

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L.A. GEELHOED

fremsat den 27. november 2003¹

I — Indledning

standardstøtten for kunstdrøret og soltdrøret foder.

II — De faktiske omstændigheder og sagsbehandlingen

1. I de foreliggende fire sager, som jeg behandler under ét, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik (sag C-381/01), Republikken Finland (sag C-495/01), Forbundsrepublikken Tyskland (sag C-144/02) og Kongeriget Sverige (sag C-463/02) har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til artikel 11 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette momsdirektiv«)². I henhold til Rådets forordning (EF) nr. 603/95 af 21. februar 1995 om den fælles markedsordning for drøret foder³ modtager forarbejdningsvirksomheder en standardstøtte for kunstdrøret og soltdrøret foder. Alle fire sager vedrører spørgsmålet, om der skal opkræves merværdiafgift (herefter også »moms«) af

2. I november 1998 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Den Italienske Republik, Forbundsrepublikken Tyskland, Republikken Finland og Kongeriget Sverige, da den var af den opfattelse, at den manglende opkrævning af moms af de støttebeløb, der var blevet udbetalt i henhold til forordning nr. 603/95, stred mod artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv. I skrivelsen anmodede Kommissionen medlemsstaterne om at fremsætte deres bemærkninger inden for en frist på to måneder. Medlemsstaterne efterkom denne anmodning. I juli, august og september 1999 fremsatte Kommissionen begrundede udtalelser, hvori den opfordrede medlemsstaterne til inden for en frist på to måneder efter fremsendelsen at træffe de nødvendige foranstaltninger.

3. Henholdsvis den 4. oktober 2001, den 21. december 2001, den 17. april 2002 og den 23. december 2002 anlagde Kommissionen i medfør af artikel 226, stk. 2, EF sag ved De

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — EFT L 63, s. 1.

Europæiske Fællesskabers Domstol mod Den Italienske Republik, Republikken Finland, Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Sverige. Kommissionen har nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik, Republikken Finland, Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Sverige har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til artikel 11 i sjette momsdirektiv, idet de ikke opkræver moms af de støttebeløb, som udbetales i henhold til Rådets forordning nr. 603/95, og at sagsøgte tilpligtes at betale sagens omkostninger. De pågældende medlemsstater har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger ⁴.

III — Relevante retsforskrifter

A — Bestemmelserne om bevilling af støtte til tørret foder og den hidtidige anvendelse heraf

4. Den 22. maj 1978 vedtog Rådet for De Europæiske Fællesskaber forordning (EØF) nr. 1117/78 ⁵. I henhold til denne forordning,

sammenholdt med forordning (EØF) nr. 1417/78 ⁶ af 19. juni 1978 og forordning (EØF) nr. 1528/78 ⁷ af 30. juni 1978, der begge bygger på forordning nr. 1117/78, blev der bevilget støtte til tørret foder, som produceres inden for Fællesskabet.

5. Det fremgår af betragtningerne til forordning nr. 1117/78, at der blev produceret langt mindre tørret foder, end der kunne afsættes i Fællesskabet, især for så vidt angik dyrefoder. Med henblik på at fremme produktionen blev der indført en fast støtte til producenterne; denne støtteordning blev suppleret af supplerende støtte, der skulle sikre, at producenterne under alle omstændigheder kunne afsætte deres produktion til en målpris, der blev fastsat forud. Denne supplerende støtte var lig med en vis procentdel af forskellen mellem verdensmarkedsprisen og målprisen. Dette blev reguleret i artikel 3, 4 og 5 i forordning nr. 1117/78.

6. Den forudsigelige konsekvens af den ubegrænsede produktionsstøtte var en overproduktion af tørret (grønt)foder inden for Fællesskabet. Markedsordningen for tørret foder blev derfor tilpasset i 1995 ved forord-

4 — Den Italienske Republik støttes af Kongeriget Sverige og Republikken Finland. Republikken Finland støttes af Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Sverige. Forbundsrepublikken Tyskland støttes af Kongeriget Sverige og Republikken Finland. Kongeriget Sverige støttes af Republikken Finland.

5 — Rådets forordning af 22.5.1978 om den fælles markedsordning for tørret foder (EFT L 142, s. 1), ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 3496/93 af 20.12.1993 (EFT L 319, s. 17).

6 — Rådets forordning om støtteordningen for tørret foder (EFT L 171, s. 1, berigtigelse af 12.7.1978, EFT L 189, s. 27), ændret ved forordning (EØF) nr. 1110/89 (EFT L 18, s. 1).

7 — Kommissionens forordning af 30.6.1978 om gennemførelsesbestemmelser for støtteordningen for tørret foder (EFT L 179, s. 10).

ning nr. 603/95 og forordning (EF) nr. 785/95⁸. Disse forordninger havde til formål for fremtiden at begrænse betalingen af standardstøtten til produktion af tørret foder til en maksimal mængde, der var fastsat i forordning nr. 603/95. Den supplerende støtte blev afskaffet fuldstændigt⁹. I den nævnte forordning skelnes der desuden mellem soltørret og kunsttørret foder. Da omkostningerne ved forarbejdning af soltørret foder er mindre end ved kunsttørret foder, er standardstøtten til den førstnævnte gruppe produkter væsentlig mindre end til den sidstnævnte.

— MGM opdeles mellem medlemsstaterne, der hver får tildelt en national garantimængde (NGM).

— Hvis MGM overskrides i et bestemt produktionsår, beregnes støtten for dette år således:

7. Med henblik på at begrænse den subventionerede produktion af tørret foder er der fastsat en mekanisme i artikel 4 og 5 i forordning nr. 603/95, der har følgende kendetegn:

— for de første 5%, hvormed MGM overskrides, nedsættes støtten i alle medlemsstater med et beløb, der er proportionalt med størrelsen af overskridelsen, og

— Der fastsættes maksimale garantimængder (MGM) pr. produktionsår for henholdsvis soltørret og kunsttørret foder.

— for enhver overskridelse ud over 5% reduceres støtten yderligere i de medlemsstater, der har overskredet deres NGM plus 5%, proportionalt med størrelsen af deres overskridelse.

8 — Kommissionens forordning af 6.4.1995 om gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EF) nr. 603/95 om den fælles markedsordning for tørret foder (EFT L 79, s. 5).

9 — I artikel 4 i forordning nr. 603/95 er der fastlagt den maksimale mængde tørret foder, der kan ydes støtte til. Bestemmelsen blev ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1347/95 af 9.6.1995 om ændring af forordning (EF) nr. 603/95 om den fælles markedsordning for tørret foder (EFT L 131, stk. 1). Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»1. Der fastsættes en maksimal garantimængde (MGM) pr. produktionsår på 4 412 400 tons kunsttørret foder, for hvilken [...] støtte kan ydes.

