SODBA SODIŠČA (drugi senat)
z dne 15. julija 2004*

V zadevi C-463/02,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata E. Traversa in K. Simonsson, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Švedski, ki jo zastopa A. Falk, zastopnica, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

ob intervenciji

Republike Finske, ki jo zastopa T. Pynnä, zastopnica, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

intervenientka,

* Jezik postopka: švedščina.

zaradi ugotovitve, da Kraljevina Švedska, s tem da ni odmerila davka na dodano vrednost na zneske pomoči, izplačane na podlagi Uredbe Sveta št. 603/95/ES z dne 21. februarja 1995 o skupni ureditvi trga za posušeno krmo (UL L 63, str. 1), ni izpolnila obveznosti iz člena 11 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1),

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, C. Gulmann (poročevalec), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues, sodniki, in N. Colneric, sodnica,

generalni pravobranilec: L. A. Geelhoed,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi poročila za obravnavo,

na podlagi ustnih navedb strank na obravnavi 16. oktobra 2003, na kateri so Komisijo zastopali E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross in I. Koskinen, zastopniki, Kraljevino Švedsko A. Kruse in Republiko Finsko T. Pynnä,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. novembra 2003

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti je 23. decembra 2002 na podlagi člena 226 ES pri Sodišču Evropskih skupnosti vložila tožbo zaradi ugotovitve, da Kraljevina Švedska, s tem da ni odmerila davka na dodano vrednost na zneske pomoči, izplačane na podlagi Uredbe Sveta št. 603/95/ES z dne 21. februarja 1995 o skupni ureditvi trga za posušeno krmo (UL L 63, str. 1), ni izpolnila obveznosti iz člena 11 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

Pravni okvir

Ureditev Skupnosti na področju DDV

2 Člen 2(1) Šeste direktive določa, da je predmet davka na dodano vrednost tudi „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo".

3 Člen 11(A)(1)(a) te direktive določa:

„Davčna osnova

a) pri dobavah blaga in storitev [...] je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav."

Ureditev Skupnosti o pomočeh za posušeno krmo

4 Člen 3 Uredbe št. 603/95 določa, da je višina pomoči za posušeno krmo, ki je sušena umetno s toploto, 68,83 EUR na tono in 38,64 EUR na tono za krmo, sušeno na soncu.

5 Člen 4, spremenjen z Uredbo Sveta št. 1347/95/ES z dne 9. junija 1995 (UL L 131, str. 1), določa največjo zajamčeno količino posušene krme, za katero se lahko dodeli pomoč. Med drugim te količine razdeli med države članice.

6 Člen 5 določa:

„Kadar količina posušene krme, za katero je zaprošena pomoč [...], v katerem koli tržnem letu preseže največjo zajamčeno količino iz člena 4 [...], se višina pomoči, ki se izplača v tistem letu, izračuna tako:

— pri presežku največje zajamčene količine do 5 % se v vseh državah članicah pomoč zniža za znesek, ki je sorazmeren s tem presežkom,

— pri vsakem presežku, ki je višji od 5 %, se v vsaki državi članici, ko proizvodnja za več kot 5 % preseže državne zajamčene količine, opravi dodatno znižanje, sorazmerno s presežkom.

[...]“

7 Člen 6(2) določa, da mora zadevna posušena krma, preden postane upravičena do predplačila, zapustiti predelovalno podjetje.

8 Člen 8 določa:

„Pomoč, predpisana v členu 3, se dodeli na zahtevo zadevne stranke, in sicer za posušeno krmo, ki je zapustila predelovalna podjetja in ki izpolnjuje naslednje pogoje:

a) najvišja stopnja vsebnosti vlage mora biti med 11 % in 14 % in se lahko spreminja glede na vrsto proizvoda;

b) najnižja vsebnost surovih beljakovin v suhi snovi ne sme biti nižja od:

— 15 % pri proizvodih, navedenih v členu 1(a) in v drugi alinei člena 1(b),

— 45 % pri proizvodih, navedenih v prvi alinei člena 1(b);

c) posušena krma mora biti zdrava, pristna in primerna za prodajo.

[Ob tem] se lahko predpišejo dodatni pogoji, zlasti glede vsebnosti vlaken in karotina."

