EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

15. juuli 2004*

Kohtuasjas C-463/02,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja K. Simonsson, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Rootsi Kuningriik, esindaja: A. Falk, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

keda toetab

Soome Vabariik, esindaja: T. Pynnä, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

menetlusse astuja,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

mille esemeks on tuvastada, et kuna Rootsi Kuningriik ei ole sisse nõudnud käibemaksu nõukogu 21. veebruari 1995. aasta määruse (EÜ) nr 603/95 kuivsöödaturu ühise korralduse kohta (EÜT L 63, lk 1) alusel makstud toetustelt, siis on ta rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1) artiklist 11 tulenevaid kohustusi,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud C. Gulmann (ettekandja), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues ja N. Colneric,

kohtujurist: L. A. Geelhoed,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kohtuistungi ettekannet,

olles ära kuulanud poolte kohtukõned 16. oktoobri 2003. aasta kohtuistungil, kus komisjoni esindasid E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross ja I. Koskinen, Rootsi Kuningriiki A. Kruse ja Soome Vabariiki T. Pynnä,

olles 27. novembri 2003. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon esitas EÜ artikli 226 alusel hagiavalduse, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 23. detsembril 2002, milles palus tuvastada, et kuna Rootsi Kuningriik ei ole nõudnud käibemaksu tasumist nõukogu 21. veebruari 1995. aasta määruse (EÜ) nr 603/95 kuivsöödaturu ühise korralduse kohta (EÜT L 63, lk 1) alusel makstud toetussummadelt, on Rootsi Kuningriik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv") artiklist 11 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Käibemaksu reguleerivad ühenduse õigusnormid

2 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb."

Sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a sätestab:

„Maksustatava summa moodustab:

a) [...] kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused."

Kuivsöödatoetusi reguleerivad ühenduse õigusnormid

Määruse nr 603/95 artikli 3 kohaselt antakse kunstlikult kuivatud sööda puhul toetust 68,83 eurot tonni kohta ja päikese käes kuivatatud sööda puhul 38,64 eurot tonni kohta.

Artikkel 4, mida on muudetud nõukogu 9. juuni 1995. aasta määrusega (EÜ) nr 347/95 (EÜT L 131, lk 1), kehtestab igaks turustusaastaks toodangu garanteeritud maksimumkoguse, mille puhul võib abi anda. Samuti jagab see säte garanteeritud maksimumkoguse liikmesriikide vahel.

6 Artikkel 5 sätestab:

„Kui kuivsööda kogus, mille puhul taotletakse toetust [...], ületab mis tahes turustusaastal artikli[s] 4 [...] osutatud garanteeritud maksimumkoguse, arvutatakse kõnealusel aastal makstav toetus järgmiselt:

— esimese 5% puhul, mille võrra ületatakse garanteeritud maksimumkogust, vähendatakse kõikides liikmesriikides toetust kõnealuse ületamisega võrdelise summa võrra,

— suurema kui 5% ületamise puhul suurendatakse igas liikmesriigis, kus toodang ületab riikliku garanteeritud koguse, millele on liidetud 5%, täiendavat vähendamist võrdeliselt kõnealuse ületamisega.

[...]."

7 Artikli 6 lõike 2 kohaselt on ettemakse saamise tingimuseks, et kõnealune kuivsööt peab olema töötlemisettevõttest välja viidud.

Artikkel 8 näeb ette:

„Artiklis 3 sätestatud toetust antakse asjaomase poole taotluse korral kuivsööda puhul, mis on töötlemisettevõttest välja viidud ja vastab järgmistele tingimustele:

a) maksimaalne niiskusesisaldus peab olema vahemikus 11-14% ning võib varieeruda vastavalt toote esitlusviisile;

b) kuivaine minimaalne toorvalgusisaldus peab olema vähemalt:

— 15% artikli 1 punktis a ja artikli 1 punkti b teises taandes loetletud toodete puhul,

— 45% artikli 1 punkti b esimeses taandes loetletud toodete puhul;

c) kuivsööt peab olema veatu, ehtne ja standardse turustuskvaliteediga.

Eelkõige kiudaine- ja karotiinisisaldust käsitlevad täiendavad tingimused võib kehtestada [...]."