3. Der fastsættes en maksimal garantimængde (MGM) pr. produktionsår på 443 500 tons soltørret foder, hvor hvilken [...] støtte kan ydes.«

8. Nedsættelsen skal sikre, at de samlede udgifter ikke overstiger dem, der ville være opstået, hvis MGM ikke var blevet overskredet.

9. I henhold til artikel 9 i forordning nr. 603/95 ydes standardstøtten til de forarbejdningsvirksomheder, der udøver én af følgende aktiviteter:

- a) virksomheder, der har indgået kontrakter med producenter af foder til tørring
- b) virksomheder, der har forarbejdet egen produktion eller, hvis der er tale om sammenslutninger, medlemmernes produktion
- c) virksomheder, der har fået deres forsyninger fra fysiske eller juridiske personer, som frembyder bestemte garantier, der skal fastsættes nærmere, og har indgået kontrakter med producenter af foder til tørring.

10. I henhold til 11. betragtning til forordning nr. 603/95 er støtten i bestemte tilfælde betinget af, at der er indgået kontrakter mellem producenterne og forarbejdningsvirksomhederne¹⁰. Formålet er at fremme regelmæssige forsyninger med (grønt)foder til forarbejdningsvirksomhederne og at gøre det muligt for producenterne at drage fordel af støtten.

10 — Forarbejdningsvirksomhederne kan kun modtage støtte, hvis de har købt foderet af producenter, producentgrupper eller købere, der er godkendt af medlemsstaternes kompetente myndigheder.

11. Hvis forarbejdningsvirksomheden udøver den aktivitet, der er nævnt under punkt 9, litra a), er denne forpligtet til at betale producenten den støtte, som forarbejdningsvirksomheden modtager for de mængder, der forarbejdes i henhold til de pågældende kontrakter¹¹. Forordning nr. 603/95 regulerer ikke nærmere, på hvilken måde støtten skal gives videre til producenten. Ved den under punkt 9, litra b) nævnte aktivitet er forarbejdningsvirksomheden den samme som producenten; der kan ikke skelnes mellem dem. Såfremt forarbejdningsvirksomheden udøver den under punkt 9, litra c) nævnte aktivitet, går den ydede støtte til forarbejdningsvirksomheden selv.

12. Støtten ydes kun for tørret foder, der er udgået fra forarbejdningsvirksomheden (artikel 8 i forordning nr. 603/95). I artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 785/95 er det fastlagt,

11 — Artikel 11, stk. 2, i forordning nr. 603/95 har følgende ordlyd: »Hvis de i artikel 9, litra c), første punktum nævnte kontrakter er lønkontrakter om forarbejdning af det foder, producenterne leverer, skal de mindst indeholde en angivelse af det areal, hvorfra høsten skal leveres, og en klausul, der forpligter forarbejdningsvirksomheden til at betale producenten den i artikel 3 nævnte støtte, som forarbejdningsvirksomheden modtager for de mængder, der forarbejdes i henhold til de pågældende kontrakter.«

hvornår foderet anses for at være udgået fra virksomheden¹². Artikel 3, stk. 2, i forordning nr. 785/95 bestemmer desuden, at tørret foder, der forlader en forarbejdningsvirksomhed, ikke må føres tilbage til den samme eller enhver anden virksomheds område eller noget oplagringssted.

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsledet.

B — Indholdet af og forarbejderne til sjette momsdirektiv, navnlig artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

13. Princippet, som momsen bygger på, er i artikel 2 i første momsdirektiv¹³ beskrevet således:

14. Fradragsordningen har til formål at sikre afgiftsneutralitet — det centrale element ved merværdiafgiften — idet ordningen medfører, at den afgift, som den endelige forbruger skal betale, altid er den samme, uanset antallet af led i produktionskæden for det pågældende produkt.

12 — »Som udgået fra forarbejdningsvirksomheden med henblik på opnåelse af ret til den støtte, der er nævnt i artikel 3 i forordning (EF) nr. 603/95, anses i nærværende forordning de i artikel 2, nr. 1, nævnte produkter, som:
a) i uforarbejdet stand forlader: — forarbejdningsvirksomhedens område — ethvert oplagringssted uden for dette område, hvis det tørrede foder ikke kan oplagres inden for dette område, forudsat at oplagringsstedet frembyder tilstrækkelig garanti for kontrollen med det oplagrede foder, og at stedet forud er godkendt af myndighederne — tørringsanlægget, hvis der anvendes et mobilt tørringsanlæg, og ethvert oplagringssted, som opfylder de i andet led nævnte krav, hvis det kunsttørrede foder oplagres af den person, der har foretaget kunsttørringen
b) forlader forarbejdningsvirksomhedens område eller ethvert oplagringssted som nævnt i litra a) i form af en blanding, hvis blandingen er foretaget i virksomheden med henblik på fremstilling af foder og indeholder andre end de i artikel 1 i forordning (EF) nr. 603/95 nævnte råvarer, dog med undtagelse af dem, der anvendes som bindemidler, og som på det tidspunkt, de forlader forarbejdningsvirksomheden, er af sund og sædvanlig handelskvalitet, opfylder kravene for markedsføring til foder og har følgende kendetegn: [...]«

13 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967 I, s. 12, org.ref.: JO 71, s. 1301, herefter »første momsdirektiv«).

15. I henhold til sjette direktivs artikel 2¹⁴ pålægges merværdiafgift levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I henhold til

14 — Medmindre der anføres andet, er de bestemmelser, der citeres i det følgende, fra sjette momsdirektiv.

artikel 4, stk. 1, anses enhver, der udfører økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, som afgiftspligtig person.

missionen afgav den 14. september 1983¹⁵, anførte den følgende:

16. Ifølge sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften i indlandet:

»ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

17. Det fremgår af forarbejderne til sjette direktiv, at konkretiseringen af begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« har voldt fællesskabslovgiver hovedbrud.

18. I sin første beretning om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem, som Kom-

»I direktivets artikel 11-A, stk. 1, litra a), hedder det, at tilskud modtaget af en momspligtig, som er »direkte forbundet med prisen« for de af denne momspligtige foretagne transaktioner, skal indgå i beskatningsgrundlaget som et led i den pris, der betales af tredjemand. Ved første øjekast er det relativt let at betragte tilskud, hvis størrelse bestemmes enten i forhold til genstandens eller tjenesteydelsens salgspris, i forhold til den solgte mængde eller i forhold til omkostningerne ved de goder eller tjenesteydelser, der gratis stilles til rådighed for offentligheden, som værende »direkte forbundet med prisen«, men der er imidlertid fortsat stor tvivl om andre former for tilskud, såsom de såkaldte stabiliseringsstilskud eller driftstilskud, som udbetales med henblik på at sanere en virksomheds økonomi, og som ikke udtrykkeligt er knyttet til nogen som helst pris. Der findes ikke nogen større forskel mellem disse former for tilskud (de tilskud, som er »direkte forbundet med prisen«, har også i de fleste tilfælde et saneringsformål), og det er desuden muligt for en medlemsstat at omdanne et tilskud af førstnævnte art til et tilskud af den anden art. Dette viser, hvor vanskeligt det er at foretage denne sondring, som er baseret på udelukkende formelle kriterier (måden, hvorpå tilskuddet ydes), og dermed hvor utilstrækkelig tydeligt direktivet er formuleret.«

15 — Kommissionens første beretning til Rådet om den fælles merværdiafgiftsordning — fremlagt i henhold til artikel 34 i sjette momsdirektiv (77/388/EØF) af 17.5.1977, KOM(83) 426 endelig udg., 14.9.1983, s. 37.

