

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

L. A. GEELHOEDA

przedstawiona w dniu 27 listopada 2003 r.¹

I — Wprowadzenie

1. W czterech sprawach, które tu łącznie rozpatrzę, Komisja Wspólnot Europejskich wniosła do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Włoch (sprawa C-381/01), Republika Finlandii (sprawa C-495/01), Republika Federalna Niemiec (sprawa C-144/02) oraz Królestwo Szwecji (sprawa C-463/02) uchybiły zobowiązaniom, które na nich ciążyą na mocy art. 11 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)². W świetle rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 z dnia 21 lutego 1995 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego³ przedsiębiorstwom przetwórczym przyznawana jest ryczałtowa pomoc dla suszu paszowego suszonego sztucznie oraz suszonego na słońcu. Wszystkie te cztery sprawy dotyczą kwestii, czy pomoc ryczałtowa dla suszu paszowego sztucznie suszonego oraz suszu paszowego suszonego na słońcu powinna być objęta

podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

II — Stan faktyczny i postępowanie

2. W listopadzie 1998 r. Komisja, uznając, że nieobjęcie podatkiem VAT pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 było sprzeczne z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, przesłała do Republiki Włoskiej, Republiki Finlandii, Republiki Federalnej Niemiec oraz Królestwa Szwecji wezwanie do usunięcia uchybienia. Pismem tym Komisja wezwała Państwa Członkowskie do przedłożenia uwag w terminie dwóch miesięcy, co też państwa te uczyniły. W lipcu, sierpniu oraz wrześniu 1999 r. Komisja skierowała do nich uzasadnione opinie, wzywając do podjęcia niezbędnych kroków w terminie dwóch miesięcy od ich doręczenia.

3. W dniach 4 października 2001 r., 21 grudnia 2001 r., 17 kwietnia 2002 r. oraz 23 grudnia 2002 r. Komisja wniosła na podstawie art. 226 ust. 2 WE skargi do

1 — Język oryginału: niderlandzki.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

3 — Dz.U. L 63, str. 1.

Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich odpowiednio przeciwko Republice Włoskiej, Republice Finlandii, Republice Federalnej Niemiec oraz Królestwu Szwecji. Komisja wniosła do Trybunału o stwierdzenie, że zaniechawszy objęcia podatkiem VAT pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 Republika Włoska, Republika Finlandii, Republika Federalna Niemiec oraz Królestwo Szwecji uchybiły zobowiązaniom, które na nich ciążyą na mocy art. 11 szóstej dyrektywy, o obciążenie ich kosztami postępowania⁴.

III — Ramy prawne

A — Uregulowania w zakresie pomocy na susz paszowy oraz historia ich stosowania

4. Dnia 22 maja 1978 r. Rada wydała rozporządzenie (EWG) nr 1117/78⁵. Rozpo-

4 — Republika Włoska popierana jest przez Królestwo Szwecji oraz Republikę Finlandii. Ta ostatnia zaś jest popierana przez Republikę Federalną Niemiec oraz Królestwo Szwecji. Republika Federalna Niemiec jest popierana przez Królestwo Szwecji oraz Republikę Finlandii. Królestwo Szwecji jest popierane przez Republikę Finlandii.

5 — Rozporządzenie z dnia 22 maja 1978 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego (Dz.U. L 142, str. 1), zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 3496/93 z dnia 20 grudnia 1993 r. (Dz.U. L 319, str. 17).

ządzenie to przewiduje, w połączeniu z rozporządzeniami (EWG) nr 1417/78⁶ oraz (EWG) nr 1528/78 z dnia 30 czerwca 1978 r.⁷, które zostały przyjęte celem jego wykonania, pomoc produkcyjną dla suszu paszowego zbieranego we Wspólnocie.

5. Jak wynika z motywów rozporządzenia nr 1117/78, produkcja suszu paszowego była w tamtych czasach wyraźnie niższa od możliwości zbytu w ramach Wspólnoty, w szczególności jeśli chodzi o zapotrzebowanie w żywieniu zwierząt. Celem zwiększenia produkcji wprowadzony został system pomocy ryczałtowej dla producentów, wsparty uzupełniającym systemem pomocy, który miał na celu zapewnienie, że producenci będą mogli w każdym razie znaleźć zbyt na to, co wyprodukują po uprzednio ustalonej cenie orientacyjnej. Ta uzupełniająca pomoc równa była pewnemu odsetkowi różnicy między ceną na rynku światowym a ceną orientacyjną. Zasady rządzące tymi środkami są zawarte w art. 2, 4 i 5 rozporządzenia nr 1117/78.

6. Nieograniczona pomoc produkcyjna skutkowałą możliwą do przewidzenia nadprodukcją pasz (zielonych) suszonych we Wspólnocie. Dlatego na podstawie rozporzą-

6 — Rozporządzenie Rady z dnia 19 czerwca 1978 r. w sprawie programu pomocy dla suszu paszowego (Dz.U. L 171, str. 1), zmienione rozporządzeniem Rady (EWG) nr 1110/89 z dnia 27 kwietnia 1989 r. (Dz.U. L 118, str. 1).

7 — Rozporządzenie Komisji z dnia 30 czerwca 1978 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania systemu pomocy dla suszu paszowego (Dz.U. L 179, str. 10).

dzenia nr 603/95 oraz rozporządzenia (WE) nr 785/95⁸ została w 1995 r. wprowadzona wspólna organizacja rynku w sektorze suszu paszowego. Rozporządzenia te miały na celu ograniczenie na przyszłość przyznawania pomocy ryczałtowej dla produkcji suszu paszowego do pewnej maksymalnej ilości wskazanej przez rozporządzenie nr 603/95. Pomoc uzupełniająca została zupełnie zlikwidowana⁹. Ostatnie z tych rozporządzeń wprowadziło ponadto rozróżnienie między suszem paszowym suszonym na słońcu oraz odwodnionym suszem paszowym. Jako że koszty przetworzenia suszu paszowego na słońcu są niższe od kosztów suszu paszowego odwodnionego, pomoc ryczałtowa dla pierwszej grupy produktów jest znacznie niższa od pomocy dla drugiej grupy produktów.

7. Celem ograniczenia produkcji subwencjonowanej suszu paszowego art. 4 i 5 rozporządzenia nr 603/95 przewidują mechanizm, którego zasadnicze cechy charakterystyczne są następujące:

- na każdy rok gospodarczy ustanawia się maksymalną ilość gwarantowaną suszu paszowego odwodnionego oraz suszu paszowego suszonego na słońcu;

8 — Rozporządzenie Komisji z dnia 6 kwietnia 1995 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady (WE) nr 603/95 (Dz.U. L 79, str. 5).

9 — Artykuł 4 rozporządzenia nr 603/95 ustala maksymalną ilość suszu paszowego, który może korzystać z pomocy. Zmieniony rozporządzeniem Rady (WE) nr 1347/95 z dnia 9 czerwca 1995 r. zmieniającym rozporządzenie nr 603/95 (Dz.U. L 131, str. 1). Brzmi on następująco: „1. Niniejszym ustalona zostaje maksymalna ilość gwarantowana (MIG) na rok gospodarczy w ilości 4 412 400 ton dla suszu odwodnionego, dla którego pomoc [...] może zostać przyznana. [...] 3. Niniejszym ustanowiona zostaje maksymalna ilość gwarantowana (MIG) dla suszu paszowego suszonego na słońcu na rok gospodarczy w ilości 443 500 ton, dla której pomoc, określona [...] może zostać przyznana”.