9 Artikli 9 punkt c sätestab:

„Artiklis 3 sätestatud toetust antakse üksnes töötlemisettevõtetele, kes töötlevad artiklis 1 loetletud tooteid ja kes:

[...]

c) kuuluvad vähemalt ühte järgmistest kategooriatest:

— ettevõtted, kes on sõlminud lepingud kuivatatava sööda tootjatega,

— ettevõtted, kes on töödelnud oma põllukultuure või rühmade puhul oma liikmete põllukultuure,

— ettevõtted, kes on saanud oma tarned juriidilistelt või füüsilistelt isikutelt, kes pakuvad teatavaid kindlaksmääratavaid tagatisi ja on sõlminud lepingud kuivatamiseks ettenähtud sööda tootjatega; kõnealused juriidilised või füüsilised isikud on ostjad, kelle on artiklis 17 sätestatud korras kehtestatud tingimustel heaks kiitnud pädevad asutused liikmesriikides, kus sööt on koristatud. "

10 Artikli 11 lõige 2 täpsustab:

„Kui artikli 9 punkti c esimeses taandes osutatud lepingud on tootjate tarnitud sööda töötlemist käsitlevad töötlemislepingud, täpsustatakse neis vähemalt maa-ala, millelt koristatud põllukultuurid tuleb tarnida, ning lepingud sisaldavad lauset, millega nähakse ette töötlemisettevõtete kohustus maksta tootjatele artiklis 3 täpsustatud toetus, mille nad saavad lepingute alusel töödeldud koguste eest. "

Kohtueelne menetlus ja hagi

11 Olles kindlaks teinud, et Rootsi Kuningriik on jätnud määruse nr 603/95 alusel makstud toetused käibemaksuga maksustamata, ning võttes arvesse, et antud olukord on vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a, saatis komisjon 18. novembril 1998 EÜ asutamislepingu artiklis 169 (nüüd EÜ artikkel 226) sätestatud korras Rootsi Kuningriigile märgukirja ja palus tal esitada kahe kuu jooksul oma seisukoht.

12 15. jaanuaril 1999 vastas Rootsi valitsus, et võttes arvesse toetuse eesmärki ja selle arvutamise ja maksmise meetodit, ei saa seda pidada kaupade tarnete või teenuste osutamise hinnaga otse seotuks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses.

13 Komisjon ei nõustunud sellise analüüsiga ja saatis 6. augustil 1999 Rootsi valitsusele põhjendatud arvamuse, kutsudes liikmesriiki võtma kahe kuu jooksul arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid.

14 Rootsi valitsus jäi oma 4. oktoobri 1999. aasta kirjas endisele seisukohale.

15 Neil asjaoludel otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

16 Euroopa Kohtu presidendi 29. aprilli 2003. aasta määrusega lubati Soome Vabariigil astuda menetlusse kostja nõuete toetuseks.

Põhiküsimus

Poolte argumendid

17 Komisjoni hinnangul kuuluvad käibemaksuga maksustamisele kuivsööda töötlemisettevõtete kolmest võimalikust tegevusvaldkonnast järgmise kahe valdkonna tehingud:

— haljassööda ostmine tootjatelt ning töödeldud toodangu edasimüük kolmandatele isikutele;

— haljassööda töötlemislepingute sõlmimine tootjatega sööda omandiõiguse üleandmiseta ja töödeldud toodangu tagastamine tootjatele.

18 Kui töötlemisettevõtted ostavad tootjatelt kuivsööda edasimüügiks kolmandatele isikutele, on tegemist kauba ostu- ja edasimüügilepingute sõlmimisega, ning neid tehinguid tuleb kahtlemata pidada kauba tarnimiseks kuuenda käibemaksudirektiivi mõttes, järelikult on need maksustatavad.

19 Töötlemislepingute puhul tuleb tehingut pidada sööda kuivatamisteenuse osutamiseks, kuna töötlemisettevõte tagastab kuivatatud sööda haljassööda tootjale. See teenuse osutamine kui niisugune kuulub kuuenda käibemaksudirektiivi alusel maksustamisele.