19. I sin anden beretning om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem¹⁶ fremførte Kommissionen, at udtrykket »tilskud, der er direkte forbundet med priserne« skal fortolkes strengt og ordret, og at tilskuddet kun kan medtages i beskatningsgrundlaget, såfremt følgende tre betingelser er opfyldt:

- a) Det skal udgøre modværdien eller indgå i modværdien.
- b) Det skal betales til leverandøren eller tjenesteyderen.

- c) Det skal betales af tredjemand.

20. Endelig skal der, som det fremgår af Domstolens praksis, tages hensyn til følgende punkter i forbindelse med fortolkningen af sjette momsdirektiv. For det første skal de udtryk, der angiver omfanget af momsopkrævningen, fortolkes bredt. Derimod skal bestemmelserne om fritagelse for afgift fortolkes snævert. For det andet skal bestemmelserne fortolkes strengt for at fremme ligebehandling i afgiftsmæssig henseende. Herved modvirker man konkurren-

ceforvridning. For det tredje skal der tages hensyn til princippet om afgiftsneutralitet. Fællesskabslovgivers formål med dette princip er at sikre en fuldstændig neutral afgift på alle økonomiske aktiviteter, uanset hvad der er formålet med at udøve dem, og hvad de fører til, såfremt disse aktiviteter som sådanne er underlagt moms. Princippet om ligebehandling i afgiftsmæssig henseende og afgiftsneutralitet er i øvrigt begreber, der ligner hinanden, men bruges i forskellige sammenhænge. Det første begreb bruges i mellemstatslig sammenhæng, mens det andet bruges i forbindelse med nationale forhold.

IV — Parternes indlæg

A — Kommissionens anbringender

21. Efter Kommissionens opfattelse er et af de væsentligste kendetegn ved støtten til forarbejdningsevirkomhederne, at den fastsættes i forhold til den fremstillede mængde tørret foder.

22. Kommissionen har derefter henvist til de forskellige måder, forarbejdningsevirkomhederne kan udøve deres aktivitet på (jf. under punkt 9).

¹⁶ — Kommissionens anden beretning til Rådet om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem forelagt i henhold til artikel 34 i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF af 17.5.1977), KOM(88) 799 endelig udg., 20.12.1988, s. 26.

23. Virksomheder, der forarbejder eget foder eller foder, der er produceres af deres medlemmer, uden vederlag, udøver ikke afgiftspligtige aktiviteter i henhold til artikel 2 i sjette momsdirektiv. Disse aktiviteter falder således ikke ind under merværdiafgiftens anvendelsesområde og skal ikke pålægges afgift.

- a) Tilskuddet betales til den erhvervsdrivende, der leverer godet eller tjenesteydelsen.
- b) Tilskuddet betales af en tredjemand, dvs. en anden end den, der leverer goderne eller tjenesteydelserne.

24. Køb af foder hos producenterne og videresalg af det forarbejdede produkt til tredjemand skal ifølge Kommissionen derimod anses for levering af goder som omhandlet i sjette momsdirektiv. Forarbejdning af produktet for producenten og tilbagelevering af det forarbejdede produkt til producenten, uden at der er sket en overdragelse af goder, må anses for erlæggelse af en tjenesteydelse. Da forarbejdningsvirksomhederne udøver en økonomisk aktivitet, er de afgiftspligtige, og de under punkt 9, litra a) og c) nævnte transaktioner må som sådanne være momspligtige.

- c) Tilskuddet er direkte forbundet med prisen for godet eller tjenesteydelsen.

Ifølge Kommissionen er disse tre betingelser opfyldt her.

25. Spørgsmålet er herefter, om der også skal opkræves moms af den støtte, som ydes i henhold til forordning nr. 603/95.

27. Lad os først se på betingelsen om, at tilskuddet skal betales til den, der leverer godet eller tjenesteydelsen. Forarbejdningsvirksomheden er den, der leverer goderne eller tjenesteydelserne og modtager tilskuddet. Dette fremgår af artikel 9, første punktum, i forordning nr. 603/95, hvori det bestemmes, at »[d]en i artikel 3 nævnte støtte [...] [kun] ydes [...] til virksomheder [...]«.

26. Efter Kommissionens opfattelse er et tilskud momspligtigt på tre betingelser:

28. For så vidt angår medlemsstaternes argument om, at støtten også kommer producenten til gode, har Kommissionen henvist til den efter sin mening grundlæggende forskel mellem en tilskudsmodtager i juridisk forstand og tilskuddets økonomiske betydning. De ydede tilskud kan medføre yderligere økonomiske konsekvenser inden

for produktionscyklen, enten over for producenten af grøntfoder eller aftagerne af tørret foder. For det tilfælde, at forarbejdningsevirsomheder har indgået lønkontrakter om forarbejdning af det foder, som producenten har leveret, kræver fællesskabslovgiver, at forarbejdningsevirsomheden giver den modtagne støtte videre til producenten. Det forhold, at et tilskud også kan komme andre virksomheder til gode, eller forarbejdningsevirsomhedens forpligtelse til at give den modtagne støtte videre til andre erhvervsdrivende, ændrer ifølge Kommissionen ikke ved, at forarbejdningsevirsomheden er tilskudsmodtager. Økonomisk set er kredsen af tilskudsmodtagere ganske vist større, men juridisk set er det kun forarbejdningsevirsomhederne, der i deres egenskab af leverandører af goder (og tjenesteydelser) modtager støtten.

29. Støtten kan kun ydes, såfremt produkterne er udgået fra forarbejdningsevirsomheden (artikel 8 i forordning nr. 603/95). Foranlediget af medlemsstaternes bemærkninger har Kommissionen indrømmet, at udtrykket »udgået fra forarbejdningsevirsomheden« ikke er identisk med levering af et gode i henhold til artikel 2 i sjette momsdirektiv. I praksis betyder begge udtryk imidlertid det samme. Støtten kan således anses for modværdien for leveringen af et gode eller en tjenesteydelse og er følgelig afgiftspligtig.

