YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2004 *

Asiassa C-144/02,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehenään M. Lumma,

vastaajana,

jota tukevat

Suomen tasavalta, asiamiehinään T. Pynnä ja E. Bygglin, prosessiosoite Luxemburgissa,

ja

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

Ruotsin kuningaskunta, asiamiehinään A. Kruse ja A. Falk, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijoina,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, ettei Saksan liittotasavalta ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on jättänyt kantamatta arvonlisäveron kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä 21 päivänä helmikuuta 1995 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 603/95 (EYVL L 63, s. 1) nojalla maksetusta tuesta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit C. Gulmann (esittelevä tuomari), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues ja N. Colneric,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan komission, asiamiehinään E. Traversa, K. Gross, I. Koskinen ja K. Simonsson, Saksan liittotasavallan, asiamiehenään M. Lumma, Suomen tasavallan, asiamiehenään T. Pynnä, ja Ruotsin kuningaskunnan, asiamiehenään A. Kruse, 16.10.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.11.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY 226 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.4.2002 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, ettei Saksan liittotasavalta ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on jättänyt kantamatta arvonlisäveron kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä 21 päivänä helmikuuta 1995 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 603/95 (EYVL L 63, s. 1) nojalla maksetusta tuesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön arvonlisäverosäännökset

2 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

a) — — tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

Kuivarehualalla myönnettävää tukea koskevat yhteisön säännökset

4 Asetuksen N:o 603/95 3 artiklassa säädetään, että tuen määrä on keinotekoisesti lämpökuivatulle rehulle 68,83 euroa tonnilta ja aurinkokuivatulle rehulle 38,64 euroa tonnilta.

5 Asetuksen N:o 603/95 4 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 9.6.1995 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1347/95 (EYVL L 131, s. 1), vahvistetaan kuivatuille rehuille markkinointivuosikohtaiset taatut enimmäismäärät (TEM), joille tukea voidaan myöntää. Lisäksi siinä jaetaan nämä määrät jäsenvaltioiden kesken.

6 Asetuksen N:o 603/95 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jos niiden kuivattujen rehujen, joille tukea haetaan 3 artiklan 2 tai 3 kohdan mukaisesti, määrä on jonakin markkinointivuonna suurempi kuin 4 artiklan 1 tai 3 kohdassa tarkoitettu TEM, kyseiseltä vuodelta maksettava tuki lasketaan seuraavasti:

— ensimmäisiltä 5 prosentilta, joilla TEM ylitetään, tukea vähennetään kaikissa jäsenvaltioissa kyseiseen TEM:n ylittävään osuuteen suhteutetulla määrällä,

— 5 prosentin yli menevältä TEM:n ylittävältä osuudelta tehdään lisävähennykset jäsenvaltioissa, joissa tuotanto on suurempi kuin [taattu kansallinen määrä], lisättynä 5 prosentilla tähän ylittävään osuuteen suhteutettuina.

— —"

7 Asetuksen N:o 603/95 6 artiklan 2 kohdassa asetetaan ennakkomaksun maksuedellytykseksi se, että kuivatut rehut on siirretty pois jalostusyrityksestä.

8 Asetuksen N:o 603/95 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 3 artiklassa tarkoitettu tuki myönnetään asianomaisen hakemuksesta jalostusyrityksestä pois siirretyille kuivatuille rehuille, jotka täyttävät seuraavat edellytykset:

a) suurin kosteuspitoisuus on 11–14 prosenttia ja voi vaihdella tuotteen esillepanomuodon mukaan;

b) raakavalkuaisen vähimmäispitoisuus kuiva-aineessa on:

— 15 prosenttia 1 artiklan a alakohdassa ja b alakohdan toisessa luetelmakohdassa lueteltujen tuotteiden osalta,

— 45 prosenttia 1 artiklan b alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa lueteltujen tuotteiden osalta;

c) kuivattujen rehujen on oltava laadultaan virheettömiä, kunnollisia ja myyntikelpoisia.

Erityisesti selluloosa- ja karoteenipitoisuutta koskevia lisäedellytyksiä voidaan asettaa — —."