20 Vastavalt artikli 11 A osa lõike 1 punktile a tuleb maksustamisele kuuluvate tehingute puhul määruse nr 603/95 raames makstud toetused käibemaksuga maksustada.

21 Komisjon toob välja, et määruse nr 603/95 artikli 9 kohaselt antakse „[a]rtiklis 3 sätestatud toetust [...] üksnes töötlemisettevõtetele [...]". Need ettevõtted on seega õiguslikus tähenduses toetuse saajad, keda ühenduse seadusandja silmas peab, viidates kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 alapunktis a: „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija [...] saab." Määrus nr 603/95 ei maini ühtegi teist kuivsööda turustamisel antava toetuse saamiseks õigustatud isikut selle mõiste õiguslikus tähenduses.

22 Komisjon möönab, et teatavat liiki ettevõtjatele toetuse maksmine võib olla majanduslikult kasulik tootmistsüklis nii toetust saavatest ettevõtetest eespool (käesoleval juhul haljassööda tootjad), kui ka nendest tagapool asuvatele ettevõtjatele

(käesoleval juhul loomakasvatajad). Ta märgib, et töötlemislepingute korral nõuab ühenduse seadusandja määruse nr 603/95 artiklis 11 lõikes 2, et töötlemisettevõte maksaks sekkumisametilt saadud toetuse tootjale.

23 Sellele vaatamata ei muuda võimalus, et toetus toob kasu ka teistele ettevõtjatele, või kohustus maksta osa või kogu saadud toetus teistele ettevõtjatele, sugugi probleemi õiguslikku sisu. Seega tuleb toetuse saajat õiguslikus tähenduses, s.o töötlemisettevõtet, eristada toetuse kaudsest saajast majanduslikus tähenduses.

24 Komisjon rõhutab, et kasutades kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a mõistet „hinnaga otse seotud toetused", on ühenduse seadusandja soovinud käibemaksuga maksustava summa hulka arvata kõik toetused, millel on otsene mõju tarnija poolt saadava tasu suurusele. Neil toetustel peab olema otsene või isegi põhjuslik seos kauba tarnimisega või teenuse osutamisega, mis on koguseliselt täpselt määratletud või mida saab nii määratleda: abi antakse vastavalt kaupade või teenuste tegelikule müügile turul. Sellise olukorraga ongi käesoleval juhul tegu.

25 Rootsi valitsuse väitel ei kuulu kõnealune toetus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaldamisalasse.

26 Ta toob muuhulgas esile, et kõnealust toetust ei maksta toetuse saajale selleks, et ta tarniks teatavat kaupa või osutaks teatavat teenust.

27 Määruses nr 603/95 määratletud toetuse maksmiseks vajalikud tingimused on alljärgnevad:

— kuivsööt peab olema töötlemisettevõttest välja viidud;

— see vastab teatud kvaliteedinõuetele;

— garanteeritud maksimumkogus on ületatud või ületamata.

28 Ei ole nõutud, et töötlemisettevõte teeks lisaks maksustatavaid tehinguid, nagu näiteks tootja nimel kuivsööda müümine või sööda kuivatamine.

29 Töötlemislepingu korral ei saa toetust pidada töötlemise teostamise eest makstavaks tasuks, sest ettevõttel on kohustus maksta saadud toetus tootjatele edasi.

30 Soome valitsus ei ole esitanud menetlusse astuja seisukohti. Suulise menetluse käigus toetas ta kostja seisukohti.

Euroopa Kohtu hinnang

31 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt peab selles määratletud juhtudel käibemaksuga maksustatav summa sisaldama maksukohustuslastele makstud toetusi ning selle sätte eesmärk on maksustada käibemaksuga kaupade või teenuste koguväärtus, et selle kaudu ära hoida toetuste maksmisega kaasnev maksutulu vähenemine.

32 Sõnastuse kohaselt rakendub antud säte siis, kui toetus on otse seotud asjaomase tehingu hinnaga.

33 Sellise juhuga on tegu, kui toetuse saajale makstakse toetust nimelt selleks, et ta tarniks teatavat kaupa või osutaks teatavat teenust. Ainult sellisel juhul saab toetust pidada kauba tarnimise või teenuse osutamise eest makstavaks tasuks, mis seega on maksustatav. Eelkõige tuleb tõdeda, et õigus toetust saada tekib toetuse saajal ajast, kui ta on maksustatava tehingu teinud (22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/00: Office des produits wallons, EKL 2001, lk I-9115, punktid 12 ja 13).