30. Over for den tyske regerings argument om, at man i henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 785/95 kan oplagre det tørrede foder uden for forarbejdningsevirsomhedens område, således at udtrykket »udgået fra virksomheden« og levering af et gode ikke kan sidestilles, har Kommissionen anført, at det er afgørende for spørgsmålet, om støtten til tørret foder er afgiftspligtig, at foderet i sidste ende er blevet solgt. Oplagringen er altså blot et led, der ligger forud for salget af det tørrede foder.

31. Den anden betingelse er, at støtten betales af tredjemand, dvs. af en anden end den, der leverer goderne eller tjenesteydelserne. Ifølge Kommissionen er denne betingelse ligeledes opfyldt. Den kompetente myndighed, der bevilger støtten, er en anden end den, der leverer goderne eller tjenesteydelserne.

32. Den tredje betingelse er, at støtten i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv skal inddrages i momsgrundlaget, når der er en direkte forbindelse mellem tilskuddet og prisen på et gode eller en tjenesteydelse. Denne forbindelse skal være nøjagtigt bestemt eller skal kunne bestemmes nøjagtigt, da støtten udbetales i det omfang, godet eller tjenesteydelsen reelt afsættes på markedet. I det foreliggende tilfælde er tilskuddet således direkte forbundet med prisen.

33. Under den mundtlige forhandling har Kommissionen fremført, at forarbejdningsevirkomhederne i det foreliggende tilfælde, som følge af støtten, har mulighed for at sælge det tørrede foder til verdensmarkedsprisen. Hvis der ikke blev ydet noget tilskud, ville prisen, som følge af forarbejdningsevirkomhedernes store produktionsomkostninger, være højere. Støttebeløbet er altså en væsentlig bestanddel af prisen. Dette er i overensstemmelse med formålet med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv, hvorefter tilskuddet kan beskattes som del af det vederlag, der modtages for salg af godet eller erlæggelse af tjenesteydelsen.

34. Selv hvis det er umuligt at fastslå nøjagtigt hvilken del, støtten udgør af vederlaget for hvert enkelt salg, fremgår beskatningsgrundlaget af det oppebårne vederlag og den samlede støtte, der er modtaget, for levering af det tørrede foder eller tørringen af grøntfoderet.

35. Endvidere har Kommissionen bemærket, at det er uden betydning, at støtten til levering af tørret foder og støtten til tørring af grøntfoder er ens. Der tilstræbes nemlig samme økonomiske mål i begge tilfælde: produktion af en tilstrækkelig mængde tørret foder i Fællesskabet til en pris, der er acceptabel for aftagerne af det tørrede foder. Det er derfor logisk, at støtten gives i samme omfang i begge tilfælde og pålægges moms.

36. Muligheden for efterfølgende at tilpasse omfanget af støtten, hvis MGM overskrides, afkræfter heller ikke, at der er en direkte sammenhæng mellem støtten og prisen¹⁷. Støtten har til formål at understøtte produktionen af tørret foder. Det forhold, at støtten kun har en begrænset indvirkning, idet der tages hensyn til den tilstræbte produktionsmængde, udelukker ikke, at tilskuddet påvirker prisen direkte.

37. Det er ligeledes uden betydning, at betalingen af støtte ikke er en del af den kontrakt om køb af tørret foder, der er indgået mellem en forarbejdningsevirkomhed og en køber. Statsstøtte udbetales til modtageren af en kompetent myndighed inden for offentligretlige rammer. Som følge af sin særlige karakter er støtten ikke en del af betingelserne i den købekontrakt, som parterne har indgået, og som henhører under privatreten.

38. Denne analyse styrker således Kommissionen i sin opfattelse, hvorefter der foreligger en direkte sammenhæng mellem tilskuddet og prisen. Tilskuddet må derfor inddrages i beskatningsgrundlaget. Kommissionen finder, at denne opfattelse er blevet bekræftet i Office des produits wallonsdommen¹⁸.

17 — Det fremgår af tredje betragtning til forordning nr. 603/95, at formålet med ordningen er at begrænse produktionen af tørret foder.

18 — Domstolens dom af 22.11.2001, sag C-184/00, Sml. I, s. 9115.

B — *Medlemsstaternes anbringender*

spørgsmålet, om tilskuddet er direkte forbundet med prisen på godet¹⁹.

39. Medlemsstaterne bestrider Kommissionens opfattelse, hvorefter forarbejdningsevirsomheden skal anses for den eneste tilskudsmodtager. Det fremgår af artikel 11, stk. 2, i forordning nr. 603/95, at forarbejdningsevirsomheden ved lønkontrakter om forarbejdning af foder, som producenterne leverer, er forpligtet til at betale producenten den støtte, som virksomheden modtager for de mængder foder, den forarbejder inden for rammerne af den pågældende kontrakt. I denne bestemmelse anses producenterne derfor også som tilskudsmodtager. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, er forarbejdningsevirsomheden ikke den eneste modtager i juridisk forstand.

40. Artikel 9 i forordning nr. 603/95 bestemmer ganske vist, at den pågældende støtte kun ydes til virksomheder, der forarbejder foder. Denne bestemmelse har imidlertid blot til formål at gennemføre en administrativ forenkling. Forarbejdningsevirsomheden fungerer blot som mellemled; når virksomheden forarbejder foderet for producenten, er den ikke berettiget til at beholde støtten.

41. Efter medlemsstaternes opfattelse er det vigtigt at vide, hvem der er tilskudsmodtager, da dette er afgørende for besvarelsen af

42. Forordning nr. 603/95 omtaler ikke det forhold, at ydelsen af støtten takket være en lavere pris må komme aftageren af det tørrede foder til gode²⁰. Tilskuddet påvirker således ikke prisen på tørret foder, men indvirker på et tidligere tidspunkt, idet producenterne af grøntfoder kan forlange en højere pris for deres foder. Ved lønkontrakter om forarbejdning af foder, som producenterne har leveret, nyder producenterne selv direkte fordel af støtten. I dette tilfælde kan forarbejdningsevirsomhederne ikke indregne den støtte, der er modtaget (og atter videregivet), i prisen på tørring af grøntfoderet. Støtten har således til formål at nedbringe produktionsomkostningerne.

19 — Jf. også Office des produits wallons-dommen (nævnt i fodnote 18), præmis 14: »Det påhviler således den forelæggende ret at tage stilling til, om der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og den pågældende vare eller tjenesteydelse. Dette indebærer i første omgang en undersøgelse af, om koberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som koberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen.«

20 — Jf. også 11. og 12. betragtning til forordning nr. 603/95, der har følgende ordlyd: »[F]or at fremme en regelmæssig forsyning af forarbejdningsevirsomhederne med frisk foder og gøre det muligt for producenterne at drage fordel af støtteordningen, bør støtten i bestemte tilfælde være betinget af, at der er indgået kontrakter mellem producenterne og forarbejdningsevirsomhederne; kontrakterne bør dels fremme regelmæssige forsyninger til forarbejdningsevirsomhederne, dels gøre det muligt for producenterne at drage fordel af støtten; derfor bør det fastsættes, at kontrakterne omfatter bestemte oplysninger.«

43. Medlemsstaterne har anført yderligere grunde til, at der efter deres opfattelse ikke er nogen forbindelse mellem støtten og salgsprisen på tørret foder.

