ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 15ης Ιουλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-463/02,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Simonsson, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου της Σουηδίας, εκπροσωπούμενου από την A. Falk, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

υποστηριζόμενου από

τη **Δημοκρατία της Φινλανδίας,** εκπροσωπούμενης από την T. Pynnä, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνουσα,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

που έχει ως αντικείμενο προσφυγή με την οποία ζητείται να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Σουηδίας, παραλείποντας να επιβάλλει τον φόρο προστιθεμένης αξίας επί του ποσού των ενισχύσεων που καταβάλλονταν κατ' εφαρμογήν του κανονισμού (ΕΚ) 603/95 του Συμβουλίου, της 21ης Φεβρουαρίου 1995, σχετικά με την κοινή οργάνωση αγοράς στον τομέα των αποξηραμένων ζωοτροφών (ΕΕ L 63, σ. 1), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, C. Gulmann (εισηγητή), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues και N. Colneric, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed,
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 16ης Οκτωβρίου 2003, κατά την οποία η Επιτροπή εκπροσωπήθηκε από τους E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross και I. Koskinen, το Βασίλειο της Σουηδίας από τον A. Kruse και η Δημοκρατία της Φινλανδίας από την T. Pynnä,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Νοεμβρίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 23 Δεκεμβρίου 2002, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε προσφυγή, βάσει του άρθρου 226 ΕΚ, με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Σουηδίας, παραλείποντας να επιβάλλει τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί του ποσού των ενισχύσεων που καταβάλλονταν κατ' εφαρμογήν του κανονισμού (ΕΚ) 603/95 του Συμβουλίου, της 21ης Φεβρουαρίου 1995, σχετικά με την κοινή οργάνωση αγοράς στον τομέα των αποξηραμένων ζωοτροφών (ΕΕ L 63, σ. 1), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση περί ΦΠΑ

2 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

3 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών [...] οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται [άμεσα] με την τιμή των πράξεων αυτών».

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση στον τομέα των ενισχύσεων για τις αποξηραμένες ζωοτροφές

4 Το άρθρο 3 του κανονισμού 603/95 προβλέπει ότι η χορηγούμενη ενίσχυση ανέρχεται σε 68,83 ευρώ ανά τόνο για τις αποξηραμένες τεχνητά με θερμότητα ζωοτροφές και σε 38,64 ευρώ ανά τόνο για τις αποξηραμένες στον ήλιο ζωοτροφές.

5 Το άρθρο 4, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ)1347/95 του Συμβουλίου, της 9ης Ιουνίου 1995 (ΕΕ L 131, σ. 1), καθορίζει, για κάθε περίοδο εμπορίας, τις μέγιστες εγγυημένες ποσότητες προϊόντων για τα οποία μπορεί να χορηγηθεί ενίσχυση. Εξάλλου, κατανέμει αυτές τις ποσότητες μεταξύ των κρατών μελών.

6 Το άρθρο 5 διαλαμβάνει:

«Εάν, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμπορίας, η ποσότητα αποξηραμένων ζωοτροφών, για την οποία ζητείται ενίσχυση [...] υπερβαίνει την μέγιστη εγγυημένη ποσότητα που αναφέρεται στο άρθρο 4 [...], η ενίσχυση που πρέπει να καταβληθεί κατά την εν λόγω περίοδο, υπολογίζεται ως ακολούθως:

— για το πρώτο 5 % πέραν της ΜΕΠ, η ενίσχυση μειώνεται, σε όλα τα κράτη μέλη, κατά ποσοστό ανάλογο με εκείνο της υπέρβασης,

— πέραν του 5 %, πραγματοποιούνται συμπληρωματικές μειώσεις, στα κράτη μέλη στα οποία η παραγωγή υπερβαίνει την ΕΕΠ, προσαυξημένη κατά 5 % prorata της υπέρβασης.

[...]».

7 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, εξαρτά την καταβολή προκαταβολής της ενισχύσεως από την προϋπόθεση ότι οι αποξηραμένες ζωοτροφές έχουν εγκαταλείψει την επιχείρηση μεταποιήσεως.

