, vaikka näiden toimintojen kustannukset ovat erilaiset.

– Asetuksessa N:o 603/95 säädetään enimmäismäärä saatavalle tuelle. Jäsenvaltioiden mukaan tällainen tuen enimmäismäärä merkitsee, että tuen ja hinnan välillä ei ole välitöntä yhteyttä, koska myönnettävän tuen lopullinen määrä ei ole määritettävissä sinä hetkenä, jona verotettava tapahtuma tapahtuu.(21)

44. Suomen hallitus on suullisessa käsittelyssä selittänyt, miksi se katsoo, että tuen ja hinnan välillä ei ole välitöntä yhteyttä. Kuten komissio, myös Suomen hallitus viittaa siihen, että jalostusyrietykset voivat tuen avulla saattaa markkinoille kuivattua rehua maailmanmarkkinahintaan. Jos tuen puuttuessa suomalaiset jalostusyrietykset käyttäisivät korkeampaa hintaa, koska tuotantokustannukset olisivat korkeammat, rehun ostajat ostaisivat rehun kilpailijoilta, jotka käyttäisivät maailmanmarkkinahintaa. Suomalaiset jalostusyrietykset eivät näin ollen voi vaatia korkeampaa hintaa. Koska jalostusyrietykset tuesta riippumatta myyvät rehunsa samalla hinnalla, voi kyse ainoastaan olla tavarain hinnan ja tuen välisestä välillisestä yhteydestä. Tuella ei ole mitään tosiasiallista vaikutusta markkinahintaan vaan sillä yksinkertaisesti kompensoidaan korkeita tuotantokustannuksia.

V Kannanotto

A Yleistä

45. Lähtökohtani on seuraava: kun otetaan huomioon myös lainsäädäntöhistoria, tukien verottaminen on poikkeus pääsääntöön.

46. Ainoastaan tapauksessa, jossa on kyse ”liiketoimien hintaan suoraan liittyvästä tuesta”, tuki kuuluu kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla veron

perusteeseen. Mitään muita tukia ei lasketa mukaan veron perusteeseen, eivätkä muut tuet sellaisenaan ole kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla verollisia. Jos asia olisi toisin, olisi muista tukimuodoista kuten investointituista tai toimintatuista kannettava järjestelmänvastaisesti arvonlisäveroa.

47. Sen perusteella, mitä jäljempänä esitän, ei tässä tapauksessa voi kyse olla siitä, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa veloitetaan kantamaan arvonlisävero tuesta, joka myönnetään rehualalle. Tuki ei ole veronalaista kahdesta syystä. Ensinnäkin siksi, että verotettaessa nyt kyseessä olevaa tukea ei taata arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta. Toiseksi tuen ja myyntihinnan välillä ei ole vaadittua yhteyttä.

48. Sitä paitsi tukien verottamisen funktionaalinen oikeuttamisperuste ei ole vahva. Tukia verottaessaan viranomaisen yksinkertaisesti vain perii yhdellä kädellä takaisin tietyn prosenttiosuuden siitä, minkä se on toisella kädellä antanut.(22) Tälle voidaan löytää oikeuttamisperuste vain, jos arvonlisäveron kantamatta jättäminen johtaisi epätyydyttävään tulokseen. Tämä epätyydyttävä tulos voi olla se, että jos tukea, joka suoraan ja täysimääräisesti heijastuu liiketoimen alempana hintana, ei veroteta, verotulot ovat pienemmät. Jos liiketoimen hintaan todistettavasti vaikuttavasta tuesta seuraa, että tavarahan hinta pienenee, voidaan pienentyneitä verotuloja kompensoida tuen verottamisella. Kantamalla myönnetystä tuesta arvonlisäveroa verotulot pysyvät samansuuruisena kuin tilanteessa, jossa tukea ei olisi maksettu.

B *Alustava huomautus*

49. Yleisesti ottaen arvonlisäveron kantaminen tuesta ei ole loogista, jos loppukäyttäjä ja tuen saaja eivät ole sama taho. Koska yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä on otettu käyttöön kulutusvero, on verovelvollisen kannettava luovuttamansa tavarahan tai suorittamansa palvelun arvosta vero ja tilitettävä se edelleen. Tämä arvo on subjektiivinen arvo, koska tavaroiden tai palvelujen osalta veron peruste on tosiasiallisesti saatu vastike eikä objektiivisilla kriteereillä arvioitu arvo. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän asiassa Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats 5.2.1981 antamassaan tuomiossa.(23)

50. Siinä tapauksessa, että verovelvollinen saa liiketoimen hintaan suoraan liittyvän tuen, hänen on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla suoritettava siitä veroa. Edellä 14 kohdassa olen selittänyt, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on, että vero tosiasiallisesti rasittaa vasta ketjun lopussa loppukäyttäjää. Tämän vuoksi verovelvollisen, joka on suorittanut saamastaan tuesta veroa, on voitava vyöryttää tämä vero loppukäyttäjälle.