- maksymalna ilość gwarantowana rozdzielana jest na poszczególne Państwa Członkowskie, z których każdemu przypisana zostaje krajowa ilość gwarantowana;

- jeżeli w trakcie roku gospodarczego maksymalna ilość gwarantowana zostanie przekroczona, pomoc, która ma być przyznana w trakcie tego roku gospodarczego, jest obliczana w następujący sposób:

- w przypadku pierwszych 5 %, o które przekroczona jest maksymalna ilość gwarantowana, pomoc zostaje pomniejszona we wszystkich Państwach Członkowskich o kwotę proporcjonalną do tego przekroczenia,

- w przypadku przekroczenia o ponad 5 % dokonuje się dodatkowego pomniejszenia w tych Państwach Członkowskich, w których produkcja przekracza krajową ilość gwarantowaną, powiększoną o 5 %, proporcjonalnie do tego przekroczenia.

8. Korekty te powinny być takie, aby łączne wydatki nie przekroczyły tych, które powinny być przydzielone w przypadku braku przekroczenia maksymalnej ilości gwarantowanej.

9. Zgodnie z art. 9 rozporządzenia nr 603/95 pomoc ryczałtowa jest przyznawana przedsiębiorstwom przetwórczym wykonującym jeden z dalej opisanych rodzajów działalności:

- a) przedsiębiorstwa, które zawarły umowy z producentami pasz podlegających suszeniu;
- b) przedsiębiorstwa, które przetworzyły swoje własne zbiory lub też, w przypadku grup, zbiory swoich członków;
- c) przedsiębiorstwa, które zaopatrzone zostały przez osoby fizyczne lub prawne oferujące pewne gwarancje pozostające do określenia i które zawarły umowy z producentami pasz przeznaczonych do suszenia.

10. Z motywu jedenastego rozporządzenia nr 603/95 wynika, że pomoc jest przyznawana jedynie, w przypadku gdy producenci oraz przedsiębiorstwa przetwórcze zawarły umowy¹⁰. Przepis ten ma na celu sprzyjać regularnemu zaopatrywaniu zakładów przetwórczych oraz pozwolić producentom na skorzystanie z pomocy.

10 — Aby skorzystać z pomocy susz musi zostać dostarczony do przedsiębiorstw przetwórczych przez producentów, grupy producentów lub kupców zatwierdzonych przez właściwe władze Państw Członkowskich.

11. W przypadku gdy przedsiębiorstwo przetwórcze wykonuje działalność, o której mowa w pkt 9 lit. a) powyżej, zobowiązane jest ono do wypłacania producentom pomocy, którą otrzymują za ilości przetworzone w ramach umowy¹¹. Rozporządzenie nr 603/95 nie precyzuje, w jaki sposób pomoc ma być wypłacana producentom. W przypadku działalności określonej w pkt 9 lit. b) powyżej, gdy przedsiębiorstwo przetwórcze oraz producent są jedną i tą samą osobą, nie można odróżnić jednego od drugiego. Jeżeli przedsiębiorstwo przetwórcze wykonuje działalność wskazaną w pkt 9 lit. c), to właśnie samo to przedsiębiorstwo korzysta z przyznanej subwencji.

12. Zanim subwencja może być przyznana, susz paszowy powinien opuścić przedsiębiorstwo przetwórcze (art. 8 rozporządzenia nr 603/95). Artykuł 3 ust. 1 rozporządzenia nr 785/95 określa w sposób bardziej szczegółowy warunki pozwalające uznać, że pasza

11 — Artykuł 11 ust. 2 rozporządzenia nr 603/95 brzmi następująco: „Jeżeli umowy określone w art. 9 lit. c) tiret pierwsze są umowami specjalnego zamówienia na przetwórstwo pasz dostarczonych przez producentów, wyszczególniają one przynajmniej powierzchnię, z której zbiór przeznaczony jest na dostawę, i zawierają klauzulę przewidującą ciężący na przedsiębiorstwach przetwórczych obowiązek wypłacenia producentom pomocy określonej w art. 3, którą otrzymują za ilości przetworzone w ramach umów”.

opuściła przedsiębiorstwo¹². Artykuł 3 ust. 2 rozporządzenia nr 785/95 stanowi ponadto, że susz paszowy, który opuścił przedsiębiorstwo przetwórcze, nie może być ponownie przyjęty na teren tego samego lub innego przedsiębiorstwa lub miejsca składowania.

B — Treść szóstej dyrektywy, a w szczególności jej art. 11 część A ust. 1 lit. a), oraz historia jej przyjęcia

13. Zasada, na której opiera się podatek VAT, jest sformułowana w art. 2 pierwszej dyrektywy 67/227/EWG¹³ w następujący sposób:

12 — „Do celów niniejszego rozporządzenia i w celu uzyskania uprawnień do pomocy określonej w art. 3 rozporządzenia (WE) nr 603/95 uważa się, że produkty określone w art. 2 ust. 1 opuściły przedsiębiorstwo przetwórcze, jeżeli: a) opuszczają w stanie niezmiennym: — teren przedsiębiorstwa przetwórczego, — w przypadku gdy susz paszowy nie może być składowany na tym terenie, jakiegokolwiek miejsce składowania zapewniające adekwatne zabezpieczenia do celów dokonywania kontroli składowanych pasz oraz które zostało uprzednio zatwierdzone przez właściwe władze, — w przypadku ruchomego sprzętu do dehydratacji, urządzenie, w którym dehydratacja została przeprowadzona i, jeżeli pasze poddane dehydratacji są składowane przez osobę, która jej dokonała, każde miejsce składowania spełniające warunki przewidziane w tiret drugim, lub b) opuszczają tereny lub każdy ze składów określonych w lit. a) po ich zmieszaniu w przedsiębiorstwie przetwórczym z zielonką inną niż ta wyszczególniona w art. 1 rozporządzenia (WE) nr 603/95 i ta, którą wykorzystano do wiązania w celu wytworzenia paszy złożonej, oraz te, które w chwili gdy opuszczają przedsiębiorstwo przetwórcze są zdrowe i o odpowiedniej jakości handlowej, spełniają wymagania dla wprowadzenia ich do obrotu jako pokarmu i posiadają następujące cechy: [...]”.

13 — Dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301, dalej zwana „pierwszą dyrektywą”).

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

14. System odliczeń ma na celu zapewnienie neutralności podatku — co jest kamieniem węgielnym podatku VAT — gwarantując, że podatek zapłacony przez końcowego konsumenta będzie zawsze taki sam, niezależnie od ilości ogniw w łańcuchu produkcyjnym danego produktu.

15. W świetle art. 2 szóstej dyrektywy¹⁴ opodatkowane podatkiem VAT są dostawy towarów lub usług świadczone odpłatnie przez podatnika, który występuje w takim charakterze. W świetle art. 4 ust. 1 za podatnika uważana jest każda osoba wyko-

¹⁴ — Z wyjątkiem wskazanych przypadków przepisy, do których następuje odwołanie, pochodzą z szóstej dyrektywy.

nująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

cym stosowania wspólnego systemu podatku VAT opublikowanym dnia 14 września 1983 r.¹⁵:

16. Artykuł 11 część A lit. a) szóstej dyrektywy określa podstawę opodatkowania podatkiem VAT na terytorium kraju w następujący sposób:

„[W] odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione [w] lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

17. Z rysu historycznego szóstej dyrektywy wynika, że ustawodawca wspólnotowy miał trudności, aby doprecyzować pojęcie „subwencje związane bezpośrednio z ceną”.

