DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

15. juli 2004 *

I sag C-463/02,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Simonsson, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Sverige ved A. Falk, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

støttet af:

Republikken Finland ved T. Pynnä, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient,

* Processprog: svensk.

angående en påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Sverige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«), idet det ikke opkræver merværdiafgift (herefter »moms«) af de støttebeløb, som udbetales i medfør af Rådets forordning (EF) nr. 603/95 af 21. februar 1995 om den fælles markedsordning for tørret foder (EFT L 63, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne C. Gulmann (refererende dommer), J.-P. Puissochet, J.N. Cunha Rodrigues og N. Colneric,

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 16. oktober 2003, hvorunder Kommissionen var repræsenteret ved E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross og I. Koskinen, som befuldmægtigede, Kongeriget Sverige ved A. Kruse og Republikken Finland ved T. Pynnä,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. november 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 23. december 2002 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af artikel 226 EF anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Sverige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«), idet det ikke opkræver merværdiafgift (herefter »moms«) af de støttebeløb, som udbetales i medfør af Rådets forordning (EF) nr. 603/95 af 21. februar 1995 om den fælles markedsordning for tørret foder (EFT L 63, s. 1).

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsretlige bestemmelser om moms

2 Ifølge sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

3 Sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Fællesskabsretlige bestemmelser om støtte til tørret foder

4 Artikel 3 i forordning nr. 603/95 bestemmer, at støtten udgør 68,83 EUR pr. ton for kunsttørret foder og 38,64 EUR pr. ton for soltørret foder.

5 Artikel 4, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1347/95 af 9. juni 1995 (EFT L 131, s. 1), indfører en maksimal garantiproduktmængde pr. produktionsår, for hvilken støtten kan ydes. I artikel 4 opdeles denne garantimængde endvidere mellem medlemsstaterne.

6 Artikel 5 bestemmer:

»Hvis mængden af tørret foder, som der ansøges om støtte for [...] i et produktionsår, overstiger [...] [den maksimale garantimængde], der er omhandlet i [...] artikel 4 [...], beregnes støtten for dette år således:

— for de første 5%, hvormed [...] garantimængden overskrides, nedsættes støtten i alle medlemsstater med et beløb, der er proportionalt med størrelsen af overskridelsen, og

— for enhver overskridelse ud over 5% reduceres støtten yderligere i de medlemsstater, der har overskredet deres [...] [nationale garantimængde], plus 5%, proportionalt med størrelsen af deres overskridelse.

[...]«

7 I henhold til artikel 6, stk. 2, kan der først udbetales et forskud på støtten, når det tørrede foder har forladt forarbejdningsvirksomheden.

8 Artikel 8 bestemmer:

»Den i artikel 3 nævnte støtte ydes efter ansøgning fra den pågældende, for tørret foder, der er udgået fra forarbejdningsvirksomheden, og som opfylder følgende betingelser:

a) det maksimale vandindhold skal ligge på [mellem 11% og] 14%, men kan variere efter produktets præsentationsform

b) det samlede minimale råproteinindhold i forhold til tørstoffet må ikke være på under:

— 15% for de produkter, der er nævnt i artikel 1, litra a), og litra b), andet led

— 45% for de produkter, der er nævnt i artikel 1, litra b), første led

c) det tørrede foder skal være af sund og sædvanlig handelskvalitet.

Yderligere betingelser, særlig hvad angår indholdet af cellulose og karotin, kan dog vedtages [...]«

9 Artikel 9, litra c), bestemmer:

»Den i artikel 3 nævnte støtte til virksomheder, der forarbejder produkter [...], ydes kun til virksomheder, som

[...]

c) befinder sig i mindst én af følgende situationer:

— de har indgået kontrakter med producenter af foder til tørring

— de har forarbejdet egen produktion eller, hvis der er tale om sammenslutninger, medlemmernes produktion

— de har fået deres forsyninger fra fysiske eller juridiske personer, som frembyder bestemte garantier, der skal fastsættes nærmere, og har indgået kontrakter med producenter af foder til tørring; disse fysiske eller juridiske personer er opkøbere, som [...] er godkendt af myndighederne i den medlemsstat, hvor foderet høstes [...]«

10 Artikel 11, stk. 2, bestemmer nærmere:

»Hvis de i artikel 9, litra c), første led, nævnte kontrakter er lønkontrakter om forarbejdning af det foder, producenterne leverer, skal de mindst indeholde en angivelse af det areal, hvorfra høsten skal leveres, og en klausul, der forpligter forarbejdningsvirksomheden til at betale producenten den i artikel 3 nævnte støtte, som forarbejdningsvirksomheden modtager for de mængder, der forarbejdes i henhold til de pågældende kontrakter.«

Den administrative procedure og søgsmålet

11 Da Kommissionen havde konstateret, at Kongeriget Sverige ikke opkrævede moms af støtte udbetalt inden for rammerne af forordning nr. 603/95, hvilket den fandt var i strid med sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fremsendte den den 18. november 1998 i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) en åbningsskrivelse til Kongeriget Sverige, hvori dette opfordredes til at fremsætte sine bemærkninger inden for en frist på to måneder.