51. Joukossa tuomioita, joista ensimmäinen on asiassa Rompelmann 14.2.1985 annettu tuomio,(24) yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Koska tuki saadaan ja siitä on maksettava ja maksetaan arvonlisävero liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä, arvonlisävero on voitava vyöryttää loppukäyttäjälle. Vain näin arvonlisäverotuksen täysimääräisen neutraalisuuden periaate toteutuu.

52. Siinä tapauksessa, että saadusta tuesta suoritetaan arvonlisävero, seuraa tämän periaatteen soveltamisesta loppukäyttäjän kannalta se, että hän tällöin maksaa veron tosiasiallisesti saadun vastikkeen konkreettisesta subjektiivisesta arvosta eli konkreettisesta arvosta sellaisena kuin se tuen hintaa alentavan vaikutuksen johdosta määräytyy ja lisäksi veron tuen osalta. Niinpä näin kompensoidaan vero, joka veroviranomaisilta jää saamatta sen vuoksi, että tuella on negatiivinen vaikutus saadun vastikkeen konkreettiseen subjektiiviseen arvoon, sillä, että tuen arvoa verotetaan. Tämän kanssa ristiriidassa on kuitenkin se, että näin poiketaan

asiassa Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats(25) esitetystä ohjenuorasta, jonka mukaan arvonlisäveron peruste määräytyy yksittäistapauksessa tosiasiallisesti saadun vastikkeen perusteella.

53. Tässä valossa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännös on ymmärrettävä poikkeukseksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän pääperiaatteisiin. Tätä poikkeusta on tulkittava ja sovellettava rajoittavasti ja suppeasti.

54. Poikkeuksen rajoittava tulkinta merkitsee sitä, että poikkeusta voidaan soveltaa vain tukiin, jotka suoraan näkyvät liiketoimen hinnassa. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin esittänyt asiassa Office des produits wallons(26) muutamia ohjeita, joita käsitellään jäljempänä 71–76 kohdassa tarkemmin.

55. Suppea tulkinta merkitsee sitä, että myönnettyistä tuista voidaan kantaa veroa vain *siltä osin kuin* tuet näkyvät liiketoimen hinnasta. Jos hintaa alentavaa tukea verotettaisiin kokonaisuudessaan, vaikka tuki vain osittain heijastuu loppukäyttäjän liiketoimesta maksamaan hintaan, seurauksena on, että asianomainen veroviranomainen saa arvonlisäverona enemmän kuin se on tuen takia menettänyt. Tällainen ylikompensoiminen on ristiriidassa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetyn poikkeussäännön merkityksen kanssa, sillä kyseisellä poikkeussäännöllä ei tavoitella enempää kuin kompensatiota tuen takia tosiasiallisesti menetetyistä verotuloista.

56. Lisäksi verovelvollista verotetaan tällaisessa tilanteessa liikaa, koska hänen on suoritettava arvonlisävero – kun siis tuki heijastuu loppuhintaan vain osittain – suuremmasta vastikkeesta ja täysin verotetusta tuesta. Tässä tapauksessa hänen on maksettava arvonlisäveroa enemmän kuin sitä olisi maksettava silloin, kun tukea ei olisi laisinkaan myönnetty.

57. Arvonlisäverojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttäminen, mukaan lukien kyseiseen järjestelmään 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetty rajoitettu poikkeus, edellyttää tämän vuoksi, että kannettaessa tuista arvonlisäveroa tarkastetaan huolellisesti, heijastuvatko tuet loppukäyttövaiheessa hintaan, ja jos ne näin tekevät, missä määrin. Toisin sanoen: asianomaisten veroviranomaisten olisi voitava näyttää, että tuen myöntämisen johdosta niiltä jää verotuloja saamatta, ja jos tilanne olisi tämä, niiden olisi voitava tehdä todennäköiseksi, kuinka paljon verotuloja jää saamatta.

C Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus

58. Kuivatun rehun tuotannolle myönnetään kiinteää tukea, joka asetuksen N:o 603/95 9 artiklan mukaan liittyy siihen, että viherrehua jalostetaan kuivatuksi rehuksi. Kuten edellä 9 kohdassa lyhyesti on esitetty, tukea voidaan myöntää kolmenlaisessa tilanteessa:

- kun kyse on integroidusta tuotannosta, jossa jalostaja jalostaa oman tuotantonsa tai jäsentensä tuotannon
- kun jalostaja toimii ”sopimusvalmistajana” ja jalostaa (kuivattaa) tuottajan lukuun tuottajan viherrehun ja tämän jälkeen luovuttaa sen takaisin tuottajalle
- kun jalostaja ostaa viherrehun tuottajilta, jalostaa sen omaan lukuunsa ja tämän jälkeen myy sen edelleen.