— Støttebeløbet for levering af tørret foder er det samme som beløbet for forarbejdning af grøntfoder, selv om omkostningerne i forbindelse med disse aktiviteter er forskellige.

— Retten til støtte opstår, når foderet er udgået fra forarbejdningsevirsomheden og opfylder en række kvalitetskrav. Støttebevillingen afhænger ikke af, at der gennemføres en transaktion, der kan beskattes (levering af tørret foder til en aftager).

— I forordning nr. 603/95 er der fastsat en maksimumsgrænse for den støtte, der skal bevilges. Heraf følger, at der ikke er nogen umiddelbar forbindelse mellem støtten og prisen, da støttens endelige størrelse ikke kan fastsættes på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige transaktion udføres²¹.

— Fællesskabets formål med støtten er at sikre en regelmæssig forsyning af forarbejdningsevirsomhederne og producenterens indkomst og ikke at fremme levering af tørret foder til køberne til en passende pris.

44. Under den mundtlige forhandling har den finske regering gjort rede for, hvorfor der efter dens mening ikke er nogen direkte forbindelse mellem støtten og prisen. Den har ligesom Kommissionen henvist til, at forarbejdningsevirsomhederne på grundlag af støtten får mulighed for at sælge det tørrede foder til verdensmarkedsprisen. Hvis de finske forarbejdningsevirsomheder som følge af manglende støtte forlangte en højere pris, fordi produktionsomkostningerne er større, ville aftagerne af tørret foder købe dette hos konkurrenterne, der sælger til verdensmarkedsprisen. Forarbejdningsevirsomhederne kan derfor ikke forlange en højere pris. Da de sælger deres foder til én

— Støtten beregnes i forhold til den mængde tørret foder, der er udgået fra virksomheden. Den pris, som forarbejdningsevirsomheden modtager for det tørrede foder, varierer i forhold til markedsprisen, hvorimod støtten ikke ændrer sig.

21 — Denne opfattelse bekræftes ifølge medlemsstaterne af Office des produits wallons-dommen (nævnt i fodnote 18), præmis 13.

og samme pris uafhængigt af støtten, kan der kun være tale om en indirekte sammenhæng mellem varens pris og støtten. Støtten har ikke nogen reel indflydelse på markedsprisen, men udligner blot de høje produktionsomkostninger.

47. Som jeg skal redegøre for i det følgende, kræver artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv ikke, at der opkræves moms af den støtte, der ydes inden for foderbranchen. Der er to grunde til, at der ikke skal betales afgift heraf: For det første fordi afgiftsordningens neutralitet ikke ville være sikret i tilfælde af, at støtten blev beskattet. For det andet er der ikke den nødvendige sammenhæng mellem støtten og salgsprisen.

V — Stillingtagen

A — Generelle bemærkninger

45. Mit udgangspunkt er, at beskatning af tilskud set på baggrund af forarbejderne udgør en undtagelse.

46. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv er tilskuddet kun en del af beskatningsgrundlaget, såfremt det »er direkte forbundet med transaktionernes pris«. Alle andre tilskud omfattes ikke af beskatningsgrundlaget og kan som sådanne i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette momsdirektiv ikke pålægges moms. I modsat fald ville andre former for støtte såsom investerings- eller driftsstøtte blive belastet med moms, hvilket ikke ville være i overensstemmelse med ordningen.

48. I øvrigt er det ikke overbevisende at begrunde beskatningen med støttens funktion. Det offentlige ville nemlig derved give med den ene hånd og tage en procentsats heraf med den anden²². Dette kan kun begrundes, hvis det ville føre til et utilfredsstillende resultat at undlade at opkræve moms. Dette ville for eksempel kunne være tilfældet, hvis en støtte, der ikke beskattes, og som direkte og helt giver sig udslag i en lavere pris for transaktionerne, ville medføre lavere momsindtægter. Medfører en støtte, som påvirker salgsprisen mærkbart, at prisen på en vare falder, kan de lavere afgiftsindtægter udlignes ved at beskatte støtten. Ved at pålægge den ydede støtte moms, vil størrelsen af afgiftsindtægterne være den samme, som hvis der ikke var blevet ydet nogen støtte.

22 — Jf. også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse fremsat den 25.9.1997 i sag C-384/95, Landboden-Agrardienste (dom af 18.12.1997), Sml. I, s. 7387, punkt 12 og 13.

B — *Indledende bemærkning*

49. Generelt sagt er det ikke logisk at opkræve moms af støtte, såfremt den endelige forbruger og støttemodtageren ikke er den samme. Da det er en forbrugsafgift, der er blevet indført ved det fælles merværdiafgiftssystem, skal en skattepligtig opkræve og betale afgiften i forhold til værdien af det gode, han har leveret, eller den tjenesteydelse, han har erlagt. Værdien er subjektiv, da beskatningsgrundlaget for goder og tjenesteydelser ikke er en værdi ansat efter objektive kriterier, men derimod den faktisk modtagne modydelse. Domstolen fastslog dette i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-dommen²³.

50. Hvis den skattepligtige modtager et tilskud, som er direkte forbundet med transaktionernes pris, skal han i henhold til

artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv betale moms heraf. Under punkt 14 anførte jeg, at det fælles merværdiafgiftssystem bygger på princippet om, at afgiften påhviler den endelige forbruger som sidste led i omsætningskæden. Den skattepligtige, der har betalt afgift af den støtte, han har modtaget, skal derfor kunne vælte denne over på den endelige forbruger.

51. I en række afgørelser, hvoraf den første var Rompelman-dommen²⁴, har Domstolen fastslået, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Da støtten modtages i forbindelse med økonomisk virksomhed, og afgiften heraf også skyldes og erlægges i denne forbindelse, må afgiften kunne væltes over på den endelige forbruger. Det er den eneste måde, princippet om den absolutte afgiftsneutralitet kan overholdes på.