8 Το άρθρο 8 ορίζει:

«Η ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 3 χορηγείται, κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου μέρους, για τις αποξηραμένες ζωοτροφές οι οποίες έχουν εγκαταλείψει την επιχείρηση μεταποίησης και οι οποίες πληρούν τους ακόλουθους όρους:

α) η μέγιστη περιεκτικότητα υγρασίας πρέπει να κυμαίνεται μεταξύ 11 και 14 % και είναι δυνατό να διαφοροποιείται αναλόγως του τρόπου παρουσίασης του προϊόντος·

β) η ελάχιστη περιεκτικότητα σε συνολικές ακατέργαστες πρωτεΐνες σε σχέση με τη ξηρή ουσία δεν πρέπει να είναι κατώτερη του:

— 15 %, για τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 1, στοιχείο α΄ και στοιχείο β΄, δεύτερη περίπτωση,

— 45 %, για τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 1, στοιχείο β΄, πρώτη περίπτωση·

γ) οι αποξηραμένες ζωοτροφές πρέπει να είναι ποιότητας υγιούς, ανόθευτης και εμπορεύσιμης.

Οι συμπληρωματικοί όροι, ωστόσο, ιδίως όσον αφορά την περιεκτικότητα σε καροτίνη και σε ίνες, μπορούν να καθοριστούν [...]».

9 Το άρθρο 9, στοιχείο γ΄, ορίζει:

«Η ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 3 χορηγείται μόνο στις επιχειρήσεις μεταποίησης [...] οι οποίες:

[...]

γ) εμπίπτουν τουλάχιστον σε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

— επιχειρήσεις οι οποίες έχουν συνάψει συμβάσεις με τους παραγωγούς των ζωοτροφών προς αποξήρανση,

— επιχειρήσεις οι οποίες έχουν μεταποιήσει τη δική τους παραγωγή ή, στην περίπτωση ομάδων, την παραγωγή των μελών τους,

— επιχειρήσεις οι οποίες εφοδιάζονται από νομικά ή φυσικά πρόσωπα και παρέχουν ορισμένες εγγυήσεις οι οποίες πρόκειται να καθοριστούν, και έχουν συνάψει συμβάσεις με τους παραγωγούς ζωοτροφών προς αποξήρανση· τα εν λόγω νομικά ή φυσικά πρόσωπα πρέπει να είναι αγοραστές εγκεκριμένοι από τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών στα οποία έχουν συγκομισθεί οι ζωοτροφές [...]».

10 Το άρθρο 11, παράγραφος 2, διευκρινίζει:

«Εφόσον οι συμβάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9 στοιχείο γ΄, πρώτη περίπτωση, είναι συμβάσεις εργασίας «φασόν» για τη μεταποίηση των ζωοτροφών που παραδίδονται από τους παραγωγούς, οι εν λόγω συμβάσεις διευκρινίζουν τουλάχιστον την έκταση η συγκομιδή της οποίας προορίζεται να παραδοθεί και περιλαμβάνουν μια ρήτρα η οποία προβλέπει την υποχρέωση, για τις επιχειρήσεις μεταποίησης, να καταβάλλουν στους παραγωγούς την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 3, την οποία εισπράττουν για τις ποσότητες που έχουν μεταποιηθεί στα πλαίσια των συμβάσεων».

Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία και η προσφυγή

11 Η Επιτροπή, αφού διαπίστωσε ότι το Βασίλειο της Σουηδίας δεν επέβαλλε ΦΠΑ επί των ενισχύσεων που καταβάλλονταν στο πλαίσιο του κανονισμού 603/95 και θεωρώντας ότι η κατάσταση αυτή ήταν αντίθετη προς το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, της απηύθυνε, στις 18 Νοεμβρίου 1998, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ), έγγραφο οχλήσεως και την κάλεσε να υποβάλει τις παρατηρήσεις της εντός προθεσμίας δύο μηνών.

12 Στις 15 Ιανουαρίου 1999, η Σουηδική Κυβέρνηση απάντησε ότι η ενίσχυση, αν ληφθεί υπόψη το αντικείμενό της και ο τρόπος με τον οποίο αυτή υπολογίζεται και καταβάλλεται, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιδότηση που συνδέεται άμεσα με την τιμή παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας.