59. Komissio lähtee siitä, että ensimmäisessä näistä kolmessa tapauksessa ei voida kantaa arvonlisäveroa, koska viherrehun jalostaminen ei tässä tapauksessa ole itsenäistä taloudellista toimintaa. Integroidussa tuotantoyksikössä ei tapahdu tavaroiden luovutuksia tai palvelujen

suorituksia, joista arvonlisäveroa voitaisiin kantaa. Tämän vuoksi ei tässä tilanteessa voida kantaa arvonlisäveroa siitä, että viherrehu jalostetaan kuivatuksi rehuksi. Tämän analyysin allekirjoittavat myös vastaajat. Myös minä hyväksyn tämän analyysin. Koska tässä tapauksessa ei luovuteta tavaroita tai suoriteta palveluja, ei arvonlisäveroa voida kantaa.

60. Keskimmäisen tapauksen osalta käsitykset poikkeavat. Komission mukaan tuki myönnetään jalostusyritykselle tuottajalle suoritettavan palvelun takia. Jalostusyritys on komission käsityksen mukaan tuen oikeudellinen edunsaaja, ja sillä seikalla, että asetuksessa N:o 603/95 säädetään, että tuki on maksettava edelleen tuottajalle, on ainoastaan ne taloudelliset vaikutukset, jotka tuella tuotantoketjussa voi olla. Kyse olisi siten palvelun suorittamisesta tuottajalle, ja tukea, joka kyseisen suorituksen osalta myönnetään, on tämän johdosta verotettava.

61. Komissio kuitenkin luo näin oikeudellisen fiktion, jonka mukaan tuki myönnetään jalostusyritykselle, jotta edistettäisiin tietyn palvelun eli jalostuksen suorittamista. Tosiasiassa näin ei kuitenkaan käy.

62. Tuki myönnetään jalostusyrityksistä pois siirretyn, tietyt laatuvaatimukset täyttävän kuivatun rehun osalta.(27) Lisäksi yhteisön lainsäätäjä velvoittaa asetuksen 11 artiklan 2 kohdassa jalostusyritykset maksamaan tuottajille tuen, jonka ne saavat sopimusten mukaan jalostettaville määrille. Siitä, että asetuksessa itsessään nimenomaisesti säädetään, että tuottajat ovat tuen edunsaajia, seuraa, että jalostusyritys itse ei voi olla edunsaaja. Jalostusyritys toimii vain välittäjänä, joka välittää tuen edelleen tuottajalle. Säännös, jonka mukaan rehu on siirrettävä pois jalostusyrityksestä, jotta tukea voidaan myöntää, vahvistaa tätä toteamusta. Lisäksi asetuksesta ei mistään ilmene, että tuki myönnetään viherrehun jalostusta koskevan palvelun suorittamiseksi. Kuten edellä esitetystä ilmenee, tuki nimittäin myönnetään tuottajalle tämän tuotantokustannusten alentamiseksi. Komission esittämälle oikeudelliselle fiktiolle ei myöskään voida löytää ainoatakaan liittymäkohtaa asetuksesta N:o 603/95. Sitä ei näin ollen voida hyväksyä.

63. Lisään tähän vielä, että komissio itse on toisessa kertomuksessaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta(28) korostanut, että tuki on otettava mukaan veron perusteeseen ainoastaan silloin, kun täyttyy muun muassa edellytys siitä, että tuki maksetaan tavaran toimittajalle tai palvelun suorittajalle. Nyt esillä olevassa tapauksessa asetuksessa N:o 603/95 säädetyn kaltainen tuki koituu alkuperäiselle tuottajalle eikä jalostusyritykselle. Sitä paitsi tukea ei makseta tuetulle tuottajalle tietyn tavaran luovuttamiseksi tai tietyn palvelun suorittamiseksi vaan se myönnetään sen jälkeen, kun tuetulle tuottajalle on suoritettu palvelu, kyseisen tuottajan tuotantokustannusten alentamiseksi.

64. Yhteisön lainsäätäjä olisi voinut valita sen, että tuki myönnetään jalostusyritykselle rehun jalostamiseksi. Tällaisessa tapauksessa tuen olisi pitänyt täysimääräisesti hyödyttää jalostusyritystä. Vanhan asetuksen N:o 1117/78 johdanto-osasta ilmenee kuitenkin, että yhteisön lainsäätäjä on nimenomaisesti päätenyt siihen, että tuki myönnetään tuottajille viherrehun tuotannon edistämiseksi.