52. Opkræves der derimod afgift af et modtaget tilskud, har anvendelsen af dette princip den konsekvens for den endelige forbruger, at han betaler afgift af den

²³ — Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Sml. s. 445. Denne dom drejede sig om medlemmer af et landbrugsandelsselskab, som drev et kartoffellager mod at opkræve en årlig lagerafgift af sine medlemmer. Andelsselskabet besluttede at undlade at opkræve lagerafgift for visse år, da det takket være et godt salg af fast ejendom rådede over tilstrækkelige finansielle midler. Ved at undlade at opkræve lagerafgift faldt værdien af anparterne, hvorved anparthavernes finansielle situation også ændrede sig. Spørgsmålet var, om forringelsen af værdien af medlemmernes anparter skulle anses som en modværdi for en tjenesteydelse (oplagring af kartoflerne) i henhold til artikel 8 i andet momsdirektiv. Efter Domstolens opfattelse var dette ikke tilfældet, da der ikke blev modtaget penge eller nogen anden faktisk modydelse for oplagringen.

²⁴ — Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 9, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44, og af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 19.

konkrete, subjektive værdi af den modydelse, der reelt er modtaget, dvs. af den konkrete værdi, der blandt andet fastsættes under hensyntagen til støttens prisreducerende virkning, med tillæg af den afgift, der er blevet betalt af tilskuddet. På denne måde bliver den afgift, som skattemyndigheden går glip af, fordi den konkrete subjektive værdi af den oppebårne modydelse påvirkes negativt af støtten, udlignet af beskatningen af støttens værdi. Dette er derimod en afvigelse fra princippet i *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-dommen*²⁵ om, at beskatningsgrundlaget for moms er den faktisk modtagne modydelse.

53. Set i lyset heraf skal bestemmelsen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv anses for en undtagelse til de almindelige principper i det fælles merværdiafgiftssystem. Denne undtagelse skal fortolkes og anvendes restriktivt og strengt.

54. Ved en restriktiv fortolkning kan bestemmelsen kun finde anvendelse på tilskud, som kommer til udtryk direkte i transaktionernes pris. I *Office des produits wallons-dommen*²⁶ opstillede Domstolen visse retningslinjer, som skal omtales nærmere under punkt 71-76.

55. En streng fortolkning fører til, at de pågældende tilskud kun kan beskattes, for så vidt de kommer til udtryk i transaktionernes pris. Hvis man beskattede hele den pris-sænkende støtte, selv om støtten kun delvis giver sig udslag i den pris, som den endelige forbruger betaler for transaktionen, ville den pågældende skattemyndighed modtage et større momsbeløb end det, den har tabt som følge af støtten. En sådan overkompensation strider mod undtagelsesreglen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv, der kun har til formål at udligne afgiftsbeløb, der er bortfaldet som følge af støtten.

56. Desuden overbelastes den skattepligtige i denne situation, da han — når støtten kun delvis påvirker den endelige pris — skal betale moms af den højere modydelse og af støtten, som beskattes helt. I dette tilfælde skylder han mere moms, end hvis der slet ikke var blevet bevilget støtte.

57. For at merværdiafgiften, herunder den begrænsede undtagelse i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv fortsat skal være i overensstemmelse med afgiftsordningen kræves, at det, inden der opkræves moms af støtte, undersøges nøjagtigt, om

25 — Nævnt i fodnote 23.

26 — Nævnt i fodnote 18.

og i givet fald i hvilket omfang momsen giver sig udslag i prisen ved det endelige forbrug. Sagt på en anden måde: De kompetente skattemyndigheder skal kunne påvise, at de som følge af støttebevillingen mister afgifter, og — såfremt dette er tilfældet — opgøre tabet på plausibel vis.

— i tilfælde af, at virksomheden køber grøntfoder hos producenten, forarbejder dette for egen regning og derefter sælger det videre.

C — Merværdiafgiftssystemets neutralitet

58. Til produktion af foder gives der en standardstøtte, som i henhold til artikel 9 i forordning nr. 603/95 er knyttet til forarbejdning af grøntfoder til tørret foder. Som omtalt kort under punkt 9 kan støtten bevilges i tre tilfælde:

— i tilfælde af integreret produktion, hvor virksomheden forarbejder egen produktion eller medlemmernes produktion

— i tilfælde af, at virksomheden arbejder inden for rammerne af en lønkontrakt og forarbejder (tørre) producentens grøntfoder for dennes regning og derefter tilbageleverer det til denne

59. Kommissionen har lagt til grund, at der i det første tilfælde ikke kan opkræves moms, da forarbejdningen af grøntfoderet i denne situation ikke er en selvstændig økonomisk aktivitet. Inden for en integreret produktionsenhed finder der ikke leveringer af goder eller tjenesteydelser sted, som kan pålægges moms. I denne situation kan der derfor ikke opkræves moms ved forarbejdningen af grøntfoder til tørret foder. De sagsøgte deler denne opfattelse. Jeg er også enig heri. Da der ikke leveres goder eller præsteres tjenesteydelser, kan der ikke opkræves moms.

60. Hvad angår det andet tilfælde hersker der uenighed. Efter Kommissionens opfattelse ydes støtten til forarbejdningens virksomheden for de tjenesteydelser, der præsteres over for producenten. I juridisk forstand er det forarbejdningens virksomheden, der modtager støtten, og det forhold, at den i henhold til forordning nr. 603/95 skal videregives til producenten, afspejler blot de økonomiske virkninger, som et tilskud kan have i en produktionskæde. Der er således tale om en

tjenesteydelse til fordel for producenten, og det tilskud, som gives hertil, skal derfor beskattes.

Der kan således ikke findes ét eneste holdepunkt i forordning nr. 603/95 for den retlige fiktion, som Kommissionen har opstillet. Fiktionen kan derfor ikke antages.

61. Kommissionen opstiller imidlertid her den retlige fiktion, at tilskuddet bevilges forarbejdningsvirksomheden til fremme af tjenesteydelsen, nemlig forarbejdningen. Dette er faktisk ikke tilfældet.

62. Støtten gives til tørret foder, som er udgået fra forarbejdningsvirksomheden og opfylder visse kvalitetskrav²⁷. Samtidig har fællesskabslovgiver i forordningens artikel 11, stk. 2, bestemt, at forarbejdningsvirksomheden er forpligtet til at betale producenten den støtte, som virksomheden modtager for de mængder, der forarbejdes i henhold til kontrakten. Det fremgår af det forhold, at forordningen selv udtrykkeligt bestemmer, at producenten er støttemodtager, at forarbejdningsvirksomheden ikke selv kan være støttemodtager. Forarbejdningsvirksomheden er blot et mellemled, som giver støtten videre til producenten. Bestemmelsen om, at støtten kun gives til foder, der er udgået fra forarbejdningsvirksomheden, bekræfter denne konstatering. I øvrigt fremgår det heller ikke af forordningen, at støtten gives til forarbejdningen af grøntfoder. Som det fremgår af ovenstående, ydes støtten til fordel for producenten med henblik på at sænke dennes produktionsomkostninger.

