DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 15 juli 2004*

I mål C-463/02,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa och K. Simonsson, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Sverige, företrätt av A. Falk, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Republiken Finland, företrädd av T. Pynnä, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient,

* Rättegångsspråk: svenska.

angående en talan om fastställelse av att Konungariket Sverige har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artikel 11 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9 volym 1, s. 28) genom att inte påföra mervärdesskatt på de stödbelopp som betalats ut i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95 av den 21 februari 1995 om den gemensamma marknaden för torkat foder (EGT L 63, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna C. Gulmann (referent), J.-P. Puissochet, J.N. Cunha Rodrigues och N. Colneric,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 16 oktober 2003 av: kommissionen, företrädd av E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross och I. Koskinen, samtliga i egenskap av ombud, Konungariket Sverige, företrätt av A. Kruse, i egenskap av ombud, och Republiken Finland, företrädd av T. Pynnä, i egenskap av ombud,

och efter att den 27 november 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som kom in till domstolens kansli den 23 december 2002, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Konungariket Sverige har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artikel 11 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat det sjätte direktivet), genom att påföra mervärdesskatt på de stödbelopp som betalats ut i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95 av den 21 februari 1995 om den gemensamma marknaden för torkat foder (EGT L 63, s. 1).

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen på mervärdesskatteområdet

2 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

3 I artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller ... tillhandahållande av varor och ... tjänster ...: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

Gemenskapslagstiftningen på området för stöd för torkat foder

4 I artikel 3 i förordning nr 603/95 föreskrivs att stöd beviljas med 68,33 euro per ton för hetluftstorkat foder och med 38,64 euro per ton för soltorkat foder.

5 I artikel 4 i förordningen i fråga, i ändrad lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1347/95 av den 9 juni 1995 (EGT L 131, s. 1), föreskrivs att det för varje regleringsår skall upprättas maximala garanterade produktkvantiteter för vilka stöd kan beviljas. I denna artikel fördelas vidare dessa kvantiteter mellan medlemsstaterna.

6 Artikel 5 har följande lydelse

"Om under ett regleringsår den kvantitet torkat foder, för vilken stöd har begärts ... överstiger den maximala garanterade kvantitet som avses i artikel 4 ... skall det stöd som skall utbetalas under regleringsåret beräknas enligt följande:

— För de fem första procenten överstigande den maximala garanterade kvantiteten skall stödet minska i alla medlemsstater med ett procenttal som proportionellt motsvarar överskridandet.

— För överskridande med mer än fem procent skall ytterligare minskningar göras i de medlemsstater i vilka produktionen överstiger den nationella garanterade kvantiteten, höjda med fem procent i proportion till överskridandet.

...".

7 I artikel 6.2 föreskrivs att det torkade fodret skall ha lämnat förädlingsföretaget för att det skall kunna erhålla förskottsutbetalning.

8 I artikel 8 föreskrivs följande:

"Det stöd som avses i artikel 3 beviljas efter ansökan av den berörda parten, för det torkade foder som har lämnat förädlingsföretaget och som uppfyller följande villkor:

a) Den högsta vattenhalten skall ligga mellan 11 och 14%; den kan variera beroende på det sätt på vilket produkten presenteras,

b) Det lägsta råproteininnehållet i torrsubstansen får inte understiga

— 15% för de produkter som avses i artikel 1 a och 1 b andra strecksatsen,

— 45% för de produkter som avses i artikel 1 b första strecksatsen.

c) Det torkade fodret skall vara av god och handelsmässig kvalitet.

Ytterligare villkor får dock, särskilt vad beträffar karotininnehåll och fibrer, antas ...".

9 Artikel 9 har följande lydelse:

"Det stöd som avses i artikel 3 skall endast utgå till de förädlingsföretag ... som

...

c) ingår i åtminstone en av följande kategorier:

— Företag som ingått avtal med producenter av foder vilket skall torkas.