65. Komissio ei näin ollen voi edelleen väittää, että tuki myönnetään jalostusyritykselle rehun jalostamisen edistämiseksi. Komission näkemys siitä, että jalostusyritykseltä voitaisiin kantaa tuesta veroa, on siis myös näistä syistä kestämaton.

66. Kolmannessa tapauksessa tuki saattaisi olla veronalaista kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla. Kolmannessa tapauksessa jalostusyritys jalostaa viherrehun, jonka se on ostanut alkutuottajilta, ja myy sen tämän jälkeen kuivatuna rehuna edelleen kolmansille, jotka maksavat siitä tietyn hinnan. Lisäksi jalostusyritys saa tuen, joka mahdollisesti voi heijastua myynnissä käytettynä pienempänä luovutushintana.

67. Tässä yhteydessä on välittömästi tuotava esiin se, että on varsin epätodennäköistä, että tuki heijastuisi kuivatun viherrehun alempana myyntihintana. Käytännössä tuki vaikuttanee ennen kaikkea niin, että viherrehu ostetaan korkeammalla ostohinnalla alkutuottajilta. Jos jalostaja ei huomattavassa määrin siirrä saamaansa tukea tuottajille maksamalla näille korkeampaa hintaa, tuottajat voisivat valita sen, että ne antavat tuotteensa kuivattamisen sopimusvalmistajalle, jotta ne voisivat näin itse suoraan hyötyä tuesta. Tällainen tulos on sitä paitsi seurausta asetuksen N:o 603/95 tarkoituksesta ja yleisestä rakenteesta: tällä asetuksella pyritään edistämään kuivatun rehun tuotantoa tuotantoketjun rakenteesta riippumatta.

68. Jos komission esittämää päättelyä tarkastellaan asetuksen N:o 603/95 tarkoituksen valossa, tämä päättely johtaa siihen kestävämpään tulokseen, että tuotantoketjun rakenteesta riippuen tukia ei yhdessä näistä tapauksista veroteta ja molemmissa muissa tapauksissa verotetaan, vaikka tuella kaikissa tapauksissa pyritään samaan tulokseen eli edistämään rehun tuotantoa tukemalla taloudellisesti tuotantoprosessia. Tähän on lisäksi todettava, kuten edellä olen jo esittänyt, että edellä mainitussa keskimmaisessä tapauksessa arvonlisäveroa ei voida kantaa jalostajan tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen takia. Ainoastaan kolmannessa tapauksessa voidaan ajatella, että tukea verotetaan. Tällöin tuen olisi kuitenkin heijastuttava myyntihintaan. Olen jo esittänyt, että tällainen tulos on varsin epätodennäköinen ja että siinä jätetään täysin huomiotta se, että jalostajalle myönnetyllä tuella ei pyritä edistämään tuotteen myyntiä mahdollistamalla alempi myyntihinta vaan sillä pyritään sen sijaan mahdollistamaan se, että jalostaja voi maksaa alkutuottajalle korkeamman ostohinnan.

69. Komission väitteen tarkastelu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän valossa johtaa aivan yhtä kestävämpään tulokseen. Koska komission päättelyä noudattaen tuen myöntämistä kuivatun rehun tuotannolle verotetaan eri tavalla sen mukaan, missä paikassa tuotantoketjun rakennetta jalostus suoritetaan, komissio loukkaa kyseisen järjestelmän keskeisenä periaatteena olevaa neutraalisuuden periaatetta eli periaatetta, jonka mukaan loppukäyttävävaiheessa suoritettavan arvonlisäveron kokonaismäärän on oltava sama tuotantoketjun lenkkien lukumäärästä riippumatta. Jo pelkästään näistä syistä komission vaatimus on hylättävä.

D Tuelta ja tavarán myyntihinnalta edellytetty yhteys

70. Toisessa komission kertomuksessa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta(29) todetaan, että tuen on oltava vastike tai vastikkeen osatekijä. Edellä mainitussa asiassa Office des produits wallons(30) antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut laajasti käsitettä "liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet".

71. Edellä mainitussa tuomiossa oli kyse siitä, oliko tuesta, jonka Waalse Gewest oli myöntänyt ASBL Office des produits wallonsille vallonialaisten tuotteiden mainostamiseksi ja niiden myymiseksi, kannettava arvonlisäveroa. Erityisesti kyse oli siitä, olivatko toimintatuet, joita ei suoraan myönnetty tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta varten mutta jotka tosin saattoivat johtaa siihen, että tavarat voitiin luovuttaa tai palvelut suorittaa alemmalla hinnalla, arvonlisäverollisia. Yhteisöjen tuomioistuin antoi joukon ohjeita tähän kysymykseen vastaamiseksi.