9 Člen 9(c) določa:

„Pomoč, predpisana v členu 3, se dodeli le podjetjem, ki predelujejo proizvode, [...] in ki:

[...]

c) spadajo v vsaj eno od naslednjih kategorij:

— podjetja, ki so sklenila pogodbe s pridelovalci krme za sušenje,

— podjetja, ki so predelala svoje lastne pridelke ali, v primeru združenj, pridelke svojih članov,

— podjetja, ki so pridobila svoje zaloge od pravnih ali fizičnih oseb, ki poleg predpisanih predložijo še določena jamstva, da so sklenile pogodbe s pridelovalci krme za sušenje; te pravne ali fizične osebe so kupci, ki so jih odobrili pristojni organi držav članic, v katerih je krma pridelana [...]“

10 Člen 11(2) določa:

„Kadar so pogodbe iz prve alinee člena 9(c) posebne pogodbe za predelavo krme, ki jo dobavijo pridelovalci, mora biti v njih opredeljena vsaj površina, s katere bo dobavljen pridelek, in morajo vsebovati klavzulo, ki določa obveznost predelovalnih podjetij, da plačajo proizvajalcem pomoč, določeno v členu 3, ki jo prejmejo za predelane količine po pogodbah."

Predhodni postopek in tožba

11 Komisija je 18. novembra 1998, potem ko je ugotovila, da Kraljevina Švedska od pomoči, dodeljenih po Uredbi št. 603/95, ni odmerila DDV, in ker je štela, da je navedeno v nasprotju z določbo člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, skladno s postopkom iz člena 169 Pogodbe ES (postal člen 226 ES) nanjo naslovila pisno opozorilo in jo pozvala, naj v roku dveh mesecev poda svoja stališča.

12 Kraljevina Švedska je 15. januarja 1999 odgovorila, da pomoči glede na njen namen in način, na katerega je izračunana in izplačana, ni mogoče šteti za subvencijo, ki bi bila neposredno povezana s ceno dobave blaga oziroma opravljanja storitev v smislu člena 11 Šeste direktive.

13 Ker se Komisija s to analizo ni strinjala, je 6. avgusta 1999 na švedsko vlado naslovila obrazloženo mnenje, v katerem jo je pozvala, naj v roku dveh mesecev sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev.

14 Švedska vlada svojega stališča v dopisu z dne 4. oktobra 1999 ni spremenila.

15 V teh okoliščinah se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.

16 S sklepom predsednika Sodišča z dne 29. aprila 2003 je bila Republiki Finski dovoljena intervencija v podporo predlogom tožene stranke.

Temelj

Trditve strank

17 Komisija meni, da je treba DDV odmeriti tudi od dobav oziroma storitev predelovalnih podjetij krme v dveh od treh možnih načinov, na katere opravljajo svojo dejavnost, in sicer:

— nakup zelene krme od pridelovalcev in prodaja predelanega proizvoda tretjim;

— sklepanje posebnih pogodb o predelavi za sušenje zelene krme s pridelovalci, brez prenosa lastništva na predelovalca, in vračilo krme pridelovalcem po predelavi.

18 V primeru predelovalnih podjetij, ki kupujejo krmo od pridelovalcev z namenom prodaje tretjim, naj bi prihajalo do sklepanja kupnih pogodb in pogodb o preprodaji blaga, ki bi jih bilo treba očitno šteti za dobave blaga oziroma storitve v smislu Šeste direktive, od katerih bi bilo treba posledično odmeriti davek.

19 V primeru posebnih pogodb za predelavo krme bi bilo treba zaradi vračila posušene krme, ki jo pridelovalcu zelene krme vrne predelovalno podjetje po predelavi, šteti, da gre za storitev sušenja krme, ki je kot taka obdavčljiva na podlagi Šeste direktive.

20 V skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive bi morale biti dobave in storitve predmet davka na dodano vrednost v primeru pomoči, dodeljenih na podlagi Uredbe št. 603/95.