13 Επειδή η Επιτροπή δεν συμμεριζόταν την ανάλυση αυτή, απηύθυνε στη Σουηδική Κυβέρνηση αιτιολογημένη γνώμη, στις 6 Αυγούστου 1999, καλώντας την να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών.

14 Με έγγραφο της 4ης Οκτωβρίου 1999, η Σουηδική Κυβέρνηση επέμεινε στην άποψή της.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

16 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2003, επετράπη στη Δημοκρατία της Φινλανδίας να παρέμβει προς υποστήριξη των αιτημάτων της καθής.

Επί της ουσίας

Επιχειρήματα των διαδίκων

17 Η Επιτροπή φρονεί ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι πράξεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις μεταποιήσεως ζωοτροφών σύμφωνα με δύο από τους τρεις δυνατούς τρόπους ασκήσεως των δραστηριοτήτων τους, ήτοι:

— η αγορά νωπών ζωοτροφών από τους παραγωγούς, εν συνεχεία η μεταπώληση του μεταποιηθέντος προϊόντος σε τρίτους·

— η σύναψη, με τους παραγωγούς, συμβάσεων εργασίας «φασόν» για τη μεταποίηση νωπών ζωοτροφών χωρίς μεταβίβαση της κυριότητας σ' αυτούς, εν συνεχεία η επιστροφή του μεταποιηθέντος προϊόντος στους παραγωγούς αυτούς.

18 Στην περίπτωση των επιχειρήσεων μεταποιήσεως που αγοράζουν τις ζωοτροφές από τους παραγωγούς για να τις μεταπωλήσουν στη συνέχεια σε τρίτους, υπάρχει σύναψη συμβάσεων πωλήσεως και μεταπωλήσεως αγαθών, πράξεις οι οποίες προφανώς πρέπει να θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, είναι φορολογητέες.

19 Στην περίπτωση των συμβάσεων εργασίας «φασόν» λόγω της επιστροφής, εκ μέρους της μεταποιητικής επιχειρήσεως, των αφυδατωμένων ζωοτροφών στον παραγωγό νωπών ζωοτροφών, η πράξη πρέπει να θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας αποξηράνσεως των ζωοτροφών. Αυτή η παροχή υπηρεσιών, επομένως, ως τέτοια, είναι φορολογητέα βάσει της έκτης οδηγίας.

20 Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας, οι φορολογητέες πράξεις πρέπει να υπόκεινται στην εφαρμογή του ΦΠΑ περί των ενισχύσεων που καταβάλλονται στο πλαίσιο του κανονισμού 603/95.

21 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι, κατά το άρθρο 9 του κανονισμού 603/95, «[η] ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 3 χορηγείται μόνον στις επιχειρήσεις μεταποίησης [...]». Οι επιχειρήσεις αυτές είναι έτσι οι αποδέκτες των επιδοτήσεων κατά τη νομική έννοια του όρου, που ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να προσδιορίσει αναφερόμενος, στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, στην «αντιπαροχή που πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες». Ο κανονισμός 603/95 δεν μνημονεύει κανένα δικαιούχο, κατά τη νομική έννοια του όρου, της ενισχύσεως για την εμπορία των αποξηραμένων ζωοτροφών.

22 Η Επιτροπή δέχεται ότι η επιδότηση που χορηγείται σε συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων μπορεί να έχει επωφελή οικονομικά αποτελέσματα για τους επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, στον κύκλο παραγωγής, τόσο στο προηγούμενο στάδιο παραγωγής σε σχέση με τις επιδοτούμενες επιχειρήσεις (στην προκειμένη περίπτωση, οι παραγωγοί νωπών ζωοτροφών) όσο και στο μεταγενέστερο στάδιο σε σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές (στην προκειμένη περίπτωση, οι

κτηνοτρόφοι). Παρατηρεί ότι, στην περίπτωση των συμβάσεων εργασίας «φασόν», ο ίδιος ο κοινοτικός νομοθέτης απαιτεί, στο άρθρο 11, παράγραφος 2, του κανονισμού 603/95, η επιχείρηση μεταποιήσεως να καταβάλει στους παραγωγούς την ενίσχυση που έλαβε από τον οργανισμό παρεμβάσεως.