9 Asetuksen N:o 603/95 9 artiklan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 3 artiklassa tarkoitettua tukea voidaan myöntää ainoastaan — — tuotteita jalostaville yrityksille, jotka:

— —

c) kuuluvat ainakin yhteen seuraavista ryhmistä:

— yritykset, jotka ovat tehneet sopimuksia kuivattavien rehujen tuottajien kanssa,

— yritykset, jotka ovat jalostaneet omaa rehusatoaan tai ryhmittymien kyseessä ollessa jäsentensä rehusatoa,

— yritykset, joille toimitettu rehusato on peräisin tietyt erikseen määrättävät takuut antavilta luonnollisilta henkilöiltä tai oikeushenkilöiltä, jotka ovat tehneet sopimuksia kuivattavien rehujen tuottajien kanssa; näiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden on oltava ostajia, jotka niiden jäsenvaltioiden, joissa rehusato korjataan, toimivaltaiset viranomaiset ovat hyväksyneet — —."

10 Asetuksen N:o 603/95 11 artiklan 2 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Jos 9 artiklan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetut sopimukset ovat tuottajien toimittamien rehujen jalostusta koskevia valmistussopimuksia, niissä on eriteltävä ainakin pinta-ala, jonka rehusato on määrä toimittaa, ja niissä on oltava lauseke, jossa velvoitetaan jalostusyritykset maksamaan tuottajille 3 artiklassa tarkoitettu tuki, jonka ne saavat sopimusten mukaan jalostettaville määrille."

Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely ja kanne

11 Koska komissio oli todennut, ettei Saksan liittotasavalta kantanut arvonlisäveroa asetuksen N:o 603/95 nojalla maksetusta tuesta, ja koska se piti tätä tilannetta kuudennen arvonlisädirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan vastaisena, se osoitti 20.11.1998 Saksan liittotasavallalle EY:n perustamissopimuksen 169 artiklassa (josta on tullut EY 226 artikla) määrätyn menettelyn mukaisesti virallisen huomautuksen ja kehotti tätä esittämään huomautuksensa kahden kuukauden pituisen määräajan kuluessa.

12 Saksan hallitus vastasi 25.3.1999 päivätyllä kirjeellä, että tuki on sisällytettävä veron perusteeseen vain silloin kun se on osa kolmannelta saatua vastiketta. Jotta näin olisi nyt esillä olevassa asiassa, tuen myöntämisen olisi liityttävä suoraan niihin kuivarehutoimituksiin, jotka tuottajayritykset suorittavat ostajilleen. Kuivarehulle myönnetty tuki pitäisi voida liittää sen eri toimituksiin. Riidanalaista tukea on kuitenkin mahdotonta liittää tietyn kuivarehumäärän myyntiin.

13 Komissio osoitti 15.9.1999 Saksan liittotasavallalle perustellun lausunnon ja kehotti tätä toteuttamaan aiheelliset toimenpiteet perustellun lausunnon noudattamiseksi kahden kuukauden kuluessa sen antamisesta. Lisäksi se totesi, että ilman tukea kuivarehu myytäisiin korkeampaan hintaan, joka kuuluisi kokonaisuudessaan arvonlisäveron alaisuuteen.

14 Koska Saksan hallitus ei vastannut perusteltuun lausuntoon, komissio päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

15 Suomen tasavalta ja Ruotsin kuningaskunta hyväksyttiin yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 16.9.2002 antamalla määräyksellä vastaajan vaatimuksia tukeviksi väliintulijoiksi.

Pääasia

Asianosaisten lausumat

16 Komissio katsoo, että arvonlisäveron alaisuuteen kuuluvat sellaiset liiketoimet, joita kuivarehun jalostusyritykset suorittavat harjoittaessaan toimintaansa kahdella seuraavista kolmesta mahdollisesta toimintatavastaan:

— ne ostavat rehua tuottajilta ja myyvät jalostetun tuotteen edelleen kolmansille

— ne tekevät tuottajien kanssa rehun valmistussopimuksia ja palauttavat jalostetun tuotteen tuottajille saamatta siihen omistusoikeutta.

17 Jos jalostusyritykset ostavat rehun tuottajilta myydäkseen sen edelleen kolmansille, kyse on komission mukaan tavaran osto- ja jälleenmyyntisopimuksista, jotka ovat liiketoimina selvästi määriteltävissä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuiksi tavaroiden luovutuksiksi ja jotka sellaisina ovat veronalaisia.