18. Oto, co Komisja pisze na ten temat w swoim pierwszym sprawozdaniu dotyczą-

„Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy stanowi, że subwencje otrzymywane przez podatnika, które są »związane bezpośrednio z ceną« transakcji dokonanych przez tego podatnika włączone są do podstawy opodatkowania, jako składniki ceny zapłacone przez podmioty trzecie. O ile jest względnie łatwe uznanie przy pierwszej analizie za »związane bezpośrednio z ceną« subwencji, których kwota jest określona bądź przez jej relację z ceną dostarczonych towarów lub usług, bądź w zależności od ilości będącej przedmiotem sprzedaży, bądź też w zależności od kosztu nieodpłatnie oferowanych klientom towarów lub usług, o tyle większe wątpliwości budzą inne rodzaje subwencji, takie jak te, które są zwane równoważącymi, lub te, które są zwane dotacjami operacyjnymi, których wypłacenie ma na celu uzdrowienie sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa i które są przyznawane bez wyraźnego związku z ceną czegokolwiek. Brak zasadniczej różnicy między tymi rodzajami subwencji (bowiem te, które są »związane bezpośrednio z ceną« mają również, w większości przypadków, cel sanacyjny), jak również uprawnienie Państwa Członkowskiego do przekształcenia subwencji pierwszego rodzaju w subwencję drugiego rodzaju wskazują na nietrwały charakter tego podziału opartego na elementach wyłącznie formalnych (sposób, w jaki subwencja jest przyznawana) oraz na niedostatki tekstu dyrektywy”.

15 — Pierwsze sprawozdanie z dnia 14 grudnia 1983 r. dotyczące stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w Państwach Członkowskich przedłożone zgodnie z art. 34 szóstej dyrektywy 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., COM (83) 426 wersja ostateczna, str. 37.

19. W drugim sprawozdaniu Komisji dotyczącym stosowania wspólnego systemu podatku VAT¹⁶ strażniczka traktatów wskazuje, że pojęcie subwencji nie może być interpretowane inaczej niż w sposób ścisły i literalny oraz że subwencja nie powinna być włączana do podstawy opodatkowania, z wyjątkiem przypadków, gdy spełnione są łącznie trzy następujące przesłanki:

- a) subwencja stanowi świadczenie wzajemne lub element takiego świadczenia;
- b) subwencja jest wypłacana dostawcy towarów lub usług;
- c) subwencja jest wypłacana przez osobę trzecią.

20. Z orzecznictwa Trybunału wynika wreszcie, że aby zinterpretować przepisy szóstej dyrektywy, należy wziąć pod uwagę następujące zasady podstawowe. Po pierwsze, należy dokonywać szerokiej wykładni pojęć, które określają zakres stosowania podatku VAT, co zaś nie może mieć miejsca w przypadku zwolnień, które z kolei powinno się interpretować w sposób zawężający. Po drugie, przepisy powinno się interpretować w sposób ścisły celem zapewnienia równości traktowania w zakresie opodatkowania oraz uniknięcia w ten sposób

zakłócenia konkurencji. Po trzecie, należy zachować ducha zasady neutralności podatku. Za pomocą tej zasady ustawodawca wspólnotowy chce zapewnić, że podatek będzie zupełnie neutralny w stosunku do wszelkiej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności, byle tylko znajdowała się ona w zakresie stosowania podatku VAT. Dwie zasady równości traktowania w zakresie opodatkowania oraz neutralności podatkowej są skądinąd pojęciami o porównywalnym zakresie, lecz używa się ich w odmiennym kontekście. Pierwszego pojęcia używa się w kontekście między państwowym, podczas gdy drugiego — w kontekście krajowym.

IV — Uwagi stron

A — Zarzuty Komisji

21. Komisja jest zdania, że jedną z zasadniczych cech charakterystycznych pomocy dla przedsiębiorstw przetwórczych jest to, że jest ona określana w zależności od wyprodukowanej ilości suszu paszowego.

22. Komisja odwołuje się wreszcie do różnych rodzajów działalności, które mogą wykonywać przedsiębiorstwa przetwórcze (zob. pkt 9 powyżej).

16 — Drugie sprawozdanie z dnia 20 grudnia 1988 r. dotyczące stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w Państwach Członkowskich przedłożone zgodnie z art. 34 szóstej dyrektywy 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., COM (88) 799 wersja ostateczna, str. 26.

23. Według Komisji, przedsiębiorstwa, które przetwarzają bez wynagrodzenia to, co wyprodukują same lub, w przypadku grup, ich członkowie, nie dokonują transakcji podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy. Komisja wywodzi zatem z tego, że transakcje te są wyłączone z zakresu zastosowania podatku VAT.

- a) gdy jest ona wypłacana podmiotowi, który dostarcza towaru lub świadczy usługę;
- b) gdy jest ona wypłacana przez inny podmiot niż dostawca towaru lub usługi;

24. Komisja twierdzi za to, że zakup paszy u producenta celem odsprzedaży osobom trzecim po przetworzeniu powinien być uznawany za dostawę towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy. Przetworzenie produktu na rzecz producenta oraz odstawienie mu go w formie produktu przetworzonego, bez przejścia własności towarów powinno być uznawane za świadczenie usług. Mając na uwadze, że przedsiębiorstwa przetwórcze wykonują działalność gospodarczą, są one przez to podatnikami, zaś transakcje, o których mowa w pkt 9 lit. a) i c) powinny być jako takie objęte podatkiem VAT.

- c) gdy istnieje bezpośredni związek między podatkiem a ceną towaru lub usługi.

Komisja ocenia, że te trzy przesłanki są spełnione.

25. Zasadnicze pytanie, które się nasuwa, jest następujące: czy pomoc przyznawana na podstawie rozporządzenia nr 603/95 powinna być również poddana opodatkowaniu podatkiem VAT?

27. Zbadajmy przede wszystkim przesłankę wypłacania pomocy podmiotowi, który dostarcza towaru lub świadczy usługę. Przedsiębiorstwo przetwórcze dostarcza towar lub świadczy usługę oraz jest beneficjentem subwencji. Może to wynikać, według Komisji, z art. 9 zdanie pierwsze rozporządzenia nr 603/95, który przewiduje, że „[p]omoc przewidzianą w art. 3 przyznaje się wyłącznie przedsiębiorstwom przetwarzającym [...]”.

26. Zdaniem Komisji, subwencja może być opodatkowana jedynie przy zachowaniu trzech przesłanek:

28; Państwom Członkowskim, które twierdzą, że z pomocy korzystają również producenci, Komisja odpowiada, że istnieje zasadnicza różnica między beneficjentem w sensie prawnym a podmiotem, któremu pomoc przysparza korzyści ekonomicznej. Przyznawana subwencja może mieć korzystne skutki ekonomiczne w ramach cyklu produkcyj-

nego, czy to dla producentów zielonki, czy to dla przedsiębiorstw używających suszu paszowego. Od chwili gdy przedsiębiorstwa przetwórcze zawrą umowy specjalnego zamówienia dotyczące przetworzenia paszy dostarczonej przez producentów, ustawodawca wspólnotowy zmierza do tego, by przedsiębiorstwo przetwórcze wypłaciło otrzymaną pomoc producentom. Okoliczność, że inne przedsiębiorstwa mogą również czerpać korzyści z subwencji, lub zobowiązanie przedsiębiorstwa przetwórczego do wypłacenia pomocy innym podmiotom jest, zdaniem Komisji, bez znaczenia dla faktu, że przedsiębiorstwo przetwórcze jest beneficjentem tej pomocy. O ile prawdą jest, że z punktu widzenia ekonomicznego krąg beneficjentów jest szerszy, o tyle z prawnego punktu widzenia beneficjentami pomocy są jedynie przedsiębiorstwa przetwórcze jako dostawcy towarów (lub usług).

29. Aby pomoc mogła zostać przyznana, produkty muszą opuścić przedsiębiorstwo (art. 8 rozporządzenia nr 603/95). Komisja przyznaje pozwanym Państwom Członkowskim rację, że wyrażenie „opuścić przedsiębiorstwo przetwórcze” zupełnie nie odpowiada dostawie towarów w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, ale dodaje, że te dwa pojęcia praktycznie się pokrywają. Subwencja może być zatem uznawana za świadczenie wzajemne względem dostawy towarów lub świadczenia usług, a w konsekwencji podlega opodatkowaniu.