— Företag som förädlar sin egen produktion eller, i fråga om producentgrupper, sina medlemmars produktion.

— Företag som fått leveranser av fysiska eller juridiska personer med vissa garantier som skall fastställas, och som har slutit avtal med producenter av foder som skall torkas. Dessa fysiska eller juridiska personer måste vara köpare godkända av de medlemsstaters behöriga myndigheter där fodret har skördats ...".

10 I artikel 11.2 föreskrivs följande:

"I de fall de avtal, som avses i artikel 9 c första strecksatsen är specialavtal för förädling av foder levererat av producenterna, skall de minst innehålla upplysningar om den areal vars skörd skall levereras samt en klausul som föreskriver förädlingsföretagens skyldigheter att till producenterna utbetala stödet enligt artikel 3 som de erhåller för de förädlade kvantiteterna inom ramen för avtalen."

Det administrativa förfarandet och förevarande talan

11 Kommissionen, som hade konstaterat att Konungariket Sverige inte tog ut någon mervärdesskatt för stöd som utgavs inom ramen för förordning nr 603/95 och som ansåg att detta stred mot artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet, tillställde den 18 november 1998 denna medlemsstat, i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG), en formell underrättelse, varigenom medlemsstaten i fråga anmodades att inom två månader inkomma med yttrande i denna fråga.

12 Den 15 januari 1999 svarade den svenska regeringen att stödet, med hänsyn till sitt syfte och det sätt på vilket det beräknas och utges, inte skall anses utgöra en subvention som är direkt kopplad till priset på en varuleverans eller ett tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i artikel 11 i sjätte direktivet.

13 Kommissionen, som inte gjorde samma bedömning, tillställde den 6 augusti 1999 den svenska regeringen ett motiverat yttrande och anmodade denna att inom två månader vidta nödvändiga åtgärder för att efterkomma yttrandet.

14 Den svenska regeringen vidhöll sin inställning i skrivelse av den 4 oktober 1999.

15 Det är mot denna bakgrund som kommissionen beslutade att väcka förevarande talan.

16 Domstolens ordförande tillät genom beslut av den 29 april 2003 Republiken Finland att intervenera till stöd för Konungariket Sveriges yrkanden.

I sak

Parternas argument

17 Kommissionen anser att den verksamhet som bedrivs av förädlingsföretag kan bedrivas på tre olika sätt av vilka två är beskattningsbara, nämligen:

— inköp av grönfoder från producenter och därefter försäljning av den förädlade produkten till tredje man,

— ingående av specialavtal med producenter om att förädla grönfoder utan att äganderätten härvid övergår, och därefter återbördande av den förädlade produkten till producenten.

18 När det gäller förädlingsföretag som köper foder av producenter för att därefter sälja fodret vidare till tredje man ingås avtal om köp och försäljning av varor. Dessa transaktioner skall uppenbart betraktas som leveranser av varor i den mening som avses i sjätte direktivet och är följaktligen beskattningsbara.

19 När det gäller specialavtal om förädling innebär det förhållandet att förädlingsföretaget återbördar det torkade fodret till producenten av grönfoder att transaktionen skall betraktas som tillhandahållande av en tjänst avseende torkning av foder. Detta tillhandahållande av en tjänst är beskattningsbart enligt sjätte direktivet.

20 Enligt artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet skall de beskattningsbara transaktionerna föranleda att mervärdesskatt påförs för stöd som utges inom ramen för förordning nr 603/95.

21 Kommissionen har anfört att det i artikel 9 första meningen i förordning nr 603/95 anges att "[d]et stöd som avses i artikel 3 ... endast [skall] utgå till ... förädlingsföretag". Dessa företag är därmed mottagare av subventionen i ordets juridiska mening, vilket gemenskapslagstiftaren avsåg att klargöra genom att i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet hänvisa till "det vederlag som leverantören ... kommer att erhålla." I förordning nr 603/95 nämns ingen annan mottagare i juridisk mening av stöd för saluföring av torkat foder.