18 Jos jalostusyritys valmistussopimusten yhteydessä ei osta rehua, vaan palauttaa sen kuivattuna tuorerehun tuottajalle, liiketoimi on määriteltävissä palvelun suoritukseksi, jossa on kyse rehun kuivattamisesta. Tätä palvelujen suorittamista on siis sellaisenaan verotettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin nojalla.

19 Komissio väittää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veronalaisten liiketoimien on annettava aihe arvonlisäveron kantamiseen asetuksen N:o 603/95 nojalla maksettavasta tuesta.

20 Komissio toteaa, että asetuksen N:o 603/95 9 artiklan mukaan "edellä 3 artiklassa tarkoitettua tukea voidaan myöntää ainoastaan — — jalostavalle yritykselle". Nämä yritykset ovat siis tuensaajia sanan siinä oikeudellisessa merkityksessä, jota yhteisöjen lainsäätäjä tarkoittaa viitatessaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa "luovuttajan tai suorittajan saamaan vastikkeeseen". Oikeudellisesti katsoen asetuksesta N:o 603/95 ei ole löydettävissä muuta kuivarehun myyntiin tarkoitetun tuen saajaa.

21 Komissio myöntää, että määrätylle yritysryhmälle myönnettävästä tuesta voi olla taloudellista hyötyä sekä niille taloudellisille toimijoille, jotka ovat tuotantoketjussa tuettujen yritysten edellä (tässä tapauksessa tuoreen rehun tuottajat), että niille taloudellisille toimijoille, jotka ovat tuotantoketjussa tuettujen yritysten jälkeen (tässä tapauksessa karjankasvattajat). Se huomauttaa, että jos kyse on tuorerehun valmistussopimuksista, yhteisön lainsäätäjä on asetuksen N:o 603/95 11 artiklan 2 kohdassa säätänyt, että jalostusyrityksen on siirrettävä interventioelimen sille maksama tuki tuottajille.

22 Mahdollisuus, että muut toimijat hyötyvät tuesta, tai velvollisuus siirtää tuki kokonaan tai osittain muille henkilöille, ei komission mukaan kuitenkaan vaikuta ongelman oikeudelliseen arviointiin millään tavalla. Oikeudelliselta kannalta tuensaaja, eli jalostusyritys, on erotettava välillisestä tuensaajasta, joka saa tuesta koituvan taloudellisen hyödyn.

23 Komissio väittää, että koska yhteisön lainsäätäjä on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ilmaisua "liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet", se on halunnut näin sisällyttää arvonlisäveron perusteeseen kaikki tuet, jotka vaikuttavat suoraan tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan saaman vastikkeen määrään. Näillä tuilla on oltava suora yhteys, tai jopa syy-yhteys, määrällisesti tarkkaan mitattuihin tai mitattavissa oleviin tavaroiden luovutuksiin tai palveluiden suorituksiin: tuen myöntäminen riippuu kyseisten tavaroiden tai palvelujen tosiasiallisesta myynnistä markkinoilla. Näin on komission mukaan nyt esillä olevassa asiassa.

24 Saksan hallitus väittää, että jotta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut "hintaan suoraan liittyvät tuet" olisivat veronalaisia, niiden pitää

— olla vastiketta tuensaajan suorittamista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista

— liittyä kiinteästi hintaan.

25 Se väittää Suomen ja Ruotsin hallitusten tukemana, että nämä edellytykset eivät täyty nyt esillä olevassa asiassa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

26 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännöksellä, jonka mukaan siinä määrätyissä tilanteissa arvonlisäveron perusteen on sisällettävä verovelvollisille maksetut tuet, pyritään saattamaan arvonlisäveron alaisuuteen tavaroiden tai palvelujen koko arvo ja näin välttämään se, että tuen maksamisella vähennettäisiin veron tuottoa.

27 Tätä säännöstä sovelletaan sen sanamuodon mukaan silloin kun tuki liittyy suoraan kyseisen liiketoimen hintaan.

28 Jotta näin olisi, tuki on suoritettava tuensaajalle nimenomaan siitä hyvästä, että tämä luovuttaisi tietyn tavaran tai suorittaisi tietyn palvelun. Vain tällöin tukea voidaan pitää vastikkeena tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta ja siten veronalaisena. Samoin on selvitettävä muun muassa se, että tuensaajan oikeus tuen saantiin syntyy heti, kun se on suorittanut verollisen liiketoimen (asia C-184/00, Office des produits wallons, tuomio 22.11.2001, Kok. 2001, s. I-9115, 12 ja 13 kohta).