30. Rządowi niemieckiemu, który zarzuca, że w świetle art. 3 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 785/95 miejsce składowania suszu paszowego może się znajdować poza terenem przedsiębiorstwa przetwórczego i że w związku z tym wyrażenie „opuścić przedsiębiorstwo przetwórcze” nie może określać dostawy towaru, Komisja zwraca uwagę, że decydującym elementem dla kwestii, czy subwencja dla suszu paszowego podlega opodatkowaniu, jest to, że produkty są koniec końców sprzedane. Składowanie jest więc jedynie etapem poprzedzającym sprzedaż suszu paszowego.

31. Druga przesłanka polega na tym, by subwencja była wypłacana przez osobę trzecią, to znaczy inny podmiot niż dostawca towaru lub usługi. Komisja jest zdania, że ta druga przesłanka jest również spełniona. Właściwe władze, które przyznają subwencję, to inny podmiot niż dostawca towaru lub usługi.

32. Trzecia przesłanka włączenia pomocy do podstawy opodatkowania wynika z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i wymaga, aby istniał bezpośredni związek między subwencją a ceną towaru lub usługi. Związek ten musi być precyzyjnie określony lub możliwy do zidentyfikowania: pomoc jest przyznawana jeśli oraz tylko w zakresie, w jakim towar lub usługa są wprowadzone do obrotu. Jest to zatem subwencja pozostająca w bezpośrednim związku z ceną.

33. Komisja wskazała podczas rozprawy, że dzięki subwencji przedsiębiorstwa przetwórcze były w stanie zbywać susz paszowy po cenie na poziomie rynków światowych. Bez pomocy cena byłaby wyższa wskutek znacznych kosztów produkcji, które przedsiębiorstwa przetwórcze muszą ponosić. Kwota pomocy jest zatem elementem cenotwórczym, co jest zgodne z celem art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, który służy temu, by subwencja była opodatkowana jako element świadczenia otrzymanego w zamian za dostawę towaru lub usługi.

34. Komisja twierdzi, że nawet w przypadku gdy nie jest możliwe jej określenie, odrębnie dla każdej sprzedaży, podstawa opodatkowania wynika z otrzymanych świadczeń wzajemnych oraz z łącznej pomocy uzyskanej za dostawę suszu paszowego lub za suszenie zielonki.

35. Dla Komisji nie jest istotne, że wysokość pomocy jest jednakowa w przypadku dostawy suszu paszowego oraz suszenia zielonki, ponieważ w obu tych przypadkach służy ona temu samemu celowi gospodarczemu, to znaczy wystarczającej produkcji suszu paszowego na terenie Wspólnoty po cenie możliwej do zaakceptowania przez nabywców. Jej zdaniem, jest w związku z tym logiczne, że wysokość pomocy jest jednakowa w obu przypadkach oraz że jest ona opodatkowana.

36. Zasada korygująca wysokość pomocy w przypadku przekroczenia maksymalnej ilości gwarantowanej również nie podważa istnienia bezpośredniego związku między pomocą a ceną¹⁷. Pomoc ma na celu wspieranie produkcji suszu paszowego. O ile prawdą jest, że maksymalna ilość gwarantowana ogranicza wpływ pomocy, o tyle pomoc ma bezpośredni wpływ na cenę.

37. Okoliczność, że wypłacenie subwencji nie zostanie przewidziane w umowie sprzedaży suszu paszowego zawartej między przedsiębiorstwem przetwórczym a nabywcą, jest również pozbawiona znaczenia. Dotacje państwowe są przyznawane beneficjentowi w ramach prawa publicznego przez właściwą agencję. Z samej ich natury nie stanowią one warunków sprzedaży, które mogą być zastrzeżone przez strony w ramach stosunku prawa prywatnego.

38. Zdaniem Komisji, powyższa analiza potwierdza, że istnieje bezpośredni związek między subwencją a ceną. Subwencja powinna być zatem włączona do podstawy opodatkowania. Komisja ocenia, że ten punkt widzenia potwierdza wyrok w sprawie *Office des produits wallons*¹⁸.

17 — Z motywu trzeciego rozporządzenia nr 603/95 wynika, że zasada ta ma na celu ograniczenie wspólnotowej produkcji suszu paszowego.

18 — Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00, Rec. str. I-9115.

B — *Uwagi Państw Członkowskich*

39. Państwa Członkowskie kwestionują, jakoby przedsiębiorstwo przetwórcze powinno być uznawane za jedynego beneficjenta pomocy. Z art. 11 ust. 2 rozporządzenia nr 603/95 wynika, że w ramach umów specjalnego zamówienia dotyczących przetworzenia paszy dostarczonej przez producentów, przedsiębiorstwo przetwórcze jest zobowiązane wypłacić producentom pomoc, którą otrzymują za ilości przetworzone w ramach umów. Producent jest również uznawany przez te przepisy za beneficjenta przyznanej pomocy z tym skutkiem, że przeciwnie do tego, co twierdzi Komisja, przedsiębiorstwo przetwórcze nie jest jedynym beneficjentem w sensie prawnym.

40. Zgodnie z art. 9 rozporządzenia nr 603/95 pomoc wypłaca się wyłącznie przedsiębiorstwom przetwarzającym pasze. Przepis ten ma jednak na celu jedynie uproszczenie czynności administracyjnych. Przedsiębiorstwo przetwórcze służy wyłącznie jako pośrednik; nie ma prawa do zatrzymania pomocy jeżeli przetwarza pasze na rzecz producentów.

41. Istotne jest, zdaniem Państw Członkowskich, ustalić beneficjentów pomocy, ponieważ odpowiedź na to pytanie pozwoli na

stwierdzenie, czy istnieje bezpośredni związek między subwencją a ceną¹⁹.

42. Państwa Członkowskie podnoszą, że rozporządzenie nr 603/95 nie stanowi w żaden sposób, że nabywcy suszu paszowego mają korzystać z pomocy poprzez zapłatę zmniejszonej ceny²⁰. Pomoc nie ma zatem żadnego wpływu na cenę suszu paszowego, ale ma taki wpływ na zielonkę, za którą producenci mogą żądać wyższej ceny. W przypadku umów specjalnego zamówienia dotyczących przetworzenia paszy dostarczonej przez producentów to właśnie producenci korzystają bezpośrednio z pomocy. W takim przypadku przedsiębiorstwa przetwórcze nie mogą włączyć przyznanej pomocy (i przelać) do ceny suszenia zielonki. Subwencja ma zatem na celu zmniejszenie kosztów produkcji.

19 — Zobacz także ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 14: „Sąd odsyłający musi w ten sposób wykazać istnienie bezpośredniego związku między subwencją a danym towarem lub usługą. Wynika stąd konieczność zbadania, po pierwsze, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. W istocie niezbędne jest, by cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby zatem element determinujący cenę, jakiej ci ostatni żądają”.

20 — Zobacz także motywy jedenasty i dwunasty rozporządzenia nr 603/95, które brzmią następująco: „w celu zapewnienia regularnego zaopatrywania w zielonkę zakładów przetwórczych i umożliwienia producentom korzystania z systemu pomocy przyznanie pomocy powinno, w niektórych przypadkach, być uzależnione od zawarcia umów przez producentów i zakłady przetwórcze; umowy te powinny, z jednej strony, sprzyjać regularnemu zaopatrywaniu zakładów przetwórczych oraz, z drugiej strony, pozwolić producentom na skorzystanie z pomocy; w tym celu należy określić, że umowy powinny zawierać pewne informacje”.

43. Państwa Członkowskie wskazują dalsze względy, dla których według nich nie ma żadnego bezpośredniego związku między subwencją a ceną sprzedaży suszu paszowego.