22 Kommissionen har medgivit att stöd till en bestämd företagskategori kan leda till ekonomiska fördelar både för de aktörer som befinner sig i ett tidigare led i produktionskedjan än de subventionerade företagen (i detta fall producenter av

grönfoder) och för dem som befinner sig i ett senare led i kedjan (i detta fall boskapsuppfödarna). Kommissionen har påpekat att gemenskapslagstiftaren själv i fråga om specialavtal i artikel 11.2 i förordning nr 603/95 har uppställt ett krav på att förädlingsföretaget skall överföra det stöd som erhållits av interventionsorganet till producenterna.

23 Varken möjligheten att en subvention kan vara till nytta för andra aktörer eller skyldigheten att helt eller delvis överföra en subvention till andra aktörer förändrar dock på något sätt rättsläget i fråga om detta problem. Den som är stödmottagare i juridisk mening, det vill säga förädlingsföretaget, måste särskiljas från den indirekta subventionsmottagaren i ekonomisk mening.

24 Kommissionen har gjort gällande att gemenskapslagstiftaren, genom att i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet använda uttrycket "subventioner som är direkt kopplade till priset", har avsett att underlaget för mervärdesskatt skulle innefatta allt stöd som direkt påverkar det vederlag som den som tillhandahåller en vara eller tjänst erhåller. Dessa subventioner måste ha en direkt koppling eller till och med ett orsakssamband med ett tillhandahållande av exakt kvantifierade eller kvantifierbara varor eller tjänster, det vill säga att stödet utges i den utsträckning dessa varor eller tjänster faktiskt säljs på marknaden, vilket också är fallet i förevarande mål.

25 Den svenska regeringen har anfört att det ifrågavarande stödet inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet.

26 Den har bland annat anfört att stödet inte betalas ut särskilt till en stödmottagare för att denna skall leverera en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst.

27 De avgörande kriterier som anges i förordning nr 603/95 för betalning av stödet är

— att det torkade fodret har lämnat förädlingsföretaget,

— att det håller viss kvalitet,

— huruvida de maximala garanterade kvantiteterna överskrids eller inte.

28 Det ställs inte något krav på att förädlingsföretaget dessutom skall genomföra skattepliktiga transaktioner, såsom att sälja det torkade fodret eller att torka fodret för en producents räkning.

29 Om ett förädlingsföretag har slutit ett specialavtal kan stödet inte heller anses vara ett vederlag för förädlingsarbetet, eftersom företaget är skyldigt att överföra stödet till producenterna.

30 Den finländska regeringen har inte ingett någon interventionsinlaga. Den har under det muntliga förfarandet biträtt svarandens yrkanden.

Domstolens bedömning

31 Syftet med att det i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet föreskrivs, i det fall som där anges, att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skall innefatta subventioner som de skattpliktiga erhåller, är att det skall påföras mervärdesskatt på varornas och tjänsternas fulla värde och därigenom förhindra att en utbetalning av en subvention medför att skatteintäkten minskar.

32 Av bestämmelsens lydelse följer att den är tillämplig på subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen i fråga.

33 För att detta skall gälla skall subventionen särskilt utbetalas till den subventionerade aktören för att den skall leverera en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst. Det är endast i detta fall som subventionen kan anses utgöra vederlag för leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst och därmed vara beskattningsbar. Det skall vidare konstateras att en rätt för stödmottagaren att motta subventionen uppstår när denne har genomfört en skattepliktig transaktion (dom av den 22 november 2001 i mål C-184/00, Office des produits wallons, REG 2001, s. I-9115, punkterna 12 och 13).