63. Det skal tilføjes, at Kommissionen i sin anden beretning om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem²⁸ selv har bekræftet, at støtten kun kan medtages i beskatningsgrundlaget, såfremt bl.a. betingelsen om, at støtten udbetales til leverandøren eller tjenesteyderen, er opfyldt. I det foreliggende tilfælde tilfalder støtten, som foreskrevet i forordning nr. 603/95, den oprindelige producent og ikke forarbejdningsvirksomheden. I øvrigt udbetales tilskuddet ikke til den begunstigede producent med henblik på levering af et bestemt gode eller præstation af en bestemt tjenesteydelse, men ydes derimod, efter at der er præsteret en tjenesteydelse til fordel for den begunstigede producent for at sænke dennes produktionsomkostninger.

64. Fællesskabslovgiver kunne have valgt at yde støtten til forarbejdningsvirksomheden med henblik på forarbejdning af foder. I dette tilfælde skulle støtten helt være kommet forarbejdningsvirksomheden til gode. Det fremgår imidlertid af betragtningerne til den oprindelige forordning nr. 1117/78, at fællesskabslovgiver udtrykkeligt har besluttet at yde producenten denne støtte til fremme af produktionen af grøntfoder.

27 — Artikel 8 i forordning nr. 603/95.

28 — Nævnt i fodnote 16.

65. Kommissionen kan altså ikke hævde, at støtten gives til forarbejdningsevirsomheden for at fremme af forarbejdningen af foder. Kommissionens påstand om, at støtten kan beskattes hos forarbejdningsevirsomheden, er også derfor uholdbar.

støtten. Dette følger også af formålet med og opbygningen i forordning nr. 603/95; forordningen tilsigter at fremme produktionen af tørret foder uafhængigt af, hvorledes produktionskæden ser ud.

66. Endelig kan støtten i det tredje tilfælde beskattes i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv. Her forarbejder forarbejdningsevirsomheden det grøntfoder, som den har købt af primærproducenten, og sælger det efterfølgende som tørret foder til tredjemand, der betaler en pris for denne transaktion. Forarbejdningsevirsomheden modtager desuden et tilskud, som muligvis kan give sig udslag i en lavere salgspris.

67. Det skal herved straks bemærkes, at støtten næppe vil give sig udslag i en lavere salgspris for det tørrede grøntfoder. I praksis vil støtten frem for alt medføre en højere indkøbspris for grøntfoderet hos primærproducenten. Hvis forarbejdningsevirsomhederne ikke i vidt omfang giver den støtte, som de har modtaget, videre til primærproducenterne, vil disse kunne vælge at lade deres foder tørre inden for rammerne af en lønkontrakt for derved selv at modtage

68. Hvis Kommissionens argumentation prøves i forhold til formålet med systemet i forordning nr. 603/95, fører det til det uacceptable resultat, at støtten alt efter, hvorledes produktionskæden ser ud, ikke bliver beskattet i det ene tilfælde, men dog i de to andre, selv om formålet med støtten er det samme i alle tilfælde, nemlig at fremme produktionen af foder ved at yde en økonomisk støtte til produktionsprocessen. Desuden kan der som følge af forarbejdningsevirsomhedens retlige og faktiske position ikke opkræves moms i det andet tilfælde. Alene i det tredje tilfælde vil der muligvis kunne opkræves moms af støtten. Støtten skal da give sig udslag i salgsprisen. Jeg har allerede fremført, at denne konsekvens er meget usandsynlig, og at man ved at hævde det modsatte helt undlader at tage hensyn til, at formålet med den støtte, som ydes til forarbejdningsevirsomheden, ikke er at lette salget af det forarbejdede produkt ved en lavere salgspris, men derimod at gøre det

muligt for forarbejdningsevne at betale primærproducenten en højere indkøbspris.

69. Målt ud fra det fælles merværdiafgiftssystem fører Kommissionens opfattelse til et lige så uacceptabelt resultat. Hvis støtten til produktion af tørret foder beskattes forskelligt afhængigt af, hvor i produktionskæden forarbejdningen finder sted, tilsidesættes neutralitetsprincippet, der er et centralt princip i momssystemet, og hvorefter det samlede afgiftsbeløb, der skal betales ved det endelige forbrug, skal være det samme uanset antallet af led i produktionskæden. Allerede af denne grund må Kommissionens påstand afvises.

D — Nødvendig sammenhæng mellem en støtte og salgsprisen på et gode

70. Det fremgår af Kommissionens anden beretning om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem²⁹, at støtten skal udgøre modværdien eller indgå i modværdien. I Office des produits wallons-dommen³⁰ foretog Domstolen imidlertid en bredere fortolkning af udtrykket »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

71. Denne dom vedrørte spørgsmålet, om det tilskud, som regionen Vallonien ydede Office des produits wallons ASBL til reklame og salg af vallonske produkter, var momspåkrævet. Sagen drejede sig især om, hvorvidt der skulle opkræves moms af driftstilskud, der ikke blev betalt direkte for levering af en vare eller tjenesteydelse, men som udmærket kunne medføre, at varerne og tjenesteydelseerne kunne leveres til en lavere pris. Domstolen opstillede en række retningslinjer for besvarelsen af dette spørgsmål.

72. For det første skal tilskuddet være blevet særligt betalt til den tilskudsmodtagende organisation mod, at den leverede en bestemt vare eller udførte en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag (»modværdi«) for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse og dermed være afgiftspligtigt³¹.

73. For det andet må det fastslås, om prisen på varen eller tjenesteydelsen i dens hovedbestanddele i princippet er fastsat senest på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.

31 — Det skal i denne forbindelse bemærkes, at de transaktioner, der nævnes i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv, ikke er transaktioner, der udføres til fordel for den myndighed, der bevilger støtten. Artikel 11, punkt A, vedrører nemlig tilfælde, hvor der er tre involverede parter: den myndighed, der bevilger støtten, den tilskudsmodtagende organisation og den, der køber den vare eller tjenesteydelse, som leveres af den tilskudsmodtagende organisation.

29 — Nævnt i fodnote 16.

30 — Nævnt i fodnote 18.

74. For det tredje må det være godtgjort, at den forpligtelse til at betale tilskuddet, som den, der yder tilskuddet, har påtaget sig, modsvares af den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion. Denne forbindelse mellem tilskuddet og prisen skal fremgå utvetydigt efter en konkret vurdering af de omstændigheder, der ligger til grund for betalingen af vederlaget. Det kræves derimod ikke, at prisen for varen eller tjenesteydelsen — eller en del af prisen — er blevet fastsat. Den skal blot kunne fastsættes.

75. Domstolens bredere fortolkning bygger på den opfattelse, at tilskuddet må medføre en lavere pris. Domstolen anførte følgende: »Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen»³².