23 Ωστόσο, η δυνατότητα να είναι η επιδότηση επωφελής για άλλους επιχειρηματίες ή η υποχρέωση καταβολής ολόκληρης ή μέρους της επιδοτήσεως σε άλλους επιχειρηματίες ουδόλως μεταβάλλει τα νομικά δεδομένα του προβλήματος. Πράγματι, ο αποδέκτης της ενισχύσεως κατά τη νομική έννοια του όρου, δηλαδή η επιχείρηση μεταποιήσεως, θα πρέπει να διακρίνεται του έμμεσου δικαιούχου της επιδοτήσεως κατά την οικονομική έννοια του όρου.

24 Η Επιτροπή προβάλλει ότι, χρησιμοποιώντας, στο άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, την έννοια των «επιδοτήσεων που συνδέονται [άμεσα] με την τιμή», ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να περιλάβει στη βάση επιβολής του ΦΠΑ όλες τις ενισχύσεις οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση επί του ποσού της αντιπαροχής που λαμβάνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων την υπηρεσία. Οι επιδοτήσεις αυτές πρέπει να εμφανίζουν άμεση σχέση, ή ακόμη σχέση αιτιότητας, με την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών επακριβώς προσδιορισμένων ποσοτικά ή που μπορούν να προσδιοριστούν ποσοτικά: η ενίσχυση καταβάλλεται στο μέτρο που τα αγαθά αυτά ή οι υπηρεσίες αυτές όντως πωλούνται στην αγορά. Αυτό ακριβώς συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση.

25 Η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η εν λόγω ενίσχυση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

26 Προβάλλει, ειδικότερα, ότι η ενίσχυση αυτή δεν καταβάλλεται ειδικά στον δικαιούχο της προκειμένου αυτός να παραδώσει συγκεκριμένο αγαθό ή να παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία.

27 Τα καθοριστικά κριτήρια για την καταβολή της ενισχύσεως, τα οποία καθορίζει ο κανονισμός 603/95, είναι:

— οι αποξηραμένες ζωοτροφές να έχουν εγκαταλείψει την επιχείρηση μεταποιήσεως·

— αυτές να ανταποκρίνονται σε ορισμένα ποιοτικά κριτήρια·

— υπάρχει ή όχι υπέρβαση των μέγιστων εγγυημένων ποσοτήτων.

28 Δεν απαιτείται όπως η επιχείρηση μεταποιήσεως προβαίνει, επιπλέον, σε πράξεις υποκείμενες στον φόρο, όπως είναι η πώληση των αποξηραμένων ζωοτροφών ή η αποξήρανση ζωοτροφών για λογαριασμό ενός παραγωγού.

29 Στην περίπτωση συμβάσεως εργασίας «φασόν», η ενίσχυση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή της εργασίας για τη μεταποίηση, αφού η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να καταβάλει στον παραγωγό την ενίσχυση που έλαβε.

30 Η Φινλανδική Κυβέρνηση δεν κατέθεσε υπόμνημα περί παρεμβάσεως. Κατά την προφορική διαδικασία υποστήριξε τα αιτήματα του καθού.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

31 Προβλέποντας ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνει, στις περιπτώσεις που καθορίζει, τις επιδοτήσεις που καταβάλλονται στους υποκειμένους στον φόρο, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αποβλέπει στην υπαγωγή της συνολικής αξίας των αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών στον ΦΠΑ και, έτσι, να αποφεύγεται όπως η καταβολή της επιδοτήσεως έχει ως συνέπεια μικρότερη απόδοση του φόρου.

32 Σύμφωνα με τη διατύπωσή της, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται όταν η επιδότηση συνδέεται άμεσα με την τιμή της οικείας πράξεως.