72. Ensinnäkin tuki on nimenomaisesti maksettava tuensaajana olevalle elimelle tietyn tavarán luovuttamiseksi tai tietyn palvelun suorittamiseksi. Ainoastaan tällöin tukea voidaan pitää vastikkeena tavarán luovutuksesta tai palvelun suorituksesta ja siten veronalaisena.(31)

73. Toiseksi tavarán tai palvelun hinnan määräytymisperuste on määritettävä viimeistään sinä hetkenä, kun verotettava tapahtuma toteutuu.

74. Kolmanneksi on todettava, että tuenantajan sitoumus maksaa tukea synnyttää tuensaajalle

tuensaantioikeuden heti tämän suoritettua verollisen liiketoimen. Tämän yhteyden tuen ja hinnan välillä on oltava täysin selvä kyseisen vastikkeen suorittamisen taustalla olevien seikkojen tapauskohtaisen tarkastelun perusteella. Sitä vastoin ei ole tarpeen, että tavaran tai palvelun hinta – tai osa hinnasta – on määritetty. Riittää, että se on määritettävissä.

75. Yhteisöjen tuomioistuimen laajempi tulkinta perustuu siihen käsitykseen, että tuella on oltava hintaa alentava vaikutus. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asianomaisessa tuomiossa seuraavaa: ”Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän näiden vaatiman hinnan määräytymisessä.”(32)

76. Kuten alustavasta huomautuksestani ilmenee, on käsitteen ”liiketoimen hintaan suoraan liittyvät tuet” soveltamisalaa tulkittava siten, että veroa voidaan kantaa myönnettyistä tuista ainoastaan *siltä osin kuin* tuet näkyvät liiketoimen hinnassa. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetty rajoitettu poikkeus edellyttää, että kannettaessa arvonlisäveroa tuista on huolellisesti selvitettävä, heijastuvatko tuet loppukäyttäjävaiheessa hintaan, ja jos heijastuvat, missä määrin.

77. Edellä 4–12 kohdassa esitetystä asetuksista voidaan huomauttaa, että kiinteää tukea myönnetään viherrehun tuotannon edistämiseksi. Tämä rehualalle myönnetty tuki voidaan luokitella tuotantotueksi. Toisin kuin hintatuella tuotantotuella ei pyritä suoraan vaikuttamaan myyntihintaan.(33) Tuki myönnetään jalostetun rehun määrän perusteella eikä suorituksesta veloittettavan hinnan osana. Tuki tosin on rajattu tiettyyn tuotantomäärään, mutta se ei muuta tuen tarkoitusta eli sitä, että sillä edelleen edistetään rehun tuotantoa yhteisössä siten, että se alentaa tuottajien tuotantokustannuksia.

78. Tämän ratkaisuehdotuksen 4–12 kohdassa esitetystä, kuivatun rehun tuotannolle myönnettävää tukea koskevasta lakisääteisestä järjestelmästä ilmenee, että kyseisen rehun tuotanto yhteisössä oli vähäisempää kuin sen kysyntä, koska tuotantokustannukset yhteisössä olivat liian korkeat, jotta kyseisiä rehuja olisi voitu tarjota myytäväksi vallitsevilla markkinahinnoilla.

79. Koska kiinteä tuki laski tuotantokustannuksia, yhteisön tuottajat kykenivät annetuilla (maailman)markkinahinnoilla kannattavaan tuotantoon. Tätä tukee myös yhteisön viherrehutuotannon nopeasti kasvanut markkinaosuus yhteisön markkinoilla. Tämä kehitys on ollut niin voimakasta, että yhteisön lainsäätäjä itse on ylituotannon estämiseksi pyrkinyt rajoittamaan tuetun tuotannon määrää.

80. Tästä ilmenee, että tuella tosiaankin on ollut seurauksia yhteisössä tuotetun määrän osalta mutta että se ei suoraan ole heijastunut markkinahintoihin. Tämä on yhteydessä rehujen (maailman)markkinoiden luonteen kanssa; näille markkinoille, samoin kuin hyvin monien muiden maataloustuotteiden markkinoille, on tyypillistä, että niillä toimii paljon pieniä tarjoajia. Näillä ei ole resursseja vaikuttaa yksittäisellä markkinakäyttäytymisellään kyseisten tuotteiden markkinoihin. Yksittäiset tuottajat, jotka saavat kiinteää tukea, eivät voi siirtää näitä tukia lopullisille ostajille. Vallitseva markkinahinta on niiden kannalta ylhäältä annettu tosiseikka. Niiden on tarjottava tuotteitaan markkinahintaan, onpa tuotteiden osalta maksettu tukea tai ei.