34 Muu hulgas tuleb kindlaks teha, kas kauba ostjad või teenuse saajad saavad kasu toetuse saajale makstud toetusest. Seetõttu on vajalik, et kauba ostja või teenuse saaja poolt makstav hind oleks määratletud nii, et see väheneb võrdeliselt kauba müüjale või teenuse osutajale makstava toetusega, mis on seega viimaste poolt nõutavat hinda kujundavaks üheks teguriks. Samuti tuleb kindlaks teha, kas toetuse maksmine müüjale või teenuse osutajale võimaldab tal objektiivselt kaupa tarnida või teenust osutada madalama hinnaga, võrreldes sellega, mida ta oleks pidanud nõudma toetuse puudumise korral (eespool viidatud Office des produits wallons'i kohtuotsus, punkt 14).

35 Toetuse vormis makstav tasu peab siiski olema määratletav. Toetussumma ei pea tingimata olema täpses vastavuses tarnitud kauba või osutatud teenuste hinna alanemisega. Piisab, kui hinna alanemise ja toetuse, mis võib olla kindlasummaline, vahel on märgatav seos (eespool viidatud Office des produits wallons'i kohtuotsus, punkt 17).

36 Kokkuvõttes hõlmab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a mõiste „hinnaga otse seotud toetused" ainult neid toetusi, mis kujutavad endast kolmanda isiku poolt müüjale või teenuse osutajale kaupade tarnimise või teenuse osutamise eest makstavat tasu või selle osa (eespool viidatud Office des produits wallons'i kohtuotsus, punkt 18).

37 Tuleb tõdeda, et kummagi komisjoni poolt osundatud tehingu — nii haljassööda tootjatelt ostetud ja seejärel kuivatatud sööda müük töötlemisettevõtte poolt kui ka töötlemisettevõtte poolt haljassööda tootjaga töötlemislepingu sõlmimine — puhul ei ole käesoleval juhul vaidlusaluste toetuste käibemaksuga maksustamise tingimused täidetud.

Tootjatelt ostetud sööda müük pärast kuivatamist

38 Komisjoni väite kohaselt on juhul, kui töötlemisettevõte müüb kuivatatud toorsööta, olles omandanud toormaterjali haljassööda tootjatelt, tegemist kaupade tarnimisega kuuenda käibemaksudirektiivi mõttes.

39 Toetus makstakse töötlemisettevõttele, kes võib seda vabalt kasutada.

40 Siiski ei ole toetus maksustatava tehingu hinnaga kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a mõttes otse seotud.

41 Nimelt ei maksta kõnealust toetust selleks, et töötlemisettevõte ostjale kuivsööta tarniks.

42 Antud juhul on pooled ühel meelel, et maailmaturul ei ole kuivsööda puudust. Vaidlust ei ole ka selles, et toetuskava eesmärk on nii ühenduses raames tootmise edendamine hoolimata maailmaturuga võrreldes kõrgematest tootmiskuludest, et tagada sisemine tarneallikas, kui ka kvaliteetse kuivsööda tootmine. Määruse nr 603/95 üheteistkümnendas põhjenduses rõhutatakse, et eesmärk on „soodustada haljassööda korrapärast tarnimist töötlejatele ja võimaldada tootjatel toetuskavas osaleda" ja kümnes põhjendus sedastab vajaduse määrata kindlaks toetuse saamise tingimustele vastava kuivsööda miinimumkvaliteedi kriteeriumid, mis on ette nähtud nimetatud määruse artiklis 8.