33 Για να συμβαίνει κάτι τέτοιο, η επιδότηση πρέπει κατ' αρχάς να καταβάλλεται ειδικά στον επιχειρηματία που επιδοτείται προκειμένου να παραδώσει συγκεκριμένο αγαθό ή να παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία. Μόνο στην περίπτωση αυτή η επιδότηση μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για την προμήθεια αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας και, επομένως, υπόκειται στον φόρο. Επιβάλλεται η διαπίστωση, ειδικότερα, ότι το δικαίωμα λήψεως της επιδοτήσεως αναγνωρίζεται στον δικαιούχο εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στον φόρο πράξη (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00, Office des produits wallons, Συλλογή 2001, σ. I-9115, σκέψεις 12 και 13).

34 Πρέπει εξάλλου να εξακριβώνεται ότι οι αγοραστές του αγαθού ή οι αποδέκτες της υπηρεσίας ωφελούνται από τη χορηγούμενη στον δικαιούχο επιδότηση. Πράγματι, είναι απαραίτητο η τιμή την οποία καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας να καθορίζεται με τέτοιον τρόπο ώστε να μειώνεται σε συνάρτηση με την επιδότηση που χορηγείται στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα την υπηρεσία, επιδότηση η οποία αποτελεί στην περίπτωση αυτή ένα στοιχείο που προσδιορίζει την τιμή στην οποία οι τελευταίοι πωλούν τα προϊόντα τους ή παρέχουν τις υπηρεσίες τους. Πρέπει επίσης να εξακριβώνεται αν το γεγονός ότι καταβάλλεται επιδότηση στον πωλητή αγαθού ή στον παρέχοντα υπηρεσία τού παρέχει, αντικειμενικά, τη δυνατότητα να πωλεί το προϊόν του ή να παρέχει την υπηρεσία του σε τιμή χαμηλότερη εκείνης την οποία θα καθόριζε αν δεν ελάμβανε την επιδότηση (προπαρατεθείσα απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 14).

35 Η αντιπαροχή που αντιπροσωπεύει η επιδότηση πρέπει, τουλάχιστον, να μπορεί να προσδιοριστεί. Το ποσό της επιδοτήσεως δεν απαιτείται να είναι απολύτως αντίστοιχο προς τη μείωση της τιμής του παραδιδόμενου αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας. Αρκεί να είναι σημαντική η σχέση μεταξύ της μειώσεως αυτής και της εν λόγω επιδοτήσεως, η οποία μπορεί να χορηγείται και κατ' αποκοπή (προπαρατεθείσα απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 17).

36 Τελικά, η έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται [άμεσα] με την τιμή», υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις οι οποίες αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οι οποίες χορηγούνται από τρίτον στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα την υπηρεσία (προπαρατεθείσα απόφαση Office des produits wallons, σκέψη 18).

37 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στην προκειμένη περίπτωση, οι προϋποθέσεις υπαγωγής των επίδικων ενισχύσεων στον ΦΠΑ δεν συντρέχουν έναντι καμιάς από τις δύο κατηγορίες πράξεων στις οποίες αναφέρεται η Επιτροπή, δηλαδή, αφενός, την πώληση εκ μέρους της επιχειρήσεως μεταποιήσεως, κατόπιν αποξηράνσεως, των ζωοτροφών που είχε αγοράσει από παραγωγούς νωπών ζωοτροφών και, αφετέρου, τη σύμβαση εργασίας «φασόν» που συνήψε η επιχείρηση μεταποιήσεως με παραγωγό νωπών ζωοτροφών.

Πώληση κατόπιν αποξηράνσεως ζωοτροφών που είχαν αγοραστεί από παραγωγούς

38 Όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, η πώληση αποξηραμένων ζωοτροφών εκ μέρους επιχειρήσεως μεταποιήσεως, κατόπιν αγοράς των πρώτων υλών από παραγωγούς νωπών ζωοτροφών, συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

39 Η ενίσχυση καταβάλλεται στην επιχείρηση μεταποιήσεως, η οποία μπορεί να τη διαθέσει.

40 Ωστόσο, η ενίσχυση δεν συνδέεται άμεσα με την τιμή της φορολογητέας πράξεως κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

41 Πράγματι, δεν καταβάλλεται ειδικά προκειμένου η επιχείρηση μεταποιήσεως να παραδώσει αποξηραμένες ζωοτροφές σε αγοραστή.