81. Tuella on korkeintaan välillinen vaikutus myyntihintoihin. Jos tuen avulla tuotetun rehun kokonaismäärä olisi niin suuri, että se muuttaisi huomattavasti tarjonnan ja kysynnän suhdetta maailmanmarkkinoilla, näillä markkinoilla vallitsevaan hintaan voisi kohdistua painetta. Pidän tällaisen vaikutuksen ilmenemistä erittäin epätodennäköisenä, eikä sillä sitä paitsi missään tapauksessa ole ratkaisevaa merkitystä komission kannetta arvioitaessa. Tuki ei nimittäin koskaan *täysimääräisesti* heijastu myyntihintaan. Lisäksi juuri tätä vaikutusta, joka sitä paitsi olisi tehnyt tuotantokustannusten ja myyntihintojen välisen suhteen yhteisön tuottajien kannalta vieläkin

epäedullisemmaksi, on yritetty välttää rajoittamalla tuki tiettyyn enimmäismäärään.

82. Tätä kaikkea tukee asetuksen N:o 603/95 rajoitusmekanismille annettu muoto. Siitä ilmenee, että tuottajat saavat markkinointivuoden aikana ennakkomaksun mutta lopullinen lopputilitys tehdään vasta markkinointivuoden päätyttyä. Tästä seuraava epävarmuus tekee etukäteen epätodennäköiseksi sen, että tuottajat siirtäisivät tuotantotuet suoraan myyntihintoihinsa, jos he ylipäättään voisivat tehdä näin.

83. Komissio on huomautuksissaan korostanut vielä sitä, että kuivatun rehun myyntihinnasta ilmenee, että se on suora kausaalinen seuraus myönnetystä tuesta, koska jalostusyrietykset kykenevät tuen avulla myymään kuivattua rehua markkinoilla maailmanmarkkinahinnalla. Ilman tukea hinta olisi komission mukaan korkeampi jalostusyrietysten korkeiden tuotantokustannusten takia.

84. Edellä esitetystä seuraa, että komission tätä kantaa ei voida hyväksyä. Asetuksen N:o 603/95 mekanismeilla ei pyritä vaikuttamaan rehun hintaan mutta kylläkin tuottajien tuotantokustannuksiin siten, että tuottajat voivat tuottaa tuotteitaan markkinahintaan. Tuen seurauksena oli se, että yhteisössä tuotettu määrä, joka voidaan myydä vallitsevalla hinnalla, lisääntyi. Tuen puuttuminen ei tämän vuoksi olisi heijastunut korkeampina markkinahintoina vaan yhteisössä tuotetun rehun määrän pienenemisenä. Tällöin mahdollisten puutteiden ilmentyessä, kuten esimerkiksi vuonna 1978, kolmannen maan tuottajat, jotka voivat tuottaa rehua vallitsevilla maailmanmarkkinahinnoilla, voivat toimia tavarantoimittajana.

85. Komissio ei väitteellään näin ollen onnistu näyttämään edes vähäisessä määrin toteen kuivatun rehun tuotantotuen ja lopullisen myyntihinnan välistä välitöntä kausaalisuhdetta. Komissio ei onnistu ollenkaan täyttämään edellä 55–57 kohdassa esitettyä vaatimusta siitä, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan soveltamiseksi on näytettävä toteen, missä määrin tuki vaikuttaa loppukäyttäjän maksamaan hintaan.

86. Myös näistä syistä on komission vaatimus hylättävä.

VI Ratkaisuehdotus

87. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

a) hylkää kanteet, jotka komissio on nostanut Italian tasavaltaa (asia C-381/91), Suomen tasavaltaa (asia C-495/01), Saksan liittotasavaltaa (asia C-144/02) ja Ruotsin kuningaskuntaa (asia C-463/02) vastaan

b) velvoittaa työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan nojalla komission korvamaan oikeudenkäyntikulut

c) määrää työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan nojalla, että Suomen tasavalta, Ruotsin kuningaskunta ja Saksan liittotasavalta vastaavat niille väliintulijoina aiheutuneista kuluista.

1 – Alkuperäinen kieli: hollanti.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – EYVL L 63, s. 1.

4 – Ruotsin kuningaskunta ja Suomen tasavalta tukevat väliintulijoina Italian tasavaltaa. Saksan liittotasavalta ja Ruotsin kuningaskunta tukevat väliintulijoina Suomen tasavaltaa. Ruotsin kuningaskunta ja Suomen tasavalta tukevat väliintulijoina Saksan liittotasavaltaa. Suomen

tasavalta tukee väliintulijana Ruotsin kuningaskuntaa.

5 – Kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä 22 päivänä toukokuuta 1978 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1117/78 (EYVL L 142, s. 1), jota on muutettu asetuksella N:o 3496/93 (EYVL L 319, s. 17).

6 – Kuivattujen rehujen tukijärjestelmästä 19 päivänä kesäkuuta 1978 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1417/78 (EYVL L 171, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1110/89 (EYVL L 18, s. 1).