12 Den 15. januar 1999 svarede den svenske regering, at henset til støttens formål og den måde, den beregnes og udbetales på, kan den ikke anses for et tilskud, der er direkte forbundet med prisen for en leverance af et gode eller for udøvelsen af en tjenesteydelse i sjette momsdirektivs artikel 11's forstand.

13 Da Kommissionen ikke delte denne opfattelse, fremsatte den den 6. august 1999 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede den svenske regering til inden for en frist på to måneder at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme denne.

14 Ved skrivelse af 4. oktober 1999 fastholdt den svenske regering sin opfattelse.

15 Under disse omstændigheder har Kommissionen besluttet at anlægge denne sag.

16 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 29. april 2003 fik Republikken Finland tilladelse til at intervenere til støtte for sagsøgtes påstande.

Realiteten

Parternes argumenter

17 Kommissionen finder, at de transaktioner, som foderforarbejdningsvirksomheder gennemfører i to ud af tre mulige fremgangsmåder for udøvelsen af deres virksomhed, er momspligtige, nemlig ved:

— køb af frisk foder hos producenterne og herefter videresalg af det forarbejdede produkt til tredjemand

— indgåelse af lønkontrakter med producenterne om forarbejdning af det friske foder uden overførsel af ejendomsretten til foderet og herefter tilbagelevering af det forarbejdede produkt til producenterne.

18 I de tilfælde, hvor forarbejdningsvirksomheder køber foder hos producenterne for herefter at videresælge det til tredjemand, indgår de en købekontrakt og en kontrakt om videresalg, hvilket er transaktioner, der klart må anses for levering af goder i sjette momsdirektivs forstand, og som derfor er afgiftspligtige.

19 I de tilfælde, hvor der foreligger en lønkontrakt, tilbageleverer forarbejdningsvirksomheden det tørrede foder til producenten af det friske foder, og derfor skal transaktionen anses for levering af en tjenesteydelse i form af tørring af foderet. Denne tjenesteydelse er således selvstændigt momspligtig på grundlag af sjette momsdirektiv.

20 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal der i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner opkræves moms af støtte, som tildeles i medfør af forordning nr. 603/95.

21 Kommissionen har anført, at ifølge artikel 9 i forordning nr. 603/95 ydes »[d]en i artikel 3 nævnte støtte [kun] til virksomheder, der forarbejder produkter [...]«. Det er således disse virksomheder, som fællesskabslovgiver har ønsket at udpege som tilskudsmodtagere i udtrykkets juridiske forstand ved i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at henvise »til den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen [...] vil modtage«. Forordning nr. 603/95 nævner ikke nogen anden modtager af støtte til markedsføring af tørret foder i udtrykkets juridiske forstand.

22 Kommissionen har indrømmet, at tilskud, som gives til en bestemt virksomhedskategori, kan have økonomiske fordele både for de erhvervsdrivende, som udgør et tidligere led i produktionskæden i forhold til de tilskudsberettigede virksomheder

(her producenterne af frisk foder), og for dem, der udgør et senere led i kæden (her kvægopdrættere). Kommissionen har anført, at ved lønkontrakter kræver fællesskabslovgiver i medfør af artikel 11, stk. 2, i forordning nr. 603/95, at forarbejdningsvirksomheden videregiver den støtte, som forarbejdningsvirksomheden modtager fra interventionsorganet, til producenten.

23 Muligheden for, at et tilskud kan komme andre erhvervsdrivende til gode, eller forpligtelsen til helt eller delvist at betale tilskuddet til andre erhvervsdrivende ændrer imidlertid ikke på nogen måde problemets juridiske kendsgerninger. Der skal således sondres mellem tilskudsmodtageren i udtrykkets juridiske forstand og den indirekte modtager af tilskuddet i økonomisk forstand.

24 Kommissionen har gjort gældende, at fælleskabslovgiver ved at anvende udtrykket »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«, i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i momsgrundlaget har villet inkludere alle støttebeløb, som har en direkte indvirkning på det samlede modværdibeløb, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager. Der skal være en direkte forbindelse eller endog en årsagsforbindelse mellem disse tilskud og leveringen af nøjagtigt kvantificerede eller kvantificerbare goder eller tjenesteydelser, og støtten udbetales, i det omfang disse goder eller tjenesteydelser reelt afsættes på markedet. Dette er tilfældet i den foreliggende sag.