34 Det skall dessutom undersökas huruvida köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av den subvention som har beviljats stödmottagaren. Det är nämligen nödvändigt att det pris som skall betalas av köparen eller tjänstemottagaren fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till den subvention som har beviljats säljaren av varan eller tjänsteleverantören. Subventionen utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som de sistnämnda kräver. Det skall vidare undersökas huruvida den omständigheten att en subvention utbetalas till en säljare eller en tjänsteleverantör objektivt kan medföra att denne kan sälja eller tillhandahålla varan eller tjänsten till ett pris som understiger det som han skulle ha krävt i avsaknad av en subvention (se domen i det ovannämnda målet Office des produits wallons, punkt 14).

35 Den del av vederlaget som subventionen utgör skall i vart fall kunna fastställas. Det är inte nödvändigt att subventionsbeloppet exakt motsvarar nedsättningen av priset på den levererade varan eller tjänsten. Det är tillräckligt att kopplingen mellan nedsättningen av priset på varan eller tjänsten och nämnda subvention, som kan vara schablonmässigt beräknad, är betydande (se domen i det ovannämnda målet Office des produits wallons, punkt 17).

36 Uttrycket "subventioner som är direkt kopplade till priset", i den mening som avses i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet innefattar endast subventioner som utgör hela eller en del av det vederlag för en transaktion avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utbetalas av tredje part till säljaren eller tjänsteleverantören (se domen i det ovannämnda målet Office des produits wallons, punkt 18).

37 I förevarande mål är villkoren för mervärdesskatteplikt för de ifrågasatta stöden inte uppfyllda såvitt avser någon av de två typer av verksamhet som kommissionen har anfört, det vill säga dels förädlingsföretags försäljning, efter torkning, av foder som tidigare köpts av producenter av grönfoder, dels ingående av specialavtal mellan ett förädlingsföretag och en producent av grönfoder.

Försäljning efter torkning av foder som tidigare köpts av producenter

38 Såsom kommissionen har anfört utgör försäljning av foder som har torkats av ett förädlingsföretag och som tidigare i form av råmaterial har erhållits av producenter av grönfoder, tillhandahållande av en vara i den mening som avses i sjätte direktivet.

39 Stödet har utbetalats till förmån för förädlingsföretaget som har rätt att förfoga över stödet.

40 Stödet är emellertid inte direkt kopplat till priset på den skattepliktiga transaktionen i den mening som avses i artikel 11 A 1a i sjätte direktivet.

41 Stödet har nämligen inte särskilt utbetalats för att förädlingsföretaget skall tillhandahålla torkat foder till en köpare.

42 I förevarande mål är parterna överens om att det inte råder någon brist på torkat foder på världsmarknaden. Det är vidare ostridigt att syftet med stödåtgärden är dels att främja produktionen inom gemenskapen, trots att produktionskostnaderna är högre inom gemenskapen i förhållande till kostnaderna på världsmarknaden för att säkerställa en intern tillförsel, dels att tillverka foder av viss kvalitet. Det framhålls i detta avseende i elfte skälet i förordning nr 603/95 att man avser "att främja en jämn tillförsel av grönfoder till förädlingsföretag och att producenterna skall kunna dra nytta av stödsystemet". I tionde skälet framhålls behovet av att fastställa kriterier för den minimikvalitet på torkat foder som berättigar till stöd, vilka preciseras i artikel 8 i förordningen.

43 Mot denna bakgrund kan inte stödordningen anses utgöra ett system för att främja konsumtionen. Stödordningen avser inte att utgöra ett incitament för tredje man att köpa torkat foder på grund av priset, som tack vare stödet är lägre än världsmarknadspriset. En sådan situation skulle medföra att ett underlag för mervärdesskatt som är begränsat till det pris som betalas inte motsvarar den tillhandahållna varans fulla värde. Stödordningen avser att göra det möjligt för tredje man att inom gemenskapen köpa foder till ett pris som motsvarar världs-

marknadspriset. Tredje man skulle under alla omständigheter kunna köpa foder till världsmarknadspriset utanför gemenskapen om det inte förelåg något stöd och tillgången inom gemenskapen var obefintlig eller otillräcklig. Den mervärdesskatt som beräknas på detta pris avser således varans fulla värde på marknaden.