7 – Kuivattujen rehujen tukijärjestelmän soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 30 päivänä kesäkuuta 1978 annettu komission asetus (ETY) N:o 1528/78 (EYVL L 179, s. 10).

8 – Yksityiskohtaisista säännöistä neuvoston asetuksen (EY) N:o 603/95 kuivarehualan yhteisen markkinajärjestelyn soveltamiseksi 6 päivänä huhtikuuta 1995 annettu komission asetus (EY) N:o 785/95 (EYVL L 79, s. 5).

9 – Asetuksen N:o 603/95 4 artiklassa säädetään kuivatuille rehuille enimmäismäärä, jonka osalta tukea voidaan myöntää. Tätä säännöstä on muutettu kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä annetun asetuksen (EY) N:o 603/95 muuttamisesta 9 päivänä kesäkuuta 1995 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1347/95 (EYVL L 131, s. 1). Nyt tässä säännöksessä säädetään seuraavaa: "1. Taattu enimmäismäärä (TEM) markkinointivuotta kohti vahvistetaan 4 412 400 tonniksi kuivarehua, jolle voidaan myöntää – – tuki. – – 3. Taattu enimmäismäärä (TEM) markkinointivuotta kohti vahvistetaan 443 500 tonniksi aurinkokuivattua rehua, jolle voidaan myöntää – – tuki."

10 – Jotta jalostusyrietykset voisivat saada tukea, niiden rehun on oltava peräisin tuottajilta, tuottajaryhmittymiltä tai ostajilta, jotka jäsenvaltioiden toimivaltaiset laitokset ovat hyväksyneet.

11 – Asetuksen N:o 603/95 11 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: "Jos 9 artiklan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetut sopimukset ovat tuottajien toimittamien rehujen jalostusta koskevia valmistussopimuksia, niissä on eriteltävä ainakin pinta-ala, jonka rehusato on määrä toimittaa, ja niissä on oltava lauseke, jossa veloitetaan jalostusyrietykset maksamaan tuottajille 3 artiklassa tarkoitettu tuki, jonka ne saavat sopimusten mukaan jalostettaville määrille."

12 – "Tässä asetuksessa tarkoitetaan jalostusyrietyksestä asetuksen (EY) N:o 603/95 3 artiklassa tarkoitetun tukioikeuden saamiseksi toimitetuilla tuotteilla edellä 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuja tuotteita, jotka: a) toimitetaan sellaisinaan: – jalostusyrietyksen alueelta, – jos kuivattuja rehuja ei voida varastoida kyseiselle alueelle, mistä tahansa kyseisen alueen ulkopuolella olevasta varastointipaikasta, jossa annetaan riittävät takeet varastoitujen rehujen tarkastamiseksi ja jonka toimivaltainen viranomais on ennakolta hyväksynyt, – jos dehydratointi suoritetaan siirrettävää laitetta käyttämällä, dehydratoinnin suorittavasta laitteesta, tai jos dehydratoidut rehut varastoi henkilö, joka on suorittanut dehydratoinnin, mistä tahansa varastointipaikasta, joka täyttää toisessa luetelmakohdassa tarkoitetut edellytykset, taikka b) on sekoitettu jalostusyrietyksessä eläinten rehuksi yhdessä muiden kuin asetuksen (EY) N:o 603/95 1 artiklassa tarkoitettujen raaka-aineiden ja muiden kuin sideaineena käytettävien raaka-aineiden kanssa ja toimitetaan seoksina a alakohdassa tarkoitettua alueelta tai mistä tahansa a alakohdassa tarkoitettua varastointipaikasta, ja jotka jalostusyrietyksestä toimitettaessa ovat laadultaan (virheettömiä, kunnollisia ja myyntikelpoisia) ja vastaavat eläinten rehujen markkinoille saattamista koskevia vaatimuksia sekä joilla on seuraavat ominaisuudet – – ."

13 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta

1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL L 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi).

14 – Jollei toisin ilmoiteta, säännökset, joihin jäljempänä viitataan, ovat kuudennen direktiivin säännöksiä.

15 – Komission 17.5.1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 34 artiklan mukaisesti 14.9.1983 neuvostolle antama ensimmäinen kertomus yhteisen arvonlisäveronjärjestelmän toiminnasta KOM(83) 426 lopullinen, 14.9.1983, s. 37.

16 – Komission 17.5.1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 34 artiklan mukaisesti antama toinen kertomus neuvostolle yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta KOM(88) 799 lopullinen, 20.12.1988, s. 26.

17 – Asetuksen N:o 603/95 kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, että tämän säännösten tarkoituksena on kuivattujen rehujen yhteisön tuotannon rajoittaminen.

18 – Asia C-184/00, Office des produits wallons, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9115).