25 Den svenske regering har anført, at den omhandlede støtte ikke er omfattet af anvendelsesområdet for sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

26 Regeringen har navnlig gjort gældende, at støtten ikke særligt betales til modtageren mod, at denne leverer et bestemt gode eller udfører en bestemt tjenesteydelse.

27 De kriterier, der er fastsat i forordning nr. 603/95 som bestemmende for udbetalingen af støtten, er følgende:

— at det tørrede foder er udgået fra forarbejdningsvirksomheden

— at foderet overholder visse kvalitetskrav

— om der foreligger en overskridelse af den maksimale garantimængde.

28 Det er ikke påkrævet, at forarbejdningsvirksomheden desforuden gennemfører afgiftspligtige transaktioner, såsom at sælge tørret foder eller at tørre foderet for en producents regning.

29 I det tilfælde, hvor der foreligger en lønkontrakt, kan støtten ikke anses for at udgøre modværdien af forarbejdningen, idet virksomheden er forpligtet til at videregive den modtagne støtte til producenten.

30 Den finske regering har ikke indleveret et interventionsindlæg. Under den mundtlige forhandling har regeringen støttet sagsøgtes påstande.

Domstolens bemærkninger

31 Eftersom det fastsættes i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at momsgrundlaget i de angivne tilfælde omfatter tilskud, som udbetales til den afgiftspligtige, har det været formålet med denne bestemmelse at momspålægge hele værdien af godet eller tjenesteydelsen og herved undgå, at udbetaling af tilskud resulterer i et lavere momsprovenu.

32 I henhold til bestemmelsens ordlyd finder denne anvendelse, når tilskuddet er direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion.

33 For at dette er tilfældet, skal tilskuddet for det første særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag (»modværdi«) for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt. Det må navnlig være godtgjort, at den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, anerkendes, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion (dom af 22.11.2001, sag C-184/00, Office des produits wallons, Sml. I, s. 9115, præmis 12 og 13).

34 Desuden skal det undersøges, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Det skal således undersøges, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud (dommen i sagen Office des produits wallons, præmis 14).

35 Det vederlag, tilskuddet måtte udgøre, må i det mindste kunne fastsættes. Det er ikke nødvendigt, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare eller udførte tjenesteydelse. Det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prisfaldet og tilskuddet, som kan være et samlet beløb (dommen i sagen Office des produits wallons, præmis 17).

36 Endelig omfatter begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«, i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), kun tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen (dommen i sagen Office des produits wallons, præmis 18).

37 Det må konstateres, at ingen af betingelserne for at pålægge de omtvistede støttebeløb moms er opfyldt i det foreliggende tilfælde i forhold til de to kategorier af transaktioner, som Kommissionen har nævnt, dvs. dels en forarbejdningsvirksomheds salg efter tørring af foder købt hos en producent af frisk foder, dels en lønkontrakt indgået mellem en forarbejdningsvirksomhed og en producent af frisk foder.

Salg efter tørring af foder købt hos producenterne

38 Som Kommissionen har anført, er en forarbejdningsvirksomheds salg af tørret foder, efter at denne har erhvervet råstoffet hos producenter af frisk foder, en leverance af goder i sjette momsdirektivs forstand.

39 Støtten udbetales til forarbejdningsvirksomheden, som kan råde over denne.

40 Imidlertid er støtten ikke direkte forbundet med prisen på den afgiftspligtige transaktion i henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

41 Tilskuddet er således ikke særligt blevet betalt, mod at forarbejdningsvirksomheden har leveret tørret foder til en køber.

42 I det foreliggende tilfælde er parterne enige om, at der ikke er mangel på tørret foder på verdensmarkedet. Det er tillige ubestridt, at formålet med støtteordningen er dels at tilskynde til produktion inden for Fællesskabet, på trods af at produktionsomkostningerne er større end omkostningerne på verdensmarkedet, for at sikre interne forsyningsmuligheder, dels at producere tørret foder af en vis kvalitet. Herved lægges der i ellevte betragtning til forordning nr. 603/95 vægt på »at fremme en regelmæssig forsyning af forarbejdningsvirksomhederne med frisk foder og gøre det muligt for producenterne at drage fordel af støtteordningen«, og det konstateres i tiende betragtning, at det bør fastlægges, hvilke kriterier for minimumskvalitet tørret foder skal opfylde, for at der kan ydes støtte. Disse kriterier er fastsat i forordningens artikel 8.