42 Στην προκειμένη περίπτωση, οι διάδικοι συμφωνούν στο ότι δεν υπάρχει έλλειψη αποξηραμένων ζωοτροφών στη διεθνή αγορά. Γίνεται επίσης δεκτό ότι σκοπός του καθεστώτος ενισχύσεως είναι, αφενός, η ενθάρρυνση της παραγωγής εντός της Κοινότητας παρά το υψηλότερο κόστος παραγωγής σε σχέση με εκείνο της διεθνούς αγοράς, με σκοπό να εξασφαλιστεί εσωτερική πηγή εφοδιασμού, και, αφετέρου, η παραγωγή αποξηραμένων ζωοτροφών ποιότητας. Συναφώς, η ενδέκατη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 603/95 υπογραμμίζει ότι «για να προωθηθεί ο τακτικός εφοδιασμός των επιχειρήσεων μεταποίησης σε νωπές ζωοτροφές και για να παρασχεθεί η δυνατότητα στους παραγωγούς να επωφελούνται από το σύστημα χορήγησης ενισχύσεως» και η δέκατη αιτιολογική σκέψη διαπιστώνει την ανάγκη να καθοριστούν τα κριτήρια σχετικά με την ελάχιστη ποιότητα των αποξηραμένων ζωοτροφών που δικαιούνται ενισχύσεως, κριτήρια τα οποία διευκρινίζονται στο άρθρο 8 του κανονισμού αυτού.

43 Στην αλληλουχία αυτή, δεν προκύπτει ότι το καθεστώς ενισχύσεως είναι καθεστώς προωθήσεως της καταναλώσεως. Δεν αποβλέπει στο να ενθαρρύνει τους τρίτους να αγοράζουν αποξηραμένες ζωοτροφές λόγω των τιμών οι οποίες, χάρη στην ενίσχυση, είναι χαμηλότερες της τιμής της διεθνούς αγοράς, κατάσταση στην οποία η βάση επιβολής του ΦΠΑ περιοριζόμενη στην καταβαλλόμενη τιμή δεν θα αντιστοιχούσε στη συνολική αξία του παραδιδόμενου αγαθού. Αποβλέπει στο να παράσχει τη δυνατότητα σ' αυτούς τους τρίτους να εφοδιάζονται εντός της Κοινότητας σε τιμή παραπλήσια προς εκείνη της διεθνούς αγοράς, τιμή στην οποία

θα μπορούσαν σε κάθε περίπτωση να εφοδιάζονται εκτός της Κοινότητας αν, εφόσον δεν υπήρχε η ενίσχυση, η προσφορά εντός της Κοινότητας δεν θα υπήρχε ή θα ήταν ανεπαρκής. Ο ΦΠΑ που επιβάλλεται σ' αυτή την τιμή καλύπτει επομένως τη συνολική αξία του αγαθού στην αγορά.

44 Γι' αυτούς και μόνον τους λόγους, και χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί αν οι άλλες προϋποθέσεις για την ενσωμάτωση της ενισχύσεως στη βάση επιβολής του ΦΠΑ συντρέχουν, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η αιτίαση που διατύπωσε η Επιτροπή όσον αφορά την πώληση μετά την αποξήρανση ζωοτροφών οι οποίες είχαν αγοραστεί από παραγωγούς δεν είναι βάσιμη.

Σύμβαση εργασίας «φασόν»

45 Όπως παρατηρεί η Επιτροπή, η σύμβαση εργασίας «φασόν» έχει ως σκοπό την παροχή υπηρεσίας αποξηράνσεως, δηλαδή την παροχή υπηρεσίας, που πραγματοποιεί η επιχείρηση μεταποιήσεως για λογαριασμό του παραγωγού νωπών ζωοτροφών.

46 Πάντως, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η επιδότηση, για να είναι φορολογητέα, πρέπει να καταβάλλεται στον προμηθευτή του αγαθού ή τον παρέχοντα την υπηρεσία, οπότε αυτός μπορεί να τη διαθέτει.