- Prawo do pomocy jest przyznawane, jeśli susz paszowy opuścił przedsiębiorstwo przetwórcze i spełnione jest kilka wymogów dotyczących jakości. Przyznanie pomocy nie zależy od okoliczności, czy dokonano transakcji podlegającej opodatkowaniu (dostawy suszu paszowego na rzecz nabywcy).
- Wspólnota zmierza w drodze subwencji do zapewnienia regularnego zaopatrzenia przedsiębiorstw przetwórczych i zapewnienia pewnego poziomu przychodów producentom, a nie do zapewnienia dostawy suszu paszowego po cenie możliwej do zaakceptowania dla nabywców tej paszy.
- Pomoc jest obliczana na podstawie ilości suszu, który opuścił przedsiębiorstwo. Cena, którą przedsiębiorstwo przetwórcze uzyskuje za susz paszowy, zmienia się w zależności od ceny rynkowej, mimo że wysokość pomocy jest stała.
- Wysokość pomocy dla dostawy suszu paszowego oraz wysokość pomocy dla przetworzenia zielonki jest identyczna, mimo że koszt tych dwóch rodzajów działalności jest inny.
- Rozporządzenie nr 603/95 przewiduje limit subwencji, którą można otrzymać. Według Państw Członkowskich, z istnienia takiego pułapu wynika, że nie ma bezpośredniego związku między subwencją a ceną, ponieważ, w chwili gdy ma miejsce zdarzenie podlegające opodatkowaniu²¹ nie można określić ostatecznej wysokości pomocy, którą można otrzymać.

44. Rząd fiński wyjaśnił na rozprawie, dlaczego ocenia, iż nie ma bezpośredniego związku między subwencją a ceną. Tak jak Komisja podkreśla, że subwencja umożliwia przedsiębiorstwom przetwórczym wprowadzenie suszu paszowego do obrotu po światowej cenie rynkowej. Jeśliby w przypadku braku subwencji fińskie przedsiębiorstwa przetwórcze żądały wyższej ceny, ponieważ koszty produkcji są wyższe, to nabywcy paszy zwróciliby się do konkurencyjnych producentów, którzy stosują światową cenę rynkową. Nie mogą one zatem żądać wyższej ceny. Mając na uwadze, że przedsiębiorstwa przetwórcze zbywają paszę po tej samej cenie niezależnie od subwencji,

²¹ — Państwa Członkowskie oceniają, że pogląd ten potwierdza powołany w przypisie 18 wyrok w sprawie Office des produits wallons, pkt 13.

między ceną towaru a usługą może mieć miejsce jedynie związek pośredni. Subwencja nie ma żadnego rzeczywistego wpływu na cenę rynkową, ale pokrywa jedynie wysokie koszty produkcji.

47. Jak już wskazałem, art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie zobowiązuje w żaden sposób do pobierania podatku VAT od subwencji przyznawanej na korzyść sektora pasz. Subwencja nie jest opodatkowana z dwóch względów. Po pierwsze, ponieważ opodatkowując rozpatrywaną subwencję, nie można zachować neutralności systemu podatku VAT. Po drugie, ponieważ nie ma koniecznego związku między subwencją a ceną sprzedaży.

V — Analiza

A — Uwagi ogólne

45. Mój punkt wyjściowy jest następujący: opodatkowanie subwencji, jeśliby sądzić z historii ustawodawstwa, jest wyjątkiem.

46. Jedynie wtedy, gdy subwencja jest „bezpośrednio związana [...] z ceną transakcji”, jest ona wliczana do podstawy opodatkowania z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Jakiegokolwiek inne subwencje nie są wliczane do podstawy opodatkowania i jako takie nie są opodatkowane na podstawie art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Gdyby było inaczej, inne formy subwencji, jak dotacje inwestycyjne czy subwencje dotyczące działalności operacyjnej zostałyby w sposób niezgodny z systemem poddane opodatkowaniu podatkiem VAT.

48. Ponadto opodatkowanie subwencji nie wytrzymuje krytyki ze względów praktycznych. Władze odbierają w istocie część tego, co dały komuś innemu²², co mogłoby być uzasadnione jedynie tym, że niepobranie podatku VAT prowadziłoby do niekorzystnego skutku. Ów niekorzystny skutek może wynikać z okoliczności, że nieopodatkowana subwencja, która skutkuje bezpośrednio i całkowicie niższą ceną transakcji, powoduje mniejsze przychody z podatku. Jeżeli subwencja wpływa znacząco na cenę transakcji w ten sposób, że cena towaru jest niższa, można wyrównać niższe przychody z podatku opodatkowując subwencję. Zastosowanie podatku VAT do subwencji pozwala utrzymać przychody z podatku na takim samym poziomie, jak w przypadku gdyby żadna subwencja nie została przyznana.

22 — Zobacz opinia rzecznika generalnego F. G. Jacobsa w sprawie Landboden-Agrardienste przeciwko Finanzamt Calau (wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-384/95), Rec. str. I-7387, pkt 12 i 13 opinii.

B — Uwaga wstępna

49. Nie jest generalnie logiczne, by pobierać podatek VAT od subwencji, jeżeli konsument końcowy i beneficjent subwencji nie są tożsami. Ponieważ wspólny system podatku VAT wprowadza podatek od konsumpcji, podatnik powinien pobierać i ponosić ciężar podatku od wartości towarów przez niego dostarczanych lub usług przez niego świadczonych. Jest to wartość subiektywna, ponieważ podstawą opodatkowania towarów i usług jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a nie wartość oszacowana według kryteriów obiektywnych. Tak właśnie orzekł Trybunał w wyroku w sprawie *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*²³.

50. W przypadku gdy podatnik otrzymuje subwencję bezpośrednio związaną z ceną transakcji, musi ponieść ciężar podatku od

niej zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. W pkt 14 powyżej wskazałem już, że zasada wspólnego systemu podatku VAT stanowi, że podatek obciąża rzeczywiście, na końcu łańcucha, końcowego konsumenta. Z tego względu podatnik, który poniósł podatek od subwencji, którą otrzymał, powinien móc przenieść ten podatek na konsumenta końcowego.

51. W serii orzeczeń rozpoczętej wyrokiem w sprawie *Rompelman*²⁴ Trybunał orzekł, że odliczenie ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Ponieważ to w ramach działalności gospodarczej otrzymywana jest subwencja i płacony jest podatek VAT należny od niej, powinno być możliwe jego przeniesienie na końcowego konsumenta. Tylko w taki sposób może być zachowana zasada całkowitej neutralności podatku VAT.

52. Jeżeli jednak podatek VAT jest płacony od otrzymanej subwencji, zastosowanie tej zasady skutkuje tym, że konsument końcowy zapłaci podatek od konkretnej subiektywnej

23 — Wyrok z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80, Rec. str. 445. Wyrok ten dotyczy członków spółdzielni prowadzącej skład jabłek w zamian za opłatę za przyjęcie na skład pobieraną corocznie od członków. W pewnych latach spółdzielnia podejmowała decyzję o niepobieraniu opłaty za skład, ponieważ dysponowała wystarczającymi środkami finansowymi na funkcjonowanie ze względu na korzystną transakcję dotyczącą nieruchomości. Jako że nie pobrano żadnej opłaty za skład, wartość udziałów zmalała, a co za tym idzie zmieniła się również sytuacja majątkowa członków. Nasuwało się pytanie, czy w rozumieniu art. 8 drugiej dyrektywy utrata wartości udziałów członków spółdzielni mogła być uznana za wynagrodzenie za usługę (przyjęcie ziemniaków na skład). Według Trybunału nie było nim, ponieważ w zamian za usługę składu nie została w rzeczywistości pobrana żadna suma pieniężna ani świadczenie wzajemne.