43 I denne sammenhæng fremgår det ikke, at støtteordningen er en forbrugsfremmende ordning. Den tilskynder ikke tredjemænd til at købe tørret foder, fordi prisen på grund af støtten er lavere end prisen på verdensmarkedet, dvs. en situation, hvor momsgrundlaget, begrænset til den betalte pris, ikke svarer til hele det leverede godes værdi. Ordningen har til formål at gøre det muligt for tredjemænd at få forsyninger inden for Fællesskabet til en pris, der kan sammenlignes med prisen på verdensmarkedet, som de under alle omstændigheder kunne erhverve forsyninger til

uden for Fællesskabet, såfremt der uden støtteordningen ikke ville være et udbud inden for Fællesskabet, eller dette ville være utilstrækkeligt. Den moms, som pålægges denne pris, dækker således hele det leverede godes markedsværdi.

44 Alene af disse grunde, og uden at det er fornødent at tage stilling til, om de øvrige betingelser for at inkludere støtten i momsgrundlaget er opfyldt, må det konstateres, at Kommissionens klagepunkt, hvad angår salg efter tørring af foder købt hos producenterne, ikke kan tiltrædes.

Lønkontrakt

45 Som Kommissionen har anført, er genstanden for en lønkontrakt levering af en ydelse i form af tørring af foderet, dvs. levering af en tjenesteydelse, der udføres af forarbejdningsvirksomheden for friskfoderproducentens regning.

46 Sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), forudsætter imidlertid, at tilskuddet for at være momspligtigt skal udbetales til leverandøren af godet eller til tjenesteyderen, således at denne kan råde herover.

47 I de tilfælde, hvor der foreligger en lønkontrakt, bliver forarbejdningsvirksomhedens tilskud imidlertid ikke udbetalt til denne.

48 Artikel 9 i forordning nr. 603/95 bestemmer ganske vist, at »[d]en i artikel 3 nævnte støtte [...] [kun ydes til] virksomheder, der forarbejder produkter [...]«.

49 Imidlertid anføres det i 15. betragtning til forordning nr. 603/95 med hensyn til lønkontrakter, at det bør være muligt, at støtten kan ydes producenten, og forordningens artikel 11, stk. 2, fastsætter en forpligtelse for forarbejdningsvirksomheden til at betale producenten den støtte, som forarbejdningsvirksomheden modtager for de mængder, der forarbejdes i henhold til den indgåede kontrakt.

50 Forarbejdningsvirksomheden kan således ikke råde over den tildelte støtte. Den påtager sig alene en rolle som mellemmand mellem den organisation, som tildeler støtten, og foderproducenten. Herved kan det af Kommissionen foreslåede kriterium, hvorefter begrebet »den juridiske tilskudsmodtager« ikke afhænger af, hvem der modtager den økonomiske fordel, ikke lægges til grund.

51 Under disse omstændigheder kan støtten ikke anses for at udgøre forarbejdningsvirksomhedens vederlag (»modværdi«) for den tjenesteydelse, virksomheden har leveret, og støtten gør det ikke muligt for forarbejdningsvirksomheden at levere tjenesteydelsen til en lavere pris.

52 Ved fastsættelsen af prisen for tørringsydelsen skal alle de almindelige forarbejdningsomkostninger derfor tages i betragtning, således at den moms, som opkræves af dette beløb, dækker ydelsens fulde værdi.

53 Støtten, der gives videre til producenten, letter dennes omkostninger til at få foderet tørret. Besparelsen opnås dog ikke, når prisen for den afgiftspligtige transaktion skal betales. Den opnås først senere efter betaling af en pris svarende til ydelsens samlede værdi.

54 Såfremt den endelige støtte, der betales til producenten af frisk foder, også blev inkluderet i afgiftsgrundlaget, ville dette føre til en dobbelt afgiftspålæggelse af transaktionen vedrørende tørring af foderet, hvilket ville stride mod formålet med sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

55 Alene af disse grunde, og uden at det er fornødent at tage stilling til, om de øvrige betingelser for at inkludere støtten i afgiftsgrundlaget er opfyldt, må det konstateres, at Kommissionens klagepunkt hvad angår lønkontrakterne ikke kan tiltrædes.

56 Da ingen af de to klagepunkter, som Kommissionen har anført, kan tiltrædes, bør Kongeriget Sverige frifindes.

Sagens omkostninger

57 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger i overensstemmelse med sagsøgtes påstand herom.

58 Republikken Finland, som er indtrådt i sagen til støtte for sagsøgtes påstande, bærer sine egne omkostninger i overensstemmelse med procesreglementets artikel 69, stk. 4.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

1) Kongeriget Sverige frifindes.

2) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler sagens omkostninger.

3) Republikken Finland bærer sine egne omkostninger.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juli 2004.

R. Grass C.W.A. Timmermanns

Justitssekretær Formand for Anden Afdeling