44 Av dessa skäl, och utan att det är nödvändigt att undersöka de övriga villkoren för att ett stöd skall inräknas i underlaget för beräkning av mervärdesskatt, kan det konstateras att talan inte skall bifallas på den av kommissionen anförda grunden avseende försäljning efter torkning av foder som tidigare köpts av producenter.

Specialavtal

45 Såsom kommissionen har anfört avser specialavtalet en tjänst i form av torkning, det vill säga en tjänst som utförs av ett förädlingsföretag för grönfoderproducents räkning.

46 Enligt artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet är det emellertid en förutsättning för att subventionen skall vara beskattningsbar att den har utbetalats till förmån för leverantören eller den som tillhandahåller tjänsten på ett sätt som gör att de kan förfoga över stödet.

47 Beträffande specialavtalen har stödet inte utbetalats till förmån för förädlingsföretaget.

48 Det anges visserligen i artikel 9 i förordning nr 603/95 att " stöd ... skall endast utgå till ... förädlingsföretag...".

49 I femtonde skälet i förordning nr 603/95 anges emellertid beträffande specialavtal att stödet skall vidarebefordras till producenten, och i artikel 11.2 i samma förordning anges en skyldighet för förädlingsföretagen att till producenterna utbetala det stöd som de erhåller för de förädlade kvantiteterna inom ramen för avtalen.

50 Förädlingsföretaget kan således inte fritt förfoga över stödet. Förädlingsföretaget utgör bara en mellanhand mellan det organ som betalar ut stödet och foderproducenten. Vad kommissionen anfört om ett villkor avseende stödmottagaren i "juridisk mening", oberoende av om stödet utgör en ekonomisk fördel, kan inte godtas.

51 Mot denna bakgrund kan stödet inte anses utgöra ett vederlag för förädlingsföretaget för de tjänster som det tillhandahåller och det medför inte heller att företaget kan tillhandahålla tjänsten till ett lägre pris.

52 Priset för torkningstjänsten skall således avse de vanliga kostnaderna för förädlingen, vilket medför att den mervärdesskatt som påförs på detta pris avser tjänstens fulla värde.

53 Det stöd som vidarebefordras till förmån för producenten medför att dennes kostnader för det torkade fodret minskar. Minskningen inträder emellertid inte när den skattepliktiga transaktionen betalas utan inträder senare, efter det att ett pris som motsvarar tjänstens fulla värde har betalats.

54 Att i beskattningsunderlaget inbegripa det stöd som slutligen betalas till producenter av grönfoder skulle medföra en alltför hög taxering av torkningstjänster, i strid med syftet med artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet.

55 Av dessa skäl, och utan att det är nödvändigt att undersöka de övriga villkoren för att ett stöd skall inräknas i underlaget för beräkning av mervärdesskatt, kan det konstateras att talan inte skall bifallas på den av kommissionen anförda grunden avseende specialavtal.

56 Eftersom talan inte skall bifallas på någon av de två grunder som kommissionen har anfört skall talan ogillas.

Rättegångskostnader

57 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats. Eftersom Konungariket Sverige har yrkat att kommissionen skall ersätta rättegångskostnaderna och kommissionen har tappat målet, skall kommissionen ersätta rättegångskostnaderna.

58 Republiken Finland, som har intervenerat till stöd för svarandens yrkanden skall enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna bära sin rättegångskostnad.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

följande dom:

1) **Talan ogillas.**

2) **Europeiska gemenskapernas kommissionen skall ersätta rättegångskostnaderna.**

3) **Republiken Finland skall bära sina rättegångskostnader.**

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juli 2004.

R. Grass C.W.A. Timmermans

Justitiesekreterare Ordförande på andra avdelningen