

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOED

prednesené 27. novembra 2003¹**I — Úvod**

1. V štyroch predmetných veciach, ktoré posudzujem spoločne, sa Komisia Európskych spoločenstiev domáha, aby Súdny dvor určil, že Talianska republika (vec C-381/01), Fínska republika (vec C-495/01), Spolková republika Nemecko (vec C-144/02) a Švédske kráľovstvo (vec C-463/02) si nespĺnili povinnosti, ktoré im vyplývajú z článku 11 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“)². V zmysle nariadenia Rady (ES) č. 603/95 z 21. februára 1995 o spoločnej organizácii trhu so sušeným krmivom³ sa spracovateľským podnikom poskytuje paušálna podpora na krmivo sušené umelo a krmivo sušené na slnku. Tieto štyri veci sa týkajú otázky, či sa paušálna podpora na krmivo sušené umelo

a krmivo sušené na slnku musí zdaňiť daňou z pridanej hodnoty (DPH).

II — Skutkové okolnosti a konanie

2. V novembri 1998 adresovala Komisia Talianskej republike, Spolkovej republike Nemecko, Fínskej republike a Švédskemu kráľovstvu výzvu, pretože usúdila, že neuplatnenie DPH na pomoci poskytnuté v rámci nariadenia č. 603/95 bolo v rozpore s článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Týmto listom Komisia vyzvala členské štáty, aby jej v lehote dvoch mesiacov predložili svoje vyjadrenia, čo členské štáty urobili. V júli, auguste a septembri 1999 im Komisia adresovala odôvodnené stanoviská, v ktorých ich vyzýva na prijatie nevyhnutných opatrení v lehote dvoch mesiacov od oznámenia.

3. Komisia podala 4. októbra 2001, 21. decembra 2001, 17. apríla 2002 a 23. decembra 2002 žalobu na Súdny dvor Európskych spoločenstiev podľa článku 226

1 — Jazyk prednesu: holandčina.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1.

3 — Ú. v. ES L 63, s. 1.

ods. 2 ES proti Talianskej republike, Fínskej republike, Spolkovej republike Nemecko a Švédskemu kráľovstvu. Komisia navrhla, aby Súdny dvor vyhlásil, že Talianska republika, Fínska republika, Spolková republika Nemecko a Švédske kráľovstvo si tým, že neuplatnili DPH na sumu podpôr poskytnutých v zmysle nariadenia č. 603/95, porušili povinnosti, ktoré im vyplývajú z článku 11 šiestej smernice, a aby ich zaviazal na náhradu trov konania. Dotknuté členské štáty navrhli, aby Súdny dvor žaloby zamietol a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania⁴.

III — Právny rámec

A — Právna úprava v oblasti sušeného krmiva a jej uplatnenie v minulosti

4. Dňa 22. mája 1978 prijala Rada nariadenie (EHS) č. 1117/78⁵. Toto nariadenie v spojení

4 — Taliansku republiku v konaní podporuje Švédske kráľovstvo a Fínska republika. Fínsku republiku v konaní podporuje Spolková republika Nemecko a Švédske kráľovstvo. Spolkovú republiku Nemecko v konaní podporuje Švédske kráľovstvo a Fínska republika. Švédske kráľovstvo v konaní podporuje Fínska republika.

5 — Nariadenie z 22. mája 1978 o spoločnej organizácii trhu so sušeným krmivom (Ú. v. ES L 142, s. 1), zmenené a doplnené nariadením Komisie (ES) č. 3496/93 z 20. decembra 1993 (Ú. v. ES L 319, s. 17).

s nariadením (EHS) č. 1417/78⁶ a nariadením (EHS) č. 1528/78⁷ z 30. júna 1978, ktoré ho vykonávajú, upravuje podporu pri výrobe sušeného krmiva pochádzajúceho zo zberu úrody na území Spoločenstva.

5. Z odôvodnenia nariadenia č. 1117/78 vyplýva, že v tomto období možnosti odbytu na území Spoločenstva jednoznačne presahovali výrobu sušeného krmiva, predovšetkým čo sa týka dopytu po krmivách pre zvieratá. Na účel zvýšenia výroby bola zavedená paušálna podpora pre pestovateľov doplnená systémom dodatočnej podpory, ktorej cieľom bolo zabezpečiť, aby mohli pestovatelia v každom prípade predať svoj výrobok za objektívnu vopred určenú cenu. Táto dodatočná podpora bola vypočítaná ako percentuálny podiel rozdielu medzi cenou na svetovom trhu a objektívnou cenou. Pravidlá upravujúce tieto opatrenia sú uvedené v článkoch 3, 4 a 5 nariadenia č. 1117/78.