24 — Zobacz między innymi wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 *Rompelman*, Rec. str. 655, pkt 19; z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 *Ghent Coal Terminal*, Rec. str. I-1, pkt 15; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfrisa i in.*, Rec. str. I-1577, pkt 44 oraz z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 *Midland Bank*, Rec. str. I-4177, pkt 19.

wartości świadczenia wzajemnego rzeczywiście otrzymanego, to znaczy od konkretnej wartości, określonej w szczególności działaniem subwencji zmniejszającym cenę, powiększonej o podatek zapłacony od subwencji. W ten sposób kwota podatku, który tracą władze podatkowe przez to, że na subiektywną wartość świadczenia wzajemnego negatywnie wpływa subwencja, jest z powodzeniem wyrównywana przez podatek od wartości subwencji. Odchodzi się jednak od zasady sformułowanej w wyroku w sprawie *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*²⁵, zgodnie z którą podstawa opodatkowania, od której pobierany jest podatek, jest określona przez świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane.

53. Mając na uwadze powyższe, należy uznać przepis art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy za wyjątek od zasady ogólnej wspólnego systemu podatku VAT. Należy ten wyjątek interpretować i stosować w sposób wąski i ścisły.

54. Wąska wykładnia zakłada, że podatek może znajdować zastosowanie jedynie do subwencji, które znajdują bezpośrednio wyraz w cenie transakcji. W wyroku w sprawie *Office des produits wallons*²⁶ Trybunał udzielił w tym zakresie kilku wskazówek, które zostaną omówione bardziej szczegółowo w pkt 71-76.

55. Ścisła wykładnia zakłada, że podatek od przyznanych subwencji może być pobierany jedynie w takim zakresie, w jakim znajdują one wyraz w cenie transakcji. W istocie, jeśli subwencja obniżająca cenę była całkowicie opodatkowana, mimo że skutki owej subwencji jedynie częściowo dają się odczuć w cenie zapłaconej przez końcowego konsumenta, zainteresowane władze podatkowe odzyskałyby więcej poprzez podatek, niż utraciły z powodu subwencji. Takie wyrównanie z nadwyżką jest sprzeczne z treścią przepisu szczególnego art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, którego celem jest tylko wyrównanie podatku, który władze rzeczywiście utraciły z powodu subwencji.

56. W takiej sytuacji konsument końcowy jest ponadto podwójnie opodatkowany, ponieważ musi jednocześnie ponieść podatek VAT od świadczenia wzajemnego w wyższej wysokości — z powodu skutku subwencji częściowo przeniesionego na cenę końcową — oraz od subwencji w całości opodatkowanej. W takim przypadku musi uiścić więcej podatku VAT, niż by to miało miejsce bez subwencji.

57. Aby ów podatek, w tym ograniczony wyjątek przewidziany w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, pozostał zgodny z logiką systemu, należy przed zastosowaniem podatku VAT do subwencji sprawdzić, czy wpływają one na cenę w fazie końcowej konsumpcji, a jeśli tak jest, to w jakim stopniu. Innymi słowy, zainteresowane wła-

25 — Powołany w przypisie 23.

26 — Powołany w przypisie 18.

dze podatkowe powinny być w stanie wykazać, że subwencja spowodowała obniżenie przychodów z podatku VAT i w takim przypadku powinny być w stanie określić w sposób wiarygodny wielkość podatku, jaki utraciły.

— w przypadku gdy przedsiębiorstwo przetwórcze nabywa zielonkę od producenta, przetwarza ją na własną rzecz, a następnie ją odsprzedaje.

C — *Neutralność systemu podatku VAT*

58. Ryczałtowe subwencje, które zgodnie z art. 9 rozporządzenia nr 603/95 są związane z przetwarzaniem zielonki na susz paszowy, są przyznawane na produkcję suszu paszowego. Jak to zostało pokrótce wskazane w pkt 9 powyżej, subwencje mogą być przyznane w trzech sytuacjach:

— w przypadku zintegrowanej produkcji, kiedy to przedsiębiorstwo przetwórcze przetwarza to, co wyprodukowało samo lub jego członkowie;

— w przypadku gdy przedsiębiorstwo przetwórcze działa w ramach „umowy specjalnego zamówienia” i przetwarza (suszy) zielonkę na rzecz producentów, a następnie ją im zwraca;

59. Komisja wychodzi z założenia, że w pierwszej z tych trzech sytuacji nie można pobierać podatku, ponieważ przetwarzanie zielonki nie stanowi samodzielnej działalności gospodarczej. W ramach podmiotu dokonującego zintegrowanej produkcji nie następuje żadna dostawa towarów ani świadczenie usług, które mogłyby pociągać zastosowanie podatku VAT. To właśnie dlatego pobieranie podatku VAT nie może być związane z przetwarzaniem zielonki w susz paszowy. Ocenę tę podzielają również pozwani i ja się z nią zgadzam. Jako że żaden towar ani usługa nie zostały dostarczone, nie można pobierać żadnego podatku VAT.

60. Opinie są rozbieżne co do drugiej sytuacji. Komisja ocenia, że subwencja jest przyznawana przedsiębiorstwu przetwórczemu do celów świadczenia usługi na rzecz producenta. Jej zdaniem, to przedsiębiorstwo przetwórcze jest beneficjentem subwencji w sensie prawnym i okoliczność, że rozporządzenie nr 603/95 nakazuje ją wypłacić na rzecz producenta, odzwierciedla tylko skutki ekonomiczne, jakie subwencja może mieć w ramach łańcucha produkcyjnego. Chodzi tu więc o świadczenie usługi na rzecz

producenta, z tym skutkiem, że subwencja przyznana w tym celu powinna być opodatkowana.

centa celem zmniejszenia kosztów produkcji. Rozporządzenie nr 603/95 nie daje żadnego punktu zaczepienia dla fikcji prawnej Komisji. Nie można jej zatem zaakceptować.

61. Twierdząc, że subwencja jest przyznawana przedsiębiorstwu przetwórczemu celem pobudzenia świadczenia usługi, to znaczy przetwarzania, Komisja stworzyła fikcję prawną pozbawioną podstawy.

62. Subwencja jest przyznawana na susz paszowy, który opuścił przedsiębiorstwo i odpowiada pewnym wymogom jakościowym²⁷. Jednocześnie art. 11 ust. 2 rozporządzenia nr 603/95 nakłada na przedsiębiorstwo przetwórcze obowiązek wypłacenia producentowi subwencji, którą otrzymuje za ilości przetworzone w ramach umowy. Ponieważ samo rozporządzenie nr 603/95 wyraźnie mówi, że producenci są beneficjentami pomocy, nie może nim być przedsiębiorstwo przetwórcze, które pełni jedynie rolę pośrednika, który wypłaca subwencję producentowi. Przepis stanowiący, że susz paszowy musi opuścić przedsiębiorstwo przetwórcze, aby mógł zostać uwzględniony do celów pomocy, stanowi potwierdzenie tej tezy. Ponadto z rozporządzenia nie wynika wcale, że subwencja jest przyznawana na wykonanie usługi przetworzenia paszy. Jak bowiem zostało wcześniej wskazane, subwencja jest przyznawana na rzecz produ-

63. Dodam do tego jeszcze, że Komisja sama podkreśliła w swoim drugim sprawozdaniu dotyczącym stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁸, że subwencja może być zaliczana do podstawy opodatkowania tylko wtedy, gdy w szczególności jest wypłacana dostawcy lub podmiotowi świadczącemu usługę. W niniejszej sprawie subwencja ustanowiona przez rozporządzenie nr 603/95 przypada początkowemu producentowi, a nie przedsiębiorstwu przetwórczemu. Ponadto subwencja nie jest wypłacana subwencionowanemu producentowi, aby umożliwić mu dostarczenie określonego towaru lub świadczenia określonej usługi, ale przyznawana mu jest po wykonaniu na jego rzecz usługi celem zmniejszenia jego kosztów produkcji.

64. Ustawodawca wspólnotowy mógł zdecydować o przyznaniu subwencji przedsiębiorstwu przetwórczemu na przetworzenie zielonki. Gdyby tak było, z subwencji w całości musiałoby korzystać przedsiębiorstwo przetwórcze. Jednakże z motywów rozporządzenia nr 1117/78 wynika, że ustawodawca wspólnotowy wyraźnie zdecydował, by przyznawać subwencję na produkcję zielonki.

27 — Artykuł 8 rozporządzenia nr 603/95.

28 — Zobacz przypis 16.

65. Komisja nie może w żaden sposób twierdzić, że to celem pobudzania przetwarzania paszy przyznaje się subwencję przedsiębiorstwu przetwórczemu. Z tego też względu nie może również twierdzić, że subwencja może być opodatkowana u przedsiębiorstwa przetwórczego.

66. Wreszcie w ostatniej z wymienionych sytuacji subwencja może być opodatkowana na podstawie art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Przedsiębiorstwo przetwórcze przetwarza tu zielonkę, którą nabyło od producentów początkowych i sprzedaje ją następnie jako susz paszowy osobom trzecim, które za nią płacą. Przedsiębiorstwo przetwórcze otrzymuje poza tym subwencję, której skutki potencjalnie da się odczuć w niższej cenie transakcji sprzedaży.

67. Należy od razu wskazać, że jest wysoce mało prawdopodobne, by skutki subwencji dały się odczuć w niższej cenie sprzedaży suszonej zielonki. W rzeczywistości subwencja skutkować będzie wyższą ceną nabycia zielonki od producenta początkowego. W istocie jeśli przedsiębiorstwo przetwórcze nie dało producentom początkowym odczuć w znacznym stopniu otrzymanej subwencji, oferując im wyższą cenę zakupu, to ci ostatni mogliby woleć zlecić suszenie ich produktów przedsiębiorstwu przetwórczemu w ramach umowy specjalnego zamówienia,

by w ten sposób samemu skorzystać z subwencji. Skutek taki wynika zresztą z treści i systematyki rozporządzenia nr 603/95, które ma na celu zwiększanie produkcji suszu paszowego, bez względu na to, w jaki sposób zorganizowany będzie łańcuch produkcyjny.

68. Jeśli bym bowiem poddać je analizie z punktu widzenia istoty systemu rozporządzenia nr 603/95, to rozumowanie Komisji prowadzi do wniosku, którego nie można zaakceptować, że w zależności od organizacji cyklu produkcyjnego, subwencje nie podlegają opodatkowaniu w jednej sytuacji, a w pozostałych dwóch tak, mimo że w każdym przypadku mają służyć temu samemu celowi, to znaczy pobudzać produkcję paszy poprzez finansowe wsparcie procesu produkcyjnego. Ponadto, jak już powyżej wskazałem, w drugiej sytuacji podatek VAT nie może być stosowany ze względu na sytuację prawną i faktyczną przedsiębiorstwa przetwórczego. Tylko w trzeciej sytuacji można rozważać opodatkowanie subwencji. Jednak jej skutki powinny dać się odczuć w cenie sprzedaży. Wskazałem już, że taki skutek jest wysoce mało prawdopodobny i nie uwzględnia wcale okoliczności, iż subwencja przyznawana przedsiębiorstwu przetwórczemu nie służy ułatwieniu sprzedaży produktu przetworzonego dzięki niższej cenie, lecz, przeciwnie, służy temu, by

umożliwić przedsiębiorstwu przetwórczemu zapłacenie producentowi początkowemu wyższej ceny.

69. Jeśli je odnieść do wspólnego systemu podatku VAT, to stanowisko Komisji daje rezultat, którego nie można zaakceptować. Zgodnie z jej rozumowaniem opodatkowanie pomocy na produkcję suszu paszowego różni się w zależności od miejsca, jakie zajmuje przetwarzanie w łańcuchu produkcyjnym. Rozumowanie to narusza zasadę neutralności, która jest immanentną zasadą systemu, to znaczy, że podatek VAT poniesiony na etapie końcowej konsumpcji musi być taki sam niezależnie od liczby ogniw łańcucha produkcyjnego. Już z tego tylko względu żądanie Komisji powinno być oddalone.

D — Niezbędny związek między subwencją a ceną sprzedaży towaru

70. Z drugiego sprawozdania Komisji dotyczącego stosowania wspólnego systemu podatku VAT²⁹ wynika, że subwencja powinna stanowić świadczenie wzajemne lub jego element. Jednakże Trybunał w wyroku w sprawie Office des produits wallons³⁰ dokonał szerokiej wykładni pojęcia „subwencje związane bezpośrednio z ceną transakcji”.

29 — Zobacz przypis 16.

30 — Powołany w przypisie 18.

71. Wyrok ten dotyczy kwestii, czy subwencja przyznana przez Région wallonne na rzecz ASBL Office des produits wallons na reklamę i sprzedaż produktów walońskich powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. W szczególności chodzi o to, czy podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT subwencje dotyczące działalności operacyjnej, które nie są bezpośrednio przyznawane na dostawę towarów lub świadczenie usług, ale mogą równie dobrze umożliwiać dostarczanie towarów i usług po niższej cenie. Trybunał dał kilka wskazówek umożliwiających odpowiedź na to pytanie.

72. Po pierwsze, subwencja winna być wypłacana konkretnie podmiotowi subwencionowanemu, celem dostarczenia przez niego określonego towaru lub usługi. Tylko w przypadku gdy subwencja może być uznana za świadczenie wzajemne dostawy towaru lub świadczenia usługi, podlega ona opodatkowaniu³¹.

73. Po drugie, cena towaru lub usługi powinna być określona co do zasady najpóźniej w chwili, gdy realizuje się przesłanka.

31 — Należy tu zaznaczyć, że transakcje, o których mowa w art. 11 część A szóstej dyrektywy, nie są transakcjami dokonywanymi na rzecz władzy, która przyznaje subwencję. Artykuł 11 część A szóstej dyrektywy odnosi się w istocie do sytuacji, które dotyczą trzech stron, to znaczy władzy publicznej, która przyznaje subwencję, podmiotu, któremu jest ona przyznawana, oraz nabywcy towaru lub odbiorcy usługi świadczonej przez podmiot subsydiowany.

74. Po trzecie, należy stwierdzić, że zobowiązaniu do wypłacenia subwencji podjętemu przez tego, kto ją przyznaje, towarzyszy prawo do jej otrzymania przyznane beneficjentowi, od momentu gdy transakcja podlegająca opodatkowaniu została przez niego dokonana. Ów związek między subwencją a ceną powinien się ujawnić w sposób niebudzący wątpliwości po analizie w każdym przypadku okoliczności leżących u podstaw wypłacenia tego świadczenia wzajemnego. Natomiast nie jest konieczne, by cena towaru lub usługi — lub część ceny — była określona. Wystarczy, by można ją było określić.

76. Jak wskazują moje uwagi wstępne, pojęcie „subwencji związane bezpośrednio z ceną” powinno być interpretowane w ten sposób, że można pobierać podatek od przyznanych subwencji tylko o tyle, o ile znajdują one wyraz w cenie transakcji. Ograniczony wyjątek przewidziany w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wymaga zatem, by przed zastosowaniem podatku VAT do subwencji zbadane zostało skrupulatnie, czy wpływają one na cenę w fazie końcowej konsumpcji, a jeśli tak jest, to w jakim stopniu.

75. Szersza wykładnia Trybunału opiera się na tezie, że subwencja powinna skutkować zmniejszeniem ceny. Trybunał stwierdza, że „[w] istocie konieczne jest, by cena, jaką ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, została ustalona w taki sposób, by zmniejszyła się ona w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towaru lub podmiotowi świadczącemu usługi, która stanowi zatem element określający cenę, jakiej żąda ten ostatni”³².