19 – Ks. myös edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Office des produits wallons annettu tuomio (14 kohta), jonka mukaan sen selvittämiseksi, onko tuen ja asianomaisen tavarat tai palvelun välillä suora yhteys, on ensin todettava, hyötyvätkö tavarat ostajat tai palvelun vastaanottajat tuensaajalle annetusta tuesta. Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee tavarat myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän näiden vaatiman hinnan määräytymisessä.

20 – Ks. myös asetuksen N:o 603/95 11. ja 12. perustelukappale, joissa todetaan seuraavaa: ”säännöllisten tuorerehun toimitusten edistämiseksi jalostajille ja jotta tuottajat hyötyisivät tukiohjelmasta, tuen myöntämisen edellytykseksi olisi tietyissä tapauksissa asetettava tuottajien ja jalostusyritysten väliset sopimukset; sopimuksilla olisi toisaalta edistettävä säännöllisiä toimituksia jalostusyrityksille ja toisaalta tehtävä tuottajille mahdolliseksi hyötyä tuesta; tämän vuoksi olisi säädettävä, että sopimukseen sisältyy tietyt tiedot.”

21 – Jäsenvaltiot katsovat, että tälle käsitykselle löytyy tukea edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Office des produits wallons annetusta tuomiosta (13 kohta).

22 – Ks. myös julkisasiamies Jacobsin 25.9.1997 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-384/95, Landboden-Agrardienste (tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7387, ratkaisuehdotuksen 12 ja 13 kohta).

23 – Asia 154/80, Coöperative Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23). Tässä tuomiossa oli kyse sellaisen osuuskunnan jäsenistä, joka tarjosi perunoiden varastointipaikkoja jäseniltänsä vuosittain laskutettavaa varastointimaksua vastaan. Eräänä vuonna osuuskunta päätti olla laskuttamatta varastointimaksua, koska osuuskunnan taloudelliset resurssit olivat erään edullisen kiinteistökaupan takia riittävät. Koska varastointimaksua ei laskutettu, osuuskunnan osuuksien arvo laski, minkä johdosta myös jäseninä olevien osuudenomistajien varallisuusasema muuttui. Esille nousi kysymys siitä, voitiinko toisen direktiivin 8 artiklassa tarkoitettuna vastikkeena pitää sitä, että osuuskunnan jäsenten osuuksien arvo alentui korvauksena palvelusta (perunoiden varastoimisesta). Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan näin ei voitu tehdä, koska tämän varastointipalvelun vastikkeena ei tosiasiallisesti ollut saatu mitään rahasummaa tai vastiketta.

24 – Ks. mm. asia 268/83, Rompelmann, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s.

85, 19 kohta); asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta); yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 44 kohta) ja asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4177, 19 kohta).

25 – Mainittu edellä alaviitteessä 23.

26 – Mainittu edellä alaviitteessä 18.

27 – Asetuksen N:o 603/95 8 artikla.

28 – Mainittu edellä alaviitteessä 16.

29 – Mainittu edellä alaviitteessä 16.

30 – Mainittu edellä alaviitteessä 18.

31 – Tässä yhteydessä on huomautettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa tarkoitettut liiketoimet eivät ole liiketoimia, jotka suoritetaan itse tuen myöntäjänä olevalle viranomaiselle. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohta koskee nimittäin tilanteita, joissa on kolme osapuolta eli tuen myöntävä viranomainen, elin, jolle tuki myönnetään, ja tuensaajana olevan elimen luovuttaman tavaran ostaja tai suorittaman palvelun vastaanottaja.

32 – ”Kansallisen tuomioistuimen asiana on selvittää, onko tuen ja asianomaisen tavaran tai palvelun välillä suora kytkös. Tämä edellyttää ensin sen todentamista, että tavaran ostajat tai palvelun vastaanottajat hyötyvät tuensaajalle annetusta tuesta. Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän näiden vaatiman hinnan määräytymisessä. Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, mahdollistaako tuen maksaminen myyjälle tai palvelun suorittajalle objektiivisesti ottaen sen, että tämä voi myydä tavaran tai suorittaa palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea.”

33 – Näiden lisäksi voidaan erotella vielä useita muita tukimuotoja, kuten toimintatuet, tulotuet ja investointituet. Esimerkki tulotuesta löytyy aiemmasta asetuksesta N:o 1117/78. Tämän asetuksen nojalla myönnettiin vielä täydentävää tukea tuotantokustannusten kompensoimiseksi ja kilpailuaseman parantamiseksi kolmansiin maihin nähden. Tämä tuki kumottiin asetuksilla N:o 603/95 ja N:o 785/95. Tuen määrä oli tietty prosenttiosuus kuivatun rehun maailmanmarkkinahinnan ja sen osalta vahvistettavan kohdehinnan välisestä erosta. Kaikille näille tuille yhteistä on se, että ne eivät ole välittömässä yhteydessä tavaran hintaan.