47 Όμως, στην περίπτωση των συμβάσεων εργασίας «φασόν», η ενίσχυση που λαμβάνει η επιχείρηση μεταποιήσεως δεν καταβάλλεται υπέρ αυτής.

48 Ασφαλώς, το άρθρο 9 του κανονισμού 603/95 διαλαμβάνει ότι «[η] ενίσχυση [...] χορηγείται μόνο στις επιχειρήσεις μεταποιήσεως [...]».

49 Ωστόσο, η δέκατη πέμπτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 603/95 προβλέπει, όσον αφορά τις συμβάσεις εργασίας «φασόν», τη μετακύλιση της ενισχύσεως υπέρ του παραγωγού και το άρθρο 11, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού διαλαμβάνει την υποχρέωση, για τις επιχειρήσεις μεταποιήσεως, να καταβάλλουν στους παραγωγούς την ενίσχυση την οποία εισπράττουν για τις ποσότητες που έχουν μεταποιηθεί στα πλαίσια των συμβάσεων αυτών.

50 Έτσι, η επιχείρηση μεταποιήσεως δεν μπορεί να διαθέσει τη ληφθείσα ενίσχυση. Αναλαμβάνει απλώς ρόλο ενδιάμεσου μεταξύ του οργανισμού που παρέχει την ενίσχυση και του παραγωγού ζωοτροφών. Συναφώς, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το κριτήριο που προτείνει η Επιτροπή, το οποίο αντλεί από την έννοια του «κατά νόμο αποδέκτη» της επιδοτήσεως, ανεξάρτητα από το οικονομικό όφελος της ενισχύσεως αυτής.

51 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, η ενίσχυση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή, για την επιχείρηση μεταποιήσεως, της εκ μέρους της παροχής υπηρεσίας και δεν της επιτρέπει να παράσχει την υπηρεσία αυτή σε χαμηλότερη τιμή.

52 Η τιμή της υπηρεσίας αποξηράνσεως πρέπει επομένως να λάβει υπόψη το κανονικό κόστος μεταποιήσεως, οπότε ο ΦΠΑ που επιβάλλεται στην τιμή αυτή καλύπτει τη συνολική αξία της παροχής.

53 Η ενίσχυση που μετακυλίεται στον παραγωγό ελαφρύνει το κόστος, για τον παραγωγό, των αποξηραμένων ζωοτροφών. Ωστόσο, η ελάφρυνση δεν επέρχεται κατά την πληρωμή της τιμής της φορολογητέας πράξεως. Επέρχεται εκ των υστέρων, μετά την πληρωμή της τιμής που αντιστοιχεί στη συνολική αξία της παροχής.

54 Η ενσωμάτωση επίσης στη βάση επιβολής του φόρου της ενισχύσεως η οποία καταβάλλεται τελικά στον παραγωγό νωπών ζωοτροφών θα είχε ως συνέπεια την υπερφορολόγηση της πράξεως αποξηράνσεως, κατ' αντίθεση προς τον στόχο του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

55 Γι' αυτούς και μόνον τους λόγους, και χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί αν οι άλλες προϋποθέσεις για την ενσωμάτωση της ενισχύσεως στη βάση επιβολής του ΦΠΑ συντρέχουν, επιβάλλεται να αναγνωριστεί ότι η αιτίαση που διατύπωσε η Επιτροπή όσον αφορά τις συμβάσεις εργασίας «φασόν» δεν είναι βάσιμη.

56 Τελικά, δεδομένου ότι καμιά από τις δύο αιτιάσεις που επικαλείται η Επιτροπή δεν είναι βάσιμη, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπήρξε σχετικό αίτημα. Επειδή η Επιτροπή ηττήθηκε, θα καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της καθής.

58 Η Δημοκρατία της Φινλανδίας, η οποία παρενέβη προς υποστήριξη των αιτημάτων του καθού, θα φέρει τα έξοδά της, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα)

αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στα δικαστικά έξοδα.

3) Η Δημοκρατία της Φινλανδίας φέρει τα έξοδά της.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Ιουλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του δευτέρου τμήματος

C. W. A. Timmermans