77. Można wywieść z rozporządzeń wskazanych w pkt 4-12, że pomoc ryczałtowa jest przyznawana celem zwiększenia produkcji zielonki. Subwencja ta przyznawana w sektorze pasz może być kwalifikowana jako subwencja produkcyjna. Odmiennie niż subwencja cenowa subwencja produkcyjna nie ma na celu bezpośredniego wpływania na cenę sprzedaży³³. Subwencja jest przyznawana w zależności od ilości przetworzonej paszy, a nie jako dopłata do ceny usługi.

32 — „Sąd odsyłający musi zatem wykazać istnienie bezpośredniego związku między subwencją a danym towarem lub usługą. Wynika stąd konieczność zbadania, po pierwsze, czy nabywcy towarów lub usługobiorcy czerpią zysk z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. W istocie niezbędne jest, by cena, którą ma zapłacić nabywca lub usługobiorca, była ustalona w taki sposób, by zmniejszyła się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, która stanowiłaby zatem element determinujący cenę, jakiej ten ostatni żąda. Sędzia winien zbadać, czy okoliczność, że subwencja jest przyznawana sprzedawcy lub świadczącemu usługi, pozwala mu obiektywnie na sprzedaż towarów lub świadczenie usług po cenie niższej od tej, której by żądał, gdyby nie otrzymał subwencji”.

33 — Wyróżnić można jeszcze inne systemy subwencji, takie jak subwencje dotyczące działalności operacyjnej, subwencje przychodowe, dotacje inwestycyjne. Przykładu subwencji przychodowej dostarcza nam rozporządzenie nr 1117/78. W rozporządzeniu tym uzupełniająca pomoc jest jeszcze przyznawana na pokrycie kosztów produkcji i promowanie pozycji konkurencyjnej w stosunku do państw trzecich. Pomoc ta równa jest odsetkowi różnicy między ceną rynkową suszu paszowego a ceną orientacyjną ustaloną w tym celu. Wszystkie te subwencje mają wspólny mianownik w postaci braku bezpośredniego związku z ceną towaru.

Wprawdzie subwencja ogranicza się do określonej wyprodukowanej ilości, ale nie podważa to wcale faktu, że jej celem jest zwiększenie produkcji paszy we Wspólnocie, ponieważ zmniejsza ona producentom koszty produkcji.

78. Z reżimu prawnego pomocy na produkcję sushu paszowego opisanego w pkt 4-12 niniejszej opinii wynika, że produkcja tych pasz nie pokrywała popytu, ponieważ koszty produkcji we Wspólnocie były zbyt wysokie, by było możliwe zbywać je po cenie obowiązującej na rynku.

79. Dzięki ryczałtowej subwencji, która zmniejsza koszty produkcji, producenci wspólnotowi mieli możliwość produkować w sposób rentowny z zachowaniem (światowej) ceny rynkowej. Potwierdza to również szybki wzrost wspólnotowego rynku zielonki. Jest to rozwój, który wręcz skłonił ustawodawcę wspólnotowego do ograniczenia znaczenia produkcji subwencjonowanej celem uniknięcia nadprodukcji.

80. Wynika z tego, że subwencja miała wprawdzie konsekwencje w ilościach zbywanych we Wspólnocie, lecz nie dała się odczuć w cenach rynkowych. Brak tego skutku bierze się z natury (światowego) rynku pasz, który charakteryzuje się, jak wiele innych rynków produktów rolnych, dużą liczbą małych zbywców. Nie dysponują oni możliwościami wpływania do obrotu swoim indywidualnym działaniem o charakterze komercyjnym. Indywidualni producenci, którzy otrzymują ryczałtową subwencję, nie mogą przenieść jej skutku na końcowych konsumentów. Cena obowiązująca na rynku jest dla nich elementem stałym. Muszą oferować towar po tej cenie, niezależnie od tego, czy otrzymują subwencję.

81. Subwencja wywiera co najwyżej pośredni skutek na cenę sprzedaży. Oznacza to, że jeśli łączna ilość paszy wyprodukowanej z subwencją byłaby tak duża, że prowadziłaby do istotnej zmiany relacji między podażą i popytem na rynku światowym, to cena obowiązująca na rynku mogłaby znaleźć się pod presją na obniżenie. Wydaje mi się mało prawdopodobne, by wystąpił taki skutek, a zresztą nie jest to w żadnym wypadku decydujące dla oceny wniosku Komisji, ponieważ skutki subwencji nigdy całkowicie nie dają się odczuć w cenie sprzedaży. Ponadto właśnie takiego skutku usiłowano uniknąć, ograniczając subwencję do danej kwoty maksymalnej, co zresztą sprawiło, że stosunek między kosztami produkcji i ceną sprzedaży stał się jeszcze mniej korzystny.

82. Wszystko to potwierdza forma, w jakiej istnieje mechanizm ograniczenia z rozporządzenia nr 603/95. Stwierdza się bowiem, że producenci otrzymują zaliczkę w okresie sprzedaży, podczas gdy ostateczne rozliczenie następuje dopiero na koniec tego okresu. Niepewność, jaką to wywołuje, sprawia zatem od początku, że producenci, mimo że mogliby, nie uwzględniają tej subwencji produkcyjnej w cenie sprzedaży.

oni produkować po cenie rynkowej. Subwencja skutkowała we Wspólnocie wzrostem wielkości produkcji towarów, które można było zbyć po cenie obowiązującej na rynku. Brak subwencji nie skutkowałby jednakże wyższą ceną rynkową, ale zmniejszeniem ilości paszy produkowanej we Wspólnocie. W sytuacji niewystarczającej podaży, która zatem ewentualnie wyniknęłaby z tego, jak to miało miejsce w 1978 r., producenci z krajów trzecich, którzy mogli z powodzeniem produkować po cenie obowiązującej na rynku, mogliby wypełnić ten niedobór.

83. Komisja podniosła jeszcze w swoich uwagach, że cena sprzedaży suszu paszowego wskazuje, że pozostaje ona w bezpośrednim stosunku przyczynowo-skutkowym z przyznawaną pomocą, ponieważ przedsiębiorstwa przetwórcze są dzięki subwencji w stanie wprowadzać do obrotu susz paszowy po cenie światowej. Bez pomocy cena byłaby, zdaniem Komisji, wyższa z powodu znacznych kosztów produkcji, jakie przedsiębiorstwa przetwórcze muszą ponosić.

85. Wnioskuje z tego, że Komisja nie zdołała wykazać nawet zaczątku bezpośredniego związku przyczynowego między subwencją produkcyjną a końcową ceną sprzedaży suszu paszowego i nie wskazała wcale, w jakim stopniu subwencja wpływa na cenę płaconą przez konsumenta końcowego, jak to wynikało ze wskazanego powyżej w pkt 55-57 warunku, aby celem zastosowania art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wskazane zostało, w jakim stopniu subwencja wpłynęła na cenę dla konsumenta końcowego.

84. Z powyższego wynika, że owo twierdzenie Komisji nie jest słuszne. Mechanizm rozporządzenia nr 603/95 nie ma na celu wpływania na cenę suszu paszowego, ale wpływanie na koszty produkcji u producentów z tym skutkiem, że mogą

86. Również z tych względów skarga Komisji powinna zostać oddalona.

VI — Wnioski

87. Z powyższych względów proponuję Trybunałowi, aby:

- a) oddalił skargę Komisji Wspólnot Europejskich wniesioną przeciwko Republice Włoskiej (sprawa C-381/91), przeciwko Republice Finlandii (sprawa C-495/01), przeciwko Republice Federalnej Niemiec (sprawa C-144/02) oraz przeciwko Królestwu Szwecji (sprawa C-463/02);
- b) obciążył Komisję kosztami zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu Trybunału;
- c) orzekł, że zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu Trybunału Republika Finlandii, Królestwo Szwecji oraz Republika Federalna Niemiec pokrywają koszty poniesione w związku z interwencją.