32 — »Det påhviler således den forelæggende ret at tage stilling til, om der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og den pågældende vare eller tjenesteydelse. Dette indebærer i første omgang en undersøgelse af, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen. Retten må undersøge, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud.«

76. Som det fremgår af min indledende bemærkning, må udtrykket »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« efter min opfattelse fortolkes således, at de pågældende tilskud kun kan beskattes, *for så vidt* de kommer til udtryk i transaktionens pris. Den begrænsede undtagelse i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), kræver, at det, inden der opkræves moms af støtten, undersøges nøjagtigt, om og i givet fald i hvilket omfang momsen giver sig udslag i prisen ved det endelige forbrug.

77. Det kan udledes af de forordninger, der er nævnt i punkt 4-12, at der ydes standardstøtte til fremme af produktion af grøntfoder. Denne støtte inden for foderbranchen kan kvalificeres som produktionsstøtte. I modsætning til en prisstøtte har produktionsstøtte ikke til formål at påvirke salgsprisen direkte³³. Støtten gives i forhold til den forarbejdede mængde foder og ikke som tilskud til prisen på tjenesteydelsen. Den er

33 — Der kan også skelnes mellem en række andre former for støtte, såsom driftsstøtte, indtægtsstøtte og investeringsstøtte. Et eksempel på en indtægtsstøtte findes i den tidligere forordning nr. 1117/78. Denne fastsatte en supplerende støtte til udligning af produktionsomkostningerne og styrkelse af konkurrencepositionen over for tredjelande. Denne støtte blev afskaffet ved den nye forordning nr. 603/95 og nr. 785/95. Støtten udgjorde en procentsats af forskellen mellem verdensmarkedsprisen på tørret foder og den bestående målpris. Fællesnævneren for alle disse støtteformer er, at de ikke er direkte forbundet med prisen på en vare.

ganske vist begrænset til en bestemt produktionsmængde, men dette ændrer ikke ved, at støttens formål er at fremme foderproduktionen i Fællesskabet varigt ved at sænke producenterne produktionsomkostninger.

78. Det fremgår af den støtteordning for produktion af tørret foder, som er gengivet ovenfor under punkt 4-12, at produktionen af dette foder i Fællesskabet var lavere end efterspørgslen, da produktionsomkostningerne i Fællesskabet var for høje til, at foderet kunne udbydes til de gældende markedspriser.

79. Takket være det fald i produktionsomkostningerne, som standardstøtten medførte, var det muligt for producenterne i Fællesskabet at producere på rentabel vis henset til de gældende (verdens)markedspriser. Dette bekræftes tillige af, at grøntfoderproduktionen inden for Fællesskabet har en hurtigt stigende markedsandel på fællesmarkedet. Denne udvikling har endda foranlediget fællesskabslovgiver til at begrænse omfanget af den subventionerede produktion for at undgå overproduktion.

80. Støtten har således absolut haft indflydelse på den mængde, der produceres i Fællesskabet, men har ikke direkte givet sig udslag i markedsprisen. Dette hænger også sammen med den særlige karakter, som (verdens-)markedet for foder har, og som ligesom mange andre markeder for landbrugsprodukter er kendetegnet ved, at der er mange små udbydere. Disse råder ikke over finansielle midler til at påvirke de pågældende markeder ved deres individuelle adfærd på markedet. Individuelle producenter, der modtager en standardstøtte, kan ikke give denne videre til de endelige aftagere. Den gældende markedspris er et faktum for dem. De ville være nødt til at udbyde deres varer til denne pris, uanset om de modtager tilskud.

81. Støtten påvirker højst på indirekte vis salgsprisen. Hvis den samlede mængde af den subventionerede foderproduktion blev så omfattende, at det ville ændre forholdet mellem udbud og efterspørgsel på verdensmarkedet betydeligt, så ville den gældende pris på dette marked kunne trykkes. Det er efter min opfattelse dog højst usandsynligt, at der indtræder en sådan virkning, og det ville desuden på ingen måde være afgørende for bedømmelsen af Kommissionens påstand. Støtten vil nemlig aldrig *fuldstændigt* give sig udslag i salgsprisen. Man har desuden netop forsøgt at undgå denne konsekvens — der i øvrigt ville forværre forholdet mellem produktionsomkostningerne og salgsprisen yderligere — ved at begrænse støtten til en bestemt maksimal mængde.

82. Dette bekræftes desuden af den mekanisme til at begrænse støtten, der er fastsat i forordning nr. 603/95. I henhold hertil modtager producenterne et forskud i den sæson, hvor salget foregår, hvorimod den endelige afregning først foretages, når sæsonen er forbi. Den usikkerhed, der følger heraf, gør det på forhånd usandsynligt, at producenterne, selv hvis de kunne det, lader produktionsstøtten indgå direkte i deres salgspriser.

kostninger, således at de kan producere til markedsprisen. Støtten forøgede således mængden af foder produceret i Fællesskabet, som kunne afsættes til den gældende markedspris. Den manglende støtte medførte derfor ikke højere markedspriser, men derimod en reduktion af den mængde foder, der blev produceret i Fællesskabet. En eventuel mangel på foder kunne producenterne, sådan som de allerede gjorde det inden 1978, afhjælpe ved import fra tredjelande, der er i stand til at producere til de gældende verdensmarkedspriser.

83. Kommissionen har i sit indlæg desuden gjort gældende, at det fremgår tydeligt af salgsprisen på tørret foder, at denne er en direkte konsekvens af de ydede tilskud, da forarbejdningsevirkomhederne som følge af støtten har fået mulighed for at afsætte det tørrede foder til verdensmarkedsprisen. Uden støtten ville prisen være højere, som følge af forarbejdningsevirkomhedernes høje produktionsomkostninger.

85. Alt i alt er det ikke lykkedes Kommissionen blot antydningssvis at påvise, at der er en direkte årsagsforbindelse mellem produktionsstøtten og den endelige salgspris for tørret foder. Kommissionens argumenter opfylder på ingen måde den under punkt 55-57 nævnte betingelse om, at det for at kunne anvende artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal kunne påvises, i hvilket omfang støtten påvirker den pris, som den endelige forbruger skal betale.

84. Det fremgår af ovenstående, at Kommissionens opfattelse er uholdbar. Den mekanisme, der er fastsat i forordning nr. 603/95, skal ikke påvirke prisen på foder, men derimod producenterne produktionsom-

86. Også som følge heraf skal Kommissionens påstand afvises.

VI — Forslag til afgørelse

87. På grundlag heraf foreslår jeg Domstolen:

- a) at afvise Kommissionens søgsmål mod Den Italienske Republik (sag C-381/01), Republikken Finland (sag C-495/01), Forbundsrepublikken Tyskland (sag C-144/02) og Kongeriget Sverige (sag C-463/02)
- b) i medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2, at tilpligte Kommissionen at bære sagens omkostninger
- c) i medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 4, at fastslå, at Republikken Finland, Kongeriget Sverige og Forbundsrepublikken Tyskland bærer deres egne omkostninger ved at intervenere.