29 Lisäksi on tutkittava, että tavaran ostajat tai palvelun vastaanottajat hyötyvät tuensaajalle myönnetystä tuesta. Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän näiden pyytämän hinnan määräytymisessä. Näin ollen on tutkittava, mahdollistaako tuen maksaminen myyjälle tai palvelun suorittajalle objektiivisesti ottaen sen, että tämä voi myydä tavaran tai suorittaa palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea (em. asia Office des produits wallons, tuomion 14 kohta).

30 Tuen muodostaman vastikkeen on kuitenkin oltava määritettävissä. Välttämätöntä ei ole, että tuen määrä vastaa tarkalleen toimitetun tavaran tai suoritetun palvelun hinnan alentumista. Riittää, että alentumisen ja kyseisen tuen, joka voi olla kiinteämääräinen, välinen kytkös on huomattava (em. asia Office des produits wallons, tuomion 17 kohta).

31 Näin ollen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa oleva käsite "hintaan suoraan liittyvät tuet" käsittää yksinomaan sellaiset tuet, jotka muodostavat tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta suoritettavan vastikkeen tai sen osan ja jotka kolmas maksaa myyjälle tai palvelun suorittajalle (em. asia Office des produits wallons, tuomion 18 kohta).

32 Nyt esillä olevassa asiassa on todettava, ettei kumpikaan komission tarkoittamista kahdesta liiketoimiryhmästä, eli se, että jalostusyritys myy kuivaamisen jälkeen tuorerehun tuottajilta ostamansa rehun, ja se, että jalostusyritys tekee valmistussopimuksen tuorerehun tuottajan kanssa, täytä niitä edellytyksiä, jotka riidanalaisen tuen arvonlisäverollisuudelle on asetettu.

Tuottajilta ostetun rehun myynti kuivaamisen jälkeen

33 Kuten komissio väittää, kun jalostusyritys myy kuivarehun hankittuaan raaka-aineen tuorerehun tuottajalta, kyse on kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitusta tavaran luovutuksesta.

34 Tuki maksetaan jalostusyritykselle, joka voi siitä määrätä.

35 Tuki ei kuitenkaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetuin tavoin liity suoraan veronalaisen liiketoimen hintaan.

36 Sitä ei nimittäin makseta sen vuoksi, että jalostusyritys toimittaisi kuivarehua ostajalle.

37 Nyt esillä olevassa asiassa asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, ettei maailmanmarkkinoilla ole puutetta kuivarehusta. On myös kiistatonta, että tukijärjestelmän tavoitteena on tuotannon kannustaminen yhteisössä huolimatta siitä, että tuotantokustannukset ovat suuremmat kuin maailmanmarkkinoilla, yhteisön sisäisten toimituslähteiden ja korkealaatuisen kuivarehun tuotannon takaamiseksi. Asetuksen N:o 603/95 11. perustelukappaleessa korostetaan tältä osin sitä, että tavoitteena on edistää tuorerehun säännöllisiä toimituksia jalostusyrityksille, ja sitä, että tuottajat hyötyisivät tukiohjelmasta. ja 10. perustelukappaleessa pidetään tarpeellisena määrittää tukeen oikeutettujen kuivarehujen vähimmäislaatua koskevat perusteet, joista sitten säädetään kyseisen asetuksen 8 artiklassa.

38 Nämä seikat huomioon ottaen ei näytä siltä, että tällä tukijärjestelmällä pyrittäisiin edistämään kulutusta. Sillä ei pyritä kannustamaan kolmansia ostamaan kuivarehua sen tuen ansiosta maailmanmarkkinahintoja alhaisemman hinnan takia; tällaisessa tilanteessa pelkkään maksettuun hintaan rajoittuva arvonlisäveron peruste ei vastaisi toimitetun tavaran koko arvoa. Tukijärjestelmällä pyritään mahdollistamaan se, että nämä kolmannet voisivat tehdä hankintoja yhteisössä hintaan, joka on rinnastettavissa maailmanmarkkinahintaan, jolla ne joka tapauksessa voisivat hankkia rehua yhteisön ulkopuolelta, jos yhteisössä ei tuen puuttuessa olisi tarjontaa tai jos tarjonta olisi riittämätöntä. Ensiksi mainitusta hinnasta kannettava arvonlisävero kattaa siis tavaran koko markkina-arvon.