6. Predvídateľným následkom neobmedzenej podpory pre výrobu bola nadprodukcia sušeného (zeleného) krmiva na území Spoločenstva. Z tohto dôvodu bola v roku 1995 vytvorená organizácia trhov so sušenými krmivami v zmysle nariadenia č. 603/95

6 — Nariadenie Rady z 19. júna 1978 o systéme podpory na sušené krmivá (Ú. v. ES L 171, s. 1), zmenené a doplnené nariadením Rady (EHS) č. 1110/89 z 27. apríla 1989 (Ú. v. ES L 118, s. 1).

7 — Nariadenie Komisie z 30. júna 1978 o spôsoboch uplatnenia systému podpory na sušené krmivá (Ú. v. ES L 179, s. 10).

a nariadenia (ES) č. 785/95⁸. Cieľom týchto nariadení bolo obmedzenie poskytnutia paušálnej podpory na výrobu sušeného krmiva na maximálne množstvo stanovené nariadením č. 603/95. Dodatočná podpora bola úplne zrušená⁹. Toto nariadenie tiež rozlišuje medzi krmivom sušeným na slnku a dehydrovaným krmivom. Berúc do úvahy, že náklady na spracovanie krmiva sušeného na slnku sú nižšie ako náklady na spracovanie dehydrovaného krmiva, paušálna podpora na prvú skupinu krmív je podstatne nižšia ako na druhú skupinu.

— maximálne garantované množstvá sú rozdelené medzi členské štáty, takže každému štátu prislúcha národné garantované množstvo,

— ak je v priebehu hospodárskeho roka prekročené maximálne garantované množstvo, podpora poskytnutá v rámci tohto obdobia sa vypočíta takto:

7. Na vymedzenie podporovanej výroby sušeného krmiva články 4 a 5 nariadenia č. 603/95 upravujú mechanizmus, ktorého základnými charakteristickými vlastnosťami sú:

— pre prvých 5%, o ktoré bude maximálne garantované množstvo prekročené, bude podpora znížená vo všetkých členských štátoch o proporcionálnu percentuálnu časť k takémuto prekročeniu,

— na každý hospodársky rok stanovuje maximálne garantované množstvo dehydrovaného krmiva a krmiva sušeného na slnku,

— pre akékoľvek prekročenie nad hodnotu 5% sa vykonajú dodatočné zníženia v tom členskom štáte, v ktorom produkcia prekračuje národné garantované množstvo zvýšené o 5% proporcionálne k takémuto prekročeniu.

8 — Nariadenie Komisie zo 6. apríla 1995, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (ES) č. 603/95 o spoločnej organizácii trhu so sušeným krmivom (Ú. v. ES L 79, s. 5).

9 — Článok 4 nariadenia č. 603/95 stanovuje maximálne množstvá sušeného krmiva, na ktoré je možné poskytnúť podporu. Po zmene a doplnení nariadením Rady (ES) č. 1347/95 z 9. júna 1995, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 603/95 (Ú. v. ES L 131, s. 1). Text nariadenia znie: „Týmto sa stanovuje maximálne garantované množstvo (MGM) na hospodársky rok vo výške 4 412 000 miliónov ton dehydrovaného krmiva, na ktoré je možné poskytnúť pomoc...“

3. Týmto sa stanovuje maximálne garantované množstvo (MGM) pre hospodársky rok vo výške 443 500 ton na slnku sušeného krmiva, pre ktoré je možné poskytnúť podporu...”

8. Tieto úpravy sa musia urobiť tak, aby celková suma neprekročila sumu, ktorá by bola schválená v prípade, ak by maximálne garantované množstvá neboli prekročené.

9. Podľa článku 9 nariadenia č. 603/95, sa paušálna podpora poskytuje spracovateľskému podniku, ktorý vykonáva jednu z týchto aktivít:

- a) podniky, ktoré uzatvorili zmluvy s pestovateľmi krmiva určeného na sušenie;
- b) podniky, ktoré spracovali svoju vlastnú úrodu alebo v prípade skupín úrodu svojich členov,
- c) podniky, ktoré získali svoje dodávky od právnických alebo fyzických osôb poskytujúcich určité záruky určeným podnikom, ktoré uzatvorili zmluvy s pestovateľmi krmiva určeného na sušenie.