21 Komisija poudarja, da se skladno s členom 9 Uredbe št. 603/95 „[p]omoč, določena v členu 3, [...] dodeli le podjetjem, ki predelujejo proizvode [...]". Da bi bila ta podjetja edini prejemniki subvencij v pravnem pomenu besede, je zakonodajalec Skupnosti nameraval določiti s tem, da se je skliceval na „plačilo, ki ga je prejel [...] dobavitelj ali izvajalec" v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive. V Uredbi št. 603/95 med upravičenci do pomoči ni naveden noben drug upravičenec do pomoči za trgovanje s posušeno krmo v pravnem pomenu besede.

22 Komisija priznava, da ima lahko subvencija, dodeljena določeni skupini podjetij, ugoden ekonomski vpliv na dobavitelje in izvajalce storitev, ki so v proizvodnem procesu bodisi pred prejemniki pomoči (kot v tem primeru pridelovalci zelene krme)

bodisi za njimi (kot v tem primeru živinorejci). Opozarja, da zakonodajalec Skupnosti za primere posebnih pogodb za predelavo krme v členu 11(2) Uredbe št. 603/95 sam postavlja zahtevo, da predelovalno podjetje proizvajalcem povrne pomoč, določeno v členu 3, ki jo prejme od intervencijskega organa.

23 Kljub temu niti možnost, da je subvencija v korist drugim dobaviteljem oziroma izvajalcem oziroma obveznost povračila dela ali celotne subvencije drugim dobaviteljem ali izvajalcem, v ničemer ne spreminja pravnih elementov problema. Pojem naslovnika pomoči v pravnem smislu, to je predelovalno podjetje, bi bilo treba dejansko razlikovati od posrednega upravičenca do pomoči v ekonomskem pomenu besede.

24 Komisija zatrjuje, da je nameraval zakonodajalec Skupnosti z uporabo izraza „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno" v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive v davčno osnovo za odmero DDV vključiti vse pomoči, ki neposredno vplivajo na višino protidajatve, ki jo prejmeta dobavitelj oziroma izvajalec. Te subvencije bi morale imeti neposredno zvezo ali biti v vzročni zvezi z dobavo blaga ali s storitvami, ki so natančno določene ali določljive: pomoč naj bi bila izplačana, ko sta blago ali storitev dejansko prodana na trgu. V tem primeru se je zgodilo prav to.

25 Švedska vlada poudarja, da se člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive ne uporablja za obravnavano pomoč.

26 Zatrjuje predvsem, da ta pomoč ni posebej plačana njenemu upravičencu zato, da bi ta dobavil blago oziroma opravil določeno storitev.

27 Odločilna merila za izplačilo pomoči, določena z Uredbo št. 603/95, naj bi bila:

— posušena krma zapusti predelovalno podjetje;

— ustreza določenim merilom kakovosti;

— obstaja ali pa tudi ne presežek največjih zagotovljenih količin.

28 Predelovalnemu podjetju naj ne bi bilo treba poleg tega opravljati obdavčljivih prenosov, kot so prodaja posušene krme oziroma sušenje za račun proizvajalca.

29 V primeru posebne pogodbe za predelavo krme pomoči ni mogoče šteti kot protidajatve za predelavo, saj ima podjetje obveznost, da proizvajalcem povrne prejeto pomoč.

30 Finska vlada ni vložila intervencijske vloge. V ustnem postopku je podprla predloge tožene stranke.

Presoja Sodišča

31 Ker člen 11(a)(1)(a) Šeste direktive v primerih, na katere se nanaša, določa, da se v davčno osnovo za DDV vštevajo tudi subvencije, dodeljene davčnim zavezancem, kot predmet DDV zajema celotno vrednost blaga oziroma opravljene storitve in preprečuje, da bi izplačilo pomoči povzročilo zmanjšanje davčnega donosa.

32 V skladu z njenim besedilom se ta določba uporablja, če je subvencija neposredno povezana s ceno zadevne dobave blaga oziroma z opravljeno storitvijo.

33 Da bi bilo tako, mora biti subvencija najprej izplačana točno določenemu subvencioniranemu dobavitelju oziroma izvajalcu, da bi ta dobavil blago oziroma opravil določeno storitev. Le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija protidajatev za dobavo blaga ali za opravljeno storitev in posledično obdavčljiva. Predvsem je treba ugotoviti, da je pravica do prejema subvencije upravičencu priznana, ko je ta opravil dobavo oziroma storitev, ki se obdavči (sodba z dne 22. novembra 2001 v zadevi Office des produits wallons, C-184/00, Recueil, str. I-9115, točki 12 in 13).

34 Poleg tega je treba preveriti, da imajo kupci blaga oziroma prejemniki storitev dobiček od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu. Pravzaprav je nujno, da je cena, ki jo mora plačati kupec oziroma prejemnik, določena tako, da sorazmerno zmanjša subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga ali ponudniku storitve, ki torej pomeni element za določanje cene, ki jo lahko ta postavi. Ob tem je treba tako preveriti še, ali dejstvo, da je subvencija izplačana prodajalcu oziroma izvajalcu, tema objektivno omogoča, da prodata blago oziroma opravita storitev po ceni, nižji od cene, ki bi jo lahko postavila brez prejete pomoči (zgoraj navedena sodba Office des produits wallons, točka 14).

35 Protidajatev, ki jo pomeni subvencija, mora biti najmanj določljiva. Ni nujno, da znesek subvencije natančno ustreza zmanjšanju cene dobavljenega blaga oziroma opravljene storitve. Dovolj je, da je razmerje med ceno in zadevno pomočjo, ki je lahko tudi pavšalno, dovolj pomembno (zgoraj navedena sodba Office des produits wallons, točka 17).

36 Zagotovo izraz „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno" v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive zajema izključno pomoči, ki pomenijo celotne ali delne protidajatve za dobavo blaga oziroma opravljeno storitev, ki jih tretji plača prodajalcu ali izvajalcu (zgoraj navedena sodba Office des produits wallons, točka 18).

37 V obravnavanem primeru je zato treba ugotoviti, da pogoji za odmero DDV od spornih pomoči niso izpolnjeni za nobeno od dveh skupin, ki ju navaja Komisija, to je niti v primeru, ko predelovalno podjetje po sušenju proda krmo, ki jo kot zeleno krmo kupi od pridelovalcev krme, niti v primeru posebne pogodbe za predelavo krme, ki jo skleneta predelovalno podjetje in pridelovalec zelene krme.

Prodaja krme, kupljene od proizvajalcev, po sušenju

38 Kot trdi Komisija, pomeni prodaja posušene krme predelovalnega podjetja, potem ko jo to kupi od pridelovalcev krme, dobavo blaga v smislu Šeste direktive.

39 Pomoč se plača v korist predelovalnega podjetja, ki lahko z njo razpolaga.

40 Kljub temu ni neposredno povezana s ceno dobave blaga ali storitve v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive.

41 Dejansko se ne izplača posebej z namenom, da bi predelovalno podjetje kupcu dobavilo posušeno krmo.

42 V obravnavnem primeru stranki soglašata, da na svetovnem trgu ni pomanjkanja posušene krme. Prav tako je gotovo, da je namen ureditve sistema pomoči spodbujanje pridelave znotraj Skupnosti, in to kljub temu, da proizvodni stroški presegajo stroške na svetovnem trgu, zato da bi bila zagotovljena notranji vir preskrbe, in pridelava kakovostne posušene krme. Glede tega enajsta uvodna izjava k Uredbi št. 603/95 poudarja namen, da se „spodbuja redno dobavo zelene krme predelovalcem in da se pridelovalcem omogoči, da pridobijo koristi od sheme pomoči", deseta uvodna izjava pa navaja potrebo po določitvi meril za najnižjo kakovost posušene krme, za katero se dodeli pomoč, to je meril, ki so natančneje določena v členu 8 navedene uredbe.

43 V tem kontekstu se ne zdi, da bi bila ureditev pomoči ureditev spodbujanja potrošnje. Ureditev ni usmerjena k temu, da bi tretje vzpodbujala k nakupu posušene krme, zato ker bi bila cena zaradi prejete pomoči nižja od cene na svetovnem trgu, in torej ne ustvarja položaja, ko davčna osnova za odmero DDV, omejena na ceno, ki je dejansko plačana, ne ustreza celotni vrednosti dobavljenega blaga. Njen namen je, da se tretjim omogoči preskrba znotraj Skupnosti po ceni, ki je primerljiva s cenovnim tečajem na svetovnem trgu in ki jo tretji v vsakem primeru

plača za preskrbo zunaj Skupnosti, če je ob odsotnosti pomoči ponudba znotraj Skupnosti nezadostna ali pa je sploh ni. DDV, ki se odmeri na to ceno, pokriva torej celotno tržno vrednost blaga.

44 Samo zato in ne da bi bilo treba presojati, ali so izpolnjeni tudi drugi pogoji za vštevanje pomoči v davčno osnovo za DDV, je treba ugotoviti, da očitek Komisije v delu, ki se nanaša na prodajo krme, kupljene od pridelovalcev, po sušenju, ni utemeljen.

Posebna pogodba za predelavo krme

45 Kot trdi Komisija, je predmet posebne pogodbe za predelavo krme sušenje, torej gre za storitev, ki jo opravi predelovalno podjetje za račun pridelovalca krme.

46 Vendarle člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive predpostavlja, da mora biti subvencija, da bi jo bilo mogoče obdavčiti, plačana v korist dobavitelja blaga ali ponudnika storitve, tako da lahko ta z njo razpolagata.

47 Sicer pa se v primeru posebnih pogodb za predelavo krme pomoč ne izplača v korist predelovalnega podjetja.

48 Člen 9 Uredbe št. 603/95 nedvomno določa, da se „pomoč [...] dodeli le podjetjem, ki predelujejo proizvode".

49 Kljub temu petnajsta uvodna izjava k Uredbi št. 603/95 določa, da je treba v primeru posebnih pogodb za predelavo krme omogočiti, da bo pomoč v končni fazi dodeljena pridelovalcu, člen 11(2) te Uredbe pa določa tudi obveznost predelovalnih podjetij, da proizvajalcem plačajo pomoč, ki jo prejmejo za količine, predelane po pogodbah.

50 Predelovalno podjetje tako ne more prosto razpolagati s prejeto pomočjo. Njegova vloga je zgolj vloga posrednika med dajalcem pomoči in pridelovalcem krme. V tem smislu se s Komisijo ni mogoče strinjati o predlaganem merilu, ki se nanaša na „prejemnika v pravnem smislu", ne glede na njeno ekonomsko korist.

51 Pomoč pod navedenimi pogoji za predelovalno podjetje ne more šteti kot protidajatev za storitev, ki jo je to opravilo, prav tako pa mu ne dopušča, da bi to storitev opravilo po nižji ceni.

52 Cena storitve sušenja mora torej upoštevati normalne stroške predelave, tako da DDV, obračunan od te cene, pokriva celotno vrednost te storitve.

53 Pomoč, namenjena v korist proizvajalca, temu zniža stroške posušene krme. Kljub temu pa se znižanje opravi potem, ko je plačana cena od obdavčljive dobave oziroma storitve. To nastopi *a posteriori*, po plačilu cene, ki ustreza celotni vrednosti opravljene storitve.

54 Če bi v davčno osnovo všteli tudi pomoč, ki je bila v končni fazi plačana proizvajalcu zelene krme, bi to imelo za posledico presežno obdavčenje storitve sušenja, kar bi bilo v nasprotju z namenom člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive.

55 Samo zato in ne da bi bilo treba presojati, ali so izpolnjeni tudi drugi pogoji za vštevanje pomoči v davčno osnovo, je treba ugotoviti, da očitek Komisije v delu, ki zadeva posebne pogodbe za predelavo krme, ni utemeljen.

56 Nazadnje, ker noben izmed dveh očitkov Komisije ni bil utemeljen, je treba tožbo v celoti zavrniti.

Stroški

57 Na podlagi člena 69(2) Poslovnika se stranki, ki s svojim zahtevkom ni uspela, naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker Komisija s svojimi tožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov, tako kot je predlagala tožena stranka.

58 Na podlagi člena 69(4) Poslovnika Republika Finska, ki je intervenirala v podporo predlogov, ki jih je ta predložila, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SODIŠČE (drugi senat)

razsodilo:

1) **Tožba se zavrne.**

2) **Komisiji Evropskih skupnosti se naloži plačilo stroškov.**

3) **Republika Finska nosi svoje stroške.**

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 15. julija 2004.

Sodni tajnik

R. Grass

Predsednik drugega senata

C. W. A. Timmermans