39 Jo pelkästään näistä syistä ja ilman, että olisi syytä tutkia, täyttyvätkö ne muut edellytykset, jotka tuen sisällyttämiselle arvonlisäveron perusteeseen on asetettu, on todettava, että komission esittämä väite, joka koskee tuottajilta ostetun rehun myyntiä kuivattamisen jälkeen, ei ole perusteltu.

Valmistussopimus

40 Kuten komissio toteaa, valmistussopimuksen kohteena on kuivattamispalvelu, toisin sanoen palvelun suorittaminen, ja tämän palvelun suorittaa jalostusyritys tuorerehun tuottajien lukuun.

41 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään kuitenkin, että tuen veronalaisuuden edellytyksenä on se, että se maksetaan tavaran luovuttajalle tai palvelun suorittajalle siten, että tämä voi siitä määrätä.

42 Valmistussopimusten ollessa kyseessä tukea ei makseta jalostusyritykselle, jotta se hyötyisi siitä.

43 Asetuksen N:o 603/95 9 artiklassa säädetään tosin, että "tukea voidaan myöntää ainoastaan — — jalostaville yrityksille — — ".

44 Asetuksen N:o 603/95 15. perustelukappaleessa todetaan kuitenkin, että valmistussopimusten osalta tuki on siirrettävä tuottajille, ja saman asetuksen 11 artiklan 2 kohdassa säädetään jalostusyritysten velvollisuudesta maksaa tuottajille tuki, jonka ne saavat sopimusten mukaan jalostettaville määrille.

45 Jalostusyritys ei näin voi määrätä saadusta tuesta. Sillä on vain välittävä asema tuen maksavan elimen ja rehuntuottajan välillä. Komission tältä osin ehdottamaa arviointiperustetta, joka nojautuu käsitteeseen tuen "oikeudellinen saaja" ja jossa ei anneta merkitystä sille, kuka taloudelliselta kannalta hyötyy tuesta, ei voida hyväksyä.

46 Näin ollen tukea ei voida pitää vastikkeena, jonka jalostusyritys saa suorittamastaan palvelusta, eikä se sen avulla voi suorittaa palveluaan alhaisemmalla hinnalla.

47 Kuivauspalvelun hinnassa on siis otettava huomioon tavanomaiset jalostuskustannukset, joten tästä hinnasta kannettu arvonlisävero kattaa suorituksen koko arvon.

48 Tuottajalle siirretty tuki alentaa tälle kuivarehusta aiheutuvaa kustannusta. Alentuminen ei kuitenkaan tapahdu verotettavan liiketoimen hintaa maksettaessa. Se tapahtuu jälkikäteen eli sen jälkeen kun suorituksen koko arvoa vastaava hinta on maksettu.

49 Tuorerehun tuottajalle loppujen lopuksi maksettavan tuen sisällyttäminen veron perusteeseen aiheuttaisi kuivauspalvelun liiallisen verottamisen, mikä on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tavoitteen vastaista.

50 Jo pelkästään näistä syistä ja ilman, että olisi syytä tutkia, täyttyvätkö ne muut edellytykset, jotka tuen sisällyttämiselle arvonlisäveron perusteeseen on asetettu, on todettava, että komission valmistussopimuksia koskeva väite ei ole perusteltu.

51 Koska kumpikaan komission esittämistä väitteistä ei ole perusteltu, kanne on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

52 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska vastaaja on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska komissio on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

53 Suomen tasavalta ja Ruotsin kuningaskunta, jotka ovat vastaajan vaatimuksia tukevia väliintulijoita, vastaavat työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaan omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) **Kanne hylätään.**

2) **Euroopan yhteisöjen komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

3) **Suomen tasavalta ja Ruotsin kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä heinäkuuta 2004.

R. Grass C. W. A. Timmermans

kirjaaja toisen jaoston puheenjohtaja