10. Z jedenásteho odôvodnenia nariadenia č. 603/95 vyplýva, že v niektorých prípadoch je podpora poskytnutá len v prípade uzatvorenia zmlúv medzi pestovateľmi a spracovateľskými podnikmi¹⁰. Toto ustanovenie má za cieľ pravidelné zásobovanie spracovateľských podnikov zeleným krmivom a umožnenie pestovateľom, aby mali z pomoci úžitok.

10 — Aby sa mohla podpora poskytnúť, musia spracovateľské podniky krmivá získať od pestovateľov, skupín pestovateľov alebo kupujúcich schválených príslušnými orgánmi členských štátov.

11. V prípade, že spracovateľský podnik vykonáva činnosti uvedené v bode 9 písm. a), je povinný poskytnúť pestovateľom podporu, ktorú získal na množstvách spracovaných v zmysle zmluvy¹¹. Nariadenie č. 603/95 nespresňuje spôsob, akým má byť podpora postúpená pestovateľom. V prípade činností uvedených v bode 9 písm. b) je spracovateľským podnikom a pestovateľom jedna a tá istá osoba a nemožno ich odlišovať. Ak spracovateľský podnik vykonáva činnosť uvedenú v bode 9 písm. c), z poskytnutej subvencie má prospech samotný tento podnik.

12. Predtým, ako môže byť podpora poskytnutá, musí sušené krmivo opustiť spracovateľský podnik (článok 8 nariadenia č. 603/95). Článok 3 ods. 1 nariadenia č. 785/95 presnejšie definuje podmienky, za ktorých je možné predpokladať, že krmivo opustilo

11 — Článok 11 ods. 2 nariadenia č. 603/95 stanovuje: „Ak sa v prípade zmlúv uvedených v prvej zarážke článku 9 písm. c) jedná o zmluvy na základe osobitnej objednávky na spracovanie krmiva dodaného pestovateľmi, tak v týchto zmluvách bude uvedená prinajmenšom plocha, z ktorej sa úroda musí dodať, a taktiež budú zmluvy obsahovať klauzulu, ktorá stanovuje záväzok spracovateľských podnikov zaplatiť pestovateľom podporu špecifikovanú v článku 3, ktorú dostali na množstvách spracovaných na základe zmlúv.“

spracovateľský podnik¹². Z článku 3 ods. 2 nariadenia č. 785/95 ďalej vyplýva, že sušené krmivo, ktoré opustilo spracovateľský podnik, nemôže byť opäť pripustené do areálu toho istého alebo akéhokoľvek iného podniku a ani skladovacieho priestoru.

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.“

B — *Obsah šiestej smernice, najmä jej článku 11 A ods. 1 písm. a), a okolnosti jej vzniku*

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.“

13. Princíp, na ktorom spočíva DPH, je formulovaný v článku 2 prvej smernice 67/227/EHS¹³:

14. Systém odpočítania dane smeruje k zabezpečeniu neutrality dane – hlavného prvku DPH – tým, že garantuje, že daň zaplatená konečným spotrebiteľom, je stále rovnaká, a to bez ohľadu na to, koľko častí má výrobný cyklus dotknutého výrobku.

12 — „Na účely tohto nariadenia, s cieľom získať oprávnenie na poskytovanie podpory uvedenej v článku 3 nariadenia (ES) č. 603/95, produkty uvedené v článku 2 ods. 1 sa budú považovať za produkty, ktoré opustili spracovateľský podnik vtedy, ak: a) opúšťajú v nezmenenom stave: – areál spracovateľského podniku, — ak sušené krmivo nemôže byť skladované v tomto areáli, akýkoľvek iný skladovací priestor mimo tento areál, ktorý poskytuje adekvátne záruky na účely kontroly skladovaného krmiva a ktorý bolo vopred schválený príslušným úradom, — v prípade mobilného sušiacieho zariadenia, zariadenie, v ktorom sa dehydratácia vykonáva, a pokiaľ dehydrované krmivo skladuje osoba, ktorá ho aj sušila, tak akýkoľvek skladovací priestor spĺňajúci podmienky uvedené v druhej zarážke; alebo b) opúšťajú areál alebo akýkoľvek skladovací priestor uvedený pod písm. a) po zmiešaní so surovinami v spracovateľskom podniku, okrem surovín špecifikovaných v článku 1 nariadenia (ES) č. 603/95 a tých, ktoré sa používajú na viazanie, s cieľom výroby zložkového krmiva a ktoré sa v čase opúšťania spracovateľského podniku vyznačujú bezchybnou a dobrou trhovou kvalitou spĺňajúce požiadavky na umiestnenie na trh ako krmivá s nasledovnými charakteristikami:...”

