

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. července 2004*

Ve věci C-381/01,

Komise Evropských společenství, zastoupená E. Traversou, jako zmocněncem,
s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Italské republice, zastoupené I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci
s G. de Bellis, avvocato dello Stato, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

podporované

Finskou republikou, zastoupenou T. Pynnä, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely
doručování v Lucemburku,

* Jednací jazyk: italština.

a

Švédským královstvím, zastoupeným A. Krusem, jako zmocněncem,

vedlejšími účastníky,

jejímž předmětem je určení, že Italská republika tím, že neuplatnila daň z přidané hodnoty z částek podpor poskytnutých na základě nařízení Rady (ES) č. 603/95 ze dne 21. února 1995 o společné organizaci trhu se sušenými krmivými (Úř. věst. L 63, s. 1), nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 11 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1),

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, C. Gulmann (zpravodaj),
J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues a N. Colneric, soudci,

generální advokát: L. A. Geelhoed,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím ke zprávě k jednání,

po vyslechnutí řečí účastníků řízení na jednání konaném dne 16. října 2003, během kterého byla Komise zastoupená E. Traversou, K. Simonssonem, I. Koskinenem a K. Grossem, jako zmocněnci, Italská republika G. de Bellis, Finská republika T. Pynnä a Švédské království A. Krusem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. listopadu 2003,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Návrhem doručeným kanceláři Soudního dvora dne 4. října 2001 Komise Evropských společenství podala na základě článku 226 ES žalobu, kterou se domáhá, aby bylo určeno, že Italská republika tím, že neuplatnila daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z částek podpor poskytnutých na základě nařízení Rady (ES) č. 603/95 ze dne 21. února 1995 o společné organizaci trhu se sušenými krmivými (Úř. věst. L 63, s. 1), nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 11 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských

států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství v oblasti DPH

- 2 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice jsou předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 3 Článek 11 odst. A pododstavec 1 písm. a) téže směrnice stanoví:

„Základem daně je:

- a) při dodání zboží a poskytování služeb [...] vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

Právní úprava Společenství v oblasti podpor odvětví sušených krmiv

- 4 Článek 3 nařízení č. 603/95 stanoví, že podpora činí 68,83 EUR za tunu krmiv sušených umělým teplem a 38,64 EUR za tunu krmiv sušených na slunci.

- 5 Článek 4, změněný nařízením Rady (ES) č. 1347/95 ze dne 9. června 1995 (Úř. věst. L 131, s. 1) stanoví pro každý hospodářský rok maximální zaručené množství sušených krmiv, na které může být podpora poskytnuta. Tento článek mimoto rozděluje tato množství mezi členské státy.

- 6 Článek 5 stanoví:

„Pokud množství sušeného krmiva, pro které je požadována podpora [...] přesáhne v určitém hospodářském roce maximální zaručené množství uvedené v čl. 4 [...], vypočte se podpora, jež má být vyplacena v daném hospodářském roce, takto:

- u prvních 5 % nad zaručené maximální množství je podpora snížena ve všech členských státech o částku úměrnou tomuto překročení,

- u překročení o více než 5 % je provedeno další snížení podpory v těch členských státech, ve kterých produkce překročila národní zaručené množství zvýšené o 5 %, úměrně tomuto překročení.

[...]“

7 Článek 6 odst. 2 stanoví, že záloha může být vyplacena jen v případě, že sušená krmiva opustila zpracovatelský podnik.

8 Článek 8 stanoví:

„Podpora uvedená v článku 3 se poskytuje na žádost dotyčné strany na sušená krmiva, která opustila zpracovatelský podnik a splňují tyto podmínky:

a) maximální obsah vlhkosti musí být v rozmezí mezi 11 a 14 % a v závislosti na způsobu obchodní úpravy produktu se může lišit;

b) minimální obsah hrubých proteinů v sušině nesmí být nižší než:

— 15 % u výrobků uvedených v čl. 1 písm. a) a písm. b) druhé odrážce,

— 45 % u výrobků uvedených v čl. 1 písm. b) první odrážce;

c) sušená krmiva musejí být nezávadná a v přiměřené tržní jakosti.

Další podmínky, zejména pokud jde o obsah karotenu a vláknin, mohou být stanoveny [...]"

9 Článek 9 písm. c) stanoví:

„Podpora uvedená v článku 3 je poskytována podnikům zpracovávajícím [...], které:

[...]

c) patří alespoň do jedné z následujících kategorií:

- podniky, které uzavřely smlouvy s producenty krmiv na sušení,

- podniky, které zpracovávají svou vlastní produkci anebo, v případě skupiny podniků, produkci členů této skupiny,

- podniky, které odebraly krmivo od fyzických nebo právnických osob poskytujících určité záruky, jež musejí být stanoveny, a uzavřely smlouvy s producenty krmiv na sušení; tyto fyzické nebo právnické osoby musejí být

nákupčími schválenými příslušnými orgány členských států, v nichž bylo krmivo sklizeno [...]“

10 Článek 11 odst. 2 upřesňuje:

„Pokud smlouvy uvedené v čl. 9 písm. c) první odrážce jsou smlouvami o dílo týkajícími se zpracování krmiv dodaných producenty, musí v nich být upřesněna alespoň plocha, ze které má být dodána sklizeň, a musí obsahovat ustanovení o povinnosti zpracovatelských podniků převést na producenta podporu uvedenou v článku 3, kterou obdrží za množství zpracované v rámci těchto smluv.“

Postup před zahájením soudního řízení a žaloba

- 11 Poté, co Komise konstatovala, že Italská republika neuplatnila DPH u podpor vyplacených v rámci nařízení č. 603/95, a domnívala se, že tento stav byl v rozporu s čl. 11 odst. A pododstavcem 1 písm. a) šesté směrnice, zaslala dne 4. listopadu 1998 Italské republice v souladu s postupem upraveným v článku 169 ES (nyní po změně článek 226 ES) dopisem výzvu k předložení jejích připomínek ve lhůtě dvou měsíců.
- 12 Vzhledem k tomu, že tento dopis zůstal bez odpovědi, Komise zaslala dne 30. července 1999 Italské republice odůvodněné stanovisko, ve kterém ji vyzvala, aby přijala opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců.

- 13 Italská republika odpověděla dopisem ze dne 28. září 1999. Zpochybnila základ skutečností vytýkaných Komisí, přičemž zejména tvrdila, že dotace Společenství zpracovatelským podnikům nejsou přímo vázány na cenu plnění dehydratace, a nesmějí být tedy zahrnuty do základu DPH stanoveného v čl. 11 odst. A pododstavci 1 písm. a) šesté směrnice.
- 14 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat tuto žalobu.
- 15 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 29. dubna 2003 byla Finská republika a Švédské království připuštěny jako vedlejší účastníci na podporu návrhů žalované podle čl. 93 odst. 7 jednacího řádu, tedy pouze prostřednictvím vyjádření během ústní části řízení.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

- 16 Komise má za to, že DPH podléhají plnění prováděná zpracovatelskými podniky s krmivou ve dvou ze tří možných způsobů výkonu jejich činností, tedy:

— nákup zelených krmiv u producentů a následný prodej zpracovaného produktu třetím osobám;

- uzavírání smluv o dílo s producenty ohledně zelených krmiv, aniž by bylo převáděno jejich vlastnictví, a následně navrácení zpracovaného produktu těmto producentům.
- 17 V případě zpracovatelských podniků, které nakupují krmiva u producentů, aby je následně prodaly třetím osobám, jde o uzavírání kupních smluv a následný prodej zboží, tedy o plnění, která musejí být zjevně považována za dodání zboží ve smyslu šesté směrnice, a musejí být tedy zdanitelná.
- 18 V případě smluv o dílo, jejichž předmětem je navrácení dehydratovaného krmiva producentům zelených krmiv, musí být toto plnění rovněž považováno za poskytování služby sušení krmiva. Toto poskytování služby je tedy jako takové zdanitelné na základě šesté směrnice.
- 19 Zdanitelná plnění musejí zakládat uplatnění DPH u podpor poskytnutých v rámci nařízení č. 603/95 v souladu s čl. 11 odst. A pododstavcem 1 písm. a) šesté směrnice.
- 20 Komise uvádí, že podle článku 9 nařízení č. 603/95 „podpora uvedená v článku 3 je poskytována pouze zpracovatelským podnikům [...]“. Tyto podniky jsou tak příjemci dotací v právním slova smyslu, které zákonodárce Společenství zamýšlel vymezit odkazem na čl. 11 odst. A pododstavec 1 písm. a) šesté směrnice na „protiplnění [...], které má získat dodavatel nebo poskytovatel“. Nařízení č. 603/95 nezmiňuje

v právním slova smyslu žádného jiného příjemce podpory pro uvádění sušených krmiv na trh.

- 21 Komise připouští, že dotace poskytnutá určité kategorii podniků může mít příznivé hospodářské účinky pro subjekty nacházející se v procesu produkce jak na straně dodavatelů podniků, které dotaci obdržely (v projednávaném případě producenti zelených krmiv), tak na straně odběratelů těchto podniků (v projednávaném případě chovatelé dobytka). Poznává, že zákonodárce Společenství sám požaduje v čl. 11 odst. 2 nařízení č. 603/95 v případě smluv o dílo, aby zpracovatelský podnik převedl na producenty podporu obdrženu od intervenční agentury.
- 22 Nicméně možnost, že dotace má příznivé účinky pro jiné subjekty nebo povinnost převést celou dotaci nebo její část na jiné subjekty nic nemění na právních faktech problému. Příjemce podpory v právním slova smyslu, tedy zpracovatelský podnik, musí být totiž odlišován od přímého příjemce dotace v hospodářském slova smyslu.
- 23 Komise uplatňuje, že použitím pojmu „dotací přímo vázaných na cenu“ v čl. 11 odst. A pododstavci 1 písm. a) šesté směrnice chtěl zákonodárce Společenství zahrnout do základu DPH veškeré podpory, které mají přímý dopad na výši protiplnění získanou od dodavatele nebo poskytovatele. Tyto dotace musejí vykazovat přímou vázanost, nebo dokonce příčinnou souvislost s dodávkou přesně určených nebo určitelných zboží nebo služeb: podpora je vyplacena v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby skutečně na trhu prodány. Tak tomu je v projednávaném případě.

- 24 Pokud jde o smlouvy o dílo, italská vláda uvádí, že podpora nemá příznivé účinky pro zpracovatelský podnik, ale pro producenta v souladu s čl. 11 odst. 2 nařízení č. 603/95, na základě kterého musejí smlouvy o dílo obsahovat ustanovení upravující povinnost zpracovatelských podniků převést na producenty podporu uvedenou v článku 3 téhož nařízení, kterou obdrží. Za těchto podmínek poskytnutá podpora není předmětem uplatnění DPH.
- 25 V případě, že zpracovatelský podnik koupí zelené krmivo u producenta, aby jej následně po zpracování prodal třetím osobám, je podmínkou uplatnění DPH z podpory předložení důkazu o tom, že kupující sušených krmiv mají z této podpory prospěch. Takový důkaz ale nebyl předložen.
- 26 Finská a švédská vláda podpořily návrhy italské vlády během ústní části řízení.

Závěry Soudního dvora

- 27 Vzhledem k tomu, že základ DPH zahrnuje za podmínek uvedených v čl. 11 odst. A pododstavci 1 písm. a) šesté směrnice dotace vyplácené osobám povinným k dani, je účelem tohoto článku učinit předmětem DPH veškeré hodnoty zboží nebo poskytování služeb, a zabránit tak tomu, aby výplata dotace způsobila nižší výnos daně.

- 28 Toto ustanovení se použije v souladu s jeho zněním v případě, že je dotace přímo vázaná na cenu předmětného plnění.
- 29 Aby toto ustanovení mohlo být použito, musí být dotace nejdříve specificky vyplacena subjektu, aby dodal určité zboží nebo poskytl určitou službu. Pouze v takovém případě může být dotace považována za protiplnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, a v návaznosti na to je zdanitelná. Musí být zejména konstatováno, že nárok na obdržení dotace je přiznán příjemci tehdy, pokud bylo tímto příjemcem provedeno zdanitelné plnění (rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Recueil, p. I-9115, body 12 a 13).
- 30 Musí být mimoto ověřeno, zda kupující zboží nebo příjemci služby mají prospěch z dotace poskytnuté jejímu příjemci. Je totiž nezbytné, aby cena, kterou má zaplatit kupující nebo příjemce, byla snížena poměrně dle dotace poskytnuté prodávajícímu zboží nebo poskytovateli služby, přičemž tato dotace tedy představuje jeden z prvků stanovení ceny, požadované prodávajícím zbožím nebo poskytovatelem služby. Musí tudíž být ověřeno, zda skutečnost, že je dotace vyplacena prodávajícímu nebo poskytovateli, objektivně umožňuje tomuto prodávajícímu nebo poskytovateli prodat zboží nebo poskytnout službu za cenu nižší než za cenu, kterou by musel požadovat v případě, že by dotaci neobdržel (výše uvedený rozsudek Office des produits wallons, bod 14).
- 31 Protiplnění představované dotací musí být přinejmenším určitelné. Není nezbytné, aby výše dotace přesně odpovídala snížení ceny dodaného zboží nebo poskytnuté služby. Stačí, aby vztah mezi snížením ceny a touto dotací, která může být paušální, byl zřejmý (viz výše uvedený rozsudek Office des produits wallons, bod 17).

- 32 Pojem „dotací přímo vázaných na cenu“ ve smyslu čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice konečně zahrnuje pouze dotace, které představují celková nebo částečná protiplnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb a které jsou vypláceny třetími osobami prodávajícímu nebo poskytovateli (výše uvedený rozsudek Office des produits wallons, bod 18).
- 33 Je nutné konstatovat, že podmínky pro zdanění sporných podpor DPH nejsou v projednávaném případě splněny ani u jedné ze dvou kategorií plnění uváděných Komisí, tedy jednak ani u prodeje krmiv koupených u producentů zelených krmiv, prováděného zpracovatelským podnikem po jejich sušení a jednak ani u smluv o dílo uzavřených mezi zpracovatelským podnikem a producentem zelených krmiv.

Prodej krmiv koupených u producentů po jejich sušení

- 34 Jak tvrdí Komise, prodej sušených krmiv zpracovatelským podnikem po získání surovin u producentů zelených krmiv představuje dodání zboží ve smyslu šesté směrnice.
- 35 Podpora je vyplácena zpracovatelskému podniku, který s ní může disponovat.
- 36 Tato podpora však není přímo vázána na cenu zdanitelného plnění ve smyslu čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice.

- 37 Tato podpora totiž není specificky vyplácena, aby zpracovatelský podnik dodával sušené krmivo kupujícím.
- 38 V projednávaném případě jsou účastníci řízení zajedno v tom, že neexistuje nedostatek sušených krmiv na světovém trhu. Je rovněž nesporné, že cílem režimu podpory je jednak pobídka produkce uvnitř Společenství i přes vyšší produkční náklady než náklady na světovém trhu, za účelem zajištění vnitřního zdroje zásobování, a na druhé straně produkce kvalitních sušených krmiv. V tomto ohledu jedenáctý bod odůvodnění nařízení č. 603/95 zdůrazňuje „cíl podpořit pravidelné zásobování zpracovatelských podniků zelenými krmivy a zajistit prospěch producentů z režimu podpor“ a desátý bod odůvodnění konstatuje potřebu určit kritéria, upřesněná v článku 8 tohoto nařízení, pro minimální kvalitu sušených krmiv, na které vzniká nárok na podporu.
- 39 V této souvislosti se nezdá, že by režim podpory byl režimem podpory spotřeby. Nesměřuje k pobídce třetích osob k nákupu sušeného krmiva z důvodu ceny, která je díky podpoře nižší než cena na světovém trhu; situace, kdy základ DPH omezený na uhrazenou cenu neodpovídá celkové hodnotě dodaného zboží. Jeho účelem je umožnit těmto třetím osobám zásobit se v rámci Společenství za cenu srovnatelnou s kurzem na světovém trhu, kurzem, za kterého by se mohly v každém případě zásobit mimo Společenství, pokud by neexistovala nabídka uvnitř Společenství v případě neexistence podpory nebo by se tato nabídka ukázala jako nedostatečná. DPH uplatněná na tuto cenu tedy zahrnuje celkovou hodnotu zboží na trhu.
- 40 Pouze z těchto důvodů a aniž je namístě přezkoumat, zda jsou splněny ostatní podmínky zahrnutí podpory do základu DPH, musí být konstatováno, že žalobní důvod uvedený Komisí, pokud jde o prodej krmiv koupených u producentů po jejich sušení, je neopodstatněný.

Smlouva o dílo

- 41 Jak poznamenává Komise, předmětem smlouvy o dílo je poskytování sušení, tedy poskytování služby, prováděné zpracovatelským podnikem na účet producenta zelených krmiv.
- 42 Článek 11 odst. A pododstavec 1 písm. a) šesté směrnice nicméně předpokládá, že proto, aby mohla být dotace zdanitelná, musí být vyplacena dodavateli zboží nebo poskytovateli služby tak, aby s ní posledně uvedení mohli disponovat.
- 43 V případě smluv o dílo ale není podpora obdržena zpracovatelským podnikem vyplácena v jeho prospěch.
- 44 Článek 9 nařízení č. 603/95 zajisté stanoví, že „podpora [...] je poskytována pouze zpracovatelským podnikům [...]“.
- 45 Patnáctý bod odůvodnění nařízení č. 603/95 nicméně stanoví, pokud jde o smlouvy o dílo, dopad podpory ve prospěch producenta a čl. 11 odst. 2 tohoto nařízení stanoví povinnost zpracovatelským podnikům převést na producenty podporu, kterou obdrží za množství zpracované v rámci uzavřených smluv.
- 46 Zpracovatelský podnik tak nemůže s obdrženou podporou disponovat. Zajišťuje pouze zprostředkovatelskou roli mezi poskytujícím orgánem a producentem krmiv. V tomto ohledu nemůže být přijato kritérium navrhované Komisí, vycházející z pojmu „právního příjemce“ dotace nezávisle na hospodářském prospěchu této dotace.

- 47 Za těchto podmínek nemůže být považována podpora pro zpracovatelský podnik za protiplnění jím poskytnuté služby a neumožňuje mu poskytnout tuto službu za nižší cenu.
- 48 Cena za službu sušení tedy musí vzít v úvahu běžné náklady zpracování tak, aby DPH uplatněná na tuto cenu pokrývala celkovou hodnotu plnění.
- 49 Podpora poskytnutá producentovi mu snižuje náklady na sušené krmivo. K tomuto snížení však nedochází při placení ceny zdanitelného plnění. Dochází k němu až následně po zaplacení ceny odpovídající celkové hodnotě plnění.
- 50 Rovněž zahrnutí podpory poskytnuté s konečnou platností producentovi sušených krmiv do daňového základu by mělo za následek nadměrné zdanění plnění týkajícího se sušení v rozporu s cílem čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice.
- 51 Pouze z těchto důvodů a aniž je namístě přezkoumat, zda jsou splněny ostatní podmínky zahrnutí podpory do daňového základu, musí být konstatováno, že žalobní důvod uvedený Komisí, pokud jde o smlouvy o dílo, je neopodstatněný.
- 52 Vzhledem k tomu, že žádný ze dvou žalobních důvodů dovolávaných Komisí není opodstatněný, musí být žaloba s konečnou platností zamítnuta.

K nákladům řízení

- 53 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu bude účastníku řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada nákladů řízení, pokud účastník, který byl ve sporu úspěšný, náhradu nákladů řízení ve svém návrhu požadoval. Komise byla ve sporu neúspěšná. Vzhledem k tomu, že Italská republika náhradu nákladů řízení ve svém návrhu nepožadovala, ponese své náklady řízení.
- 54 Finská republika a Švédské království, které přistoupily k řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhů Italské republiky, ponese své náklady řízení v souladu s čl. 69 odst. 4 jednacího řádu.

Z těchto důvodů

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát)

rozhodl takto:

- 1) Žaloba se zamítá.
- 2) Italská republika ponese své náklady řízení.

3) Finská republika a Švédské království ponесou své náklady řízení.

Timmermans

Gulmann

Puissochet

Cunha Rodrigues

Colneric

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 15. července 2004.

Vedoucí soudní kanceláře

Předseda druhého senátu

R. Grass

C. W. A. Timmermans