43 Selles kontekstis ei ilmne, et toetuskava oleks suunatud tarbimise edendamisele. Selle eesmärk ei ole õhutada kolmandaid isikuid ostma kuivsööta põhjusel, et hinnad on tänu toetusele maailmaturuhindadest madalamad; selles olukorras ei vastaks tasutud hinnaga piirduv maksustatav summa tarnitud kauba koguväärtusele. See võimaldab neil kolmandatel isikutel varuda ühenduses sööta maailmaturu hinnaga võrreldava hinna eest, millega nad saaks suure tõenäosusega varuda sööta

ühendusest väljaspool, kui toetuse puudumise korral puuduks ühendusesisene pakkumine või see oleks ebapiisav. Sellelt hinnalt tasutav käibemaks hõlmab seega kauba kogu turuväärtust.

4 Ainult neil põhjustel, ja ilma et oleks vajadust kontrollida, kas ülejäänud tingimused toetuste arvamiseks käibemaksuga maksustatava summa hulka on täidetud, tuleb tõdeda, et komisjoni väide, mis puudutab tootjatelt ostetud sööda müüki pärast selle kuivatamist, ei ole põhjendatud.

Töötlemisleping

5 Nagu komisjon rõhutab, on töötlemislepingu esemeks kuivatamisteenus ehk teenuse osutamine, mida sooritab töötlemisettevõte haljassööda tootja nimel.

6 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a tuleneb siiski, et toetus on maksustatav juhul, kui see on makstud kas tarnijale või teenuste osutajale, nii et viimane saab seda vabalt kasutada.

7 Seega ei laeku töötlemislepingute puhul töötlemisettevõtte poolt saadav toetus tema tuludesse.

8 Määruse nr 603/95 artikkel 9 sätestab tõepoolest, et „[...] toetust antakse üksnes töötlemisettevõtetele [...]."

49 Siiski näeb määruse nr 603/95 viieteistkümnes põhjendus töötlemislepingute osas ette toetuse edasimaksmise tootjatele ja sama määruse artikli 11 lõige 2 näeb ette töötlemisettevõtete kohustuse maksta tootjatele toetus, mille nad saavad lepingute alusel töödeldud koguste eest.

50 Nõnda ei saa töötlemisettevõte saadud toetust vabalt kasutada. Tal on vaid vahendaja roll toetust jagava asutuse ja sööda tootja vahel. Seda arvesse võttes ei saa nõustuda komisjoni pakutud kriteeriumiga, mis on tuletatud „õiguslikus tähenduses toetuse saaja" mõistest ega arvesta toetusest majandusliku kasu saajat.

51 Neil tingimustel ei saa toetust pidada tasuks, mida töötlemisettevõte saab osutatud teenuse eest, ja see ei võimalda tal seda teenust osutada madalama hinnaga.

52 Kuivatamisteenuse hinna hulka peab seega arvestama tavalised töötlemiskulud, nii et selle hinnalt tasutav käibemaks hõlmaks teenuse koguväärtuse.

53 Tootjale edasi antud toetus vähendab tema jaoks kuivsöödaga seotud kulusid. Hinna alanemine ei leia siiski aset maksustatava tehingu eest tasumise ajal. See toimub tagantjärele, pärast osutatud teenuse koguväärtusele vastava hinna tasumist.

54 Kui haljassööda tootjale lõpuks makstud toetus arvata samuti maksustatava summa hulka, siis tooks see kaasa kuivatamisteenuse ülemäärase maksustamine, mis oleks vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 1 A osa lõike 1 punkti a eesmärgiga.

55 Üksnes neil alustel ja ilma vajaduseta kaaluda, kas ülejäänud tingimused toetuse arvestamiseks maksustatava summa hulka on täidetud, tuleb asuda seisukohale, et komisjoni väide töötlemislepingute suhtes ei ole põhjendatud.

56 Kuna lõpptulemusena ei ole kumbki komisjoni väide põhjendatud, tuleb hagi jätta rahuldamata.

Kohtukulud

57 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb vastavalt kostja sellekohasele taotlusele jätta kohtukulud hageja kanda.

58 Soome Vabariik, kes astus menetlusse kostja nõuete toetuseks, kannab kodukorra artikli 69 lõike 4 esimese lõigu alusel ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (teine koda)

otsustab:

1. Jätta hagi rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Ühenduste Komisjonilt.

3. Jätta Soome Vabariigi kohtukulud tema enda kanda.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. juulil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

R. Grass

Teise koja esimees

C. W. A. Timmermans