13 — Smernica Rady z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1301, ďalej len „prvá smernica“).

15. V zmysle článku 2 šiestej smernice¹⁴ podlieha DPH dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani. V zmysle článku 4 ods. 1 je „osobou podliehajúcou dani“ osoba, ktorá

14 — Pokiaľ z kontextu nevyplýva inak, ustanovenia, na ktoré sa odkazuje, pochádzajú zo šiestej smernice.

nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v ods. 2, odhliadnuc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

DPH uverejnenej 14. septembra 1983¹⁵ uviedla:

16. Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je zdaniteľným základom DPH na území štátu

„v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane subvencií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb“.

17. Z vývoja šiestej smernice vyplýva, že zákonodarca Spoločenstva mal veľké ťažkosti s konkretizáciou pojmu „subvencií priamo súvisiacich s cenou“.

18. Komisia v tejto súvislosti vo svojej správe o fungovaní spoločného systému

„Článok 11 A ods. 1 písm. a) smernice stanovuje, že subvencie poskytnuté osobe podliehajúcej dani, ktoré sú „priamo súvisiace s cenou“ transakcií vykonaných touto osobou, sú zahrnuté do základu dane z dôvodu zložiek ceny, ktorú zaplatili tretie osoby. Aj keď je relatívne ľahké na prvý pohľad považovať za „priamo súvisiace s cenou“ subvencie, ktorých výška je určená buď vzhľadom k predajnej cene tovaru alebo poskytnutých služieb, alebo podľa predaných množstiev, alebo podľa nákladov na tovary alebo služby, ktoré boli verejnosti ponúknuté zdarma, najväčšie pochybnosti existujú v súvislosti s ostatnými typmi subvencií, akými sú tzv. vyrovnávacie subvencie alebo tzv. prevádzkové subvencie, ktoré sa poskytujú s cieľom ozdravenia ekonomickej situácie podniku a ktoré sa udeľujú bez akéhokoľvek výslovného odkazu na cenu. Absencia výrazného rozdielu medzi týmito typmi subvencií (subvencie „priamo súvisiace s cenou“ majú tiež za cieľ vo väčšine prípadov ozdravenie), ako aj možnosť, aby členský štát zmenil subvenciu prvého typu na subvenciu druhého typu, poukazujú na neurčitost' rozlíšenia, ktoré je založené na skutočnostiach, ktoré sú výlučne formálne (spôsob, akým je subvencia poskytnutá), a teda na nedostatočne presnú formuláciu smernice.“

15 — Prvá správa Komisie určená pre Radu o fungovaní spoločného systému dane z pridanej hodnoty, predložená v súlade s článkom 34 šiestej smernice 77/388/EHS zo 17. mája 1977, KOM(83) 426 v konečnom znení, zo 14. decembra 1983, s. 37.

19. V druhej správe Komisie o fungovaní spoločného systému DPH¹⁶ strážkyňa zmlúv uviedla, že pojem subvencia sa musí vykladať striktno a doslovne, a že subvenciu možno zahrnúť do základu dane, len ak sú splnené tri podmienky:

- a) subvencia musí byť protihodnotou alebo súčasťou protihodnoty;
- b) subvencia musí byť poskytnutá dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb;
- c) subvencia musí byť poskytnutá treťou stranou.

20. Napokon z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri výklade ustanovení šiestej smernice je potrebné brať do úvahy nasledujúce základné princípy. Po prvé pojmy, ktoré vymedzujú uplatnenie DPH, je potrebné vykladať extenzívne. To sa netýka oslobodení od dane, ktoré sa musia vykladať reštriktívne. Po druhé tieto ustanovenia sa musia vykladať striktno, aby bolo zabezpečené rovnaké zaobchádzanie v daňovej oblas-

ti a aby z tohto hľadiska nedochádzalo k obmedzovaniu hospodárskej súťaže. Po tretie je potrebné mať na zreteli princíp neutrality dane. Na základe tohto princípu chce zákonodarca Spoločenstva zabezpečiť daň, ktorá je úplne neutrálna vo vzťahu k všetkým ekonomickým činnostiam bez ohľadu na to, aký je ich cieľ alebo výsledok, pokiaľ patria do rozsahu pôsobnosti DPH. Navyše princíp rovnakého zaobchádzania v daňovej oblasti a princíp daňovej neutrality sú porovnateľnými pojmami, ktoré sa však používajú v odlišnom kontexte. Prvý pojem sa používa v medzinárodnom kontexte, kým druhý pojem sa používa vo vnútroštátnom kontexte.

IV — Vyjadrenia účastníkov konania

A — Výhrady Komisie

21. Komisia tvrdí, že jednou zo základných vlastností podpory spracovateľským podnikom je, že sa stanovuje v závislosti od množstva vyrobeného sušeného krmiva.

22. Komisia ďalej poukazuje na rôzne spôsoby, akými môžu spracovateľské podniky vykonávať svoje činnosti (pozri bod 9 týchto návrhov).

¹⁶ — Druhá správa Komisie určená pre Radu o fungovaní spoločného systému dane z pridanej hodnoty, predložená v súlade s článkom 34 šiestej smernice 77/388/ÉHS zo 17. mája 1977, KOM(88) 799 v konečnom znení, z 20. decembra 1988, s. 26.

23. Podľa Komisie podniky, ktoré spracúvajú vlastnú produkciu alebo v prípade zoskupení produkciu svojich členov bez protihodnoty neuskutočňujú zdaniteľné transakcie v zmysle článku 2 šiestej smernice. Komisia preto dospela k záveru, že tieto transakcie sú vyňaté z pôsobnosti DPH.

24. Komisia naopak tvrdí, že nákup krmiva od pestovateľa s cieľom ďalšieho predaja tretím osobám po spracovaní sa musí považovať za dodávku tovarov v zmysle šiestej smernice. Spracovanie výrobku na účet pestovateľa a jeho vrátenie pestovateľovi vo forme spracovaného výrobku bez toho, aby došlo k odovzdaniu tovaru, sa musí považovať za poskytovanie služieb. Vzhľadom na to, že spracovateľské podniky vykonávajú hospodársku činnosť, sú tieto podniky osobami podliehajúcimi dani a transakcie uvedené v bode 9 písm. a) a c) musia podliehať DPH.

25. Základnou otázkou, ktorá sa potom vynára, je, či podpora poskytnutá v súlade s nariadením č. 603/95 musí takisto podliehať DPH.

26. Podľa Komisie subvencia podlieha DPH, len ak sú splnené tri podmienky:

- a) musí byť poskytnutá subjektu, ktorý dodáva tovar alebo poskytuje služby;
- b) musí ju poskytnúť subjekt, ktorý nie je dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb;
- c) musí existovať priama súvislosť medzi daňou a cenou tovaru alebo služby.

Komisia uvádza, že tieto tri podmienky sú splnené.

27. Najprv posúdime podmienku, podľa ktorej sa subvencia poskytne subjektu, ktorý dodáva tovar alebo poskytuje služby. Spracovateľský podnik dodáva tovar alebo poskytuje služby a je prijímateľom subvencie. To možno podľa Komisie vyvodiť z článku 9 prvej vety nariadenia č. 603/95, podľa ktorého: „podpora uvedená v článku 3 sa poskytne iba tým podnikom spracovávajúcim produkty...“.

28. Na námietku členských štátov, ktoré uviedli, že z podpory majú rovnako úžitok pestovatelia, Komisia uviedla, že existuje zásadný rozdiel medzi príjmom v právnom slova zmysle a subjektom, ktorému pomoc prináša ekonomickú výhodu. Poskytnutá podpora môže mať v rámci výrobného cyklu vedľajšie ekonomické účinky jednak pre pestovateľov zeleného

krmiva, ako aj pre odberateľov sušeného krmiva. Ak spracovateľský podnik uzavrel zmluvu, ktorých predmetom je spracovanie krmiva dodaného pestovateľmi, zákonodarca Spoločenstva očakáva, že spracovateľský podnik poskytne získanú podporu pestovateľom. Skutočnosť, že iné podniky môžu mať takisto úžitok z podpory alebo z povinnosti spracovateľského podniku postúpiť podporu iným subjektom, nemení podľa Komisie nič na tom, že prijímateľmi tejto podpory sú spracovateľské podniky. Aj keď je pravdou, že z ekonomického hľadiska je okruh prijímateľov širší, z právneho hľadiska pozostáva len zo spracovateľských podnikov, ktoré sú ako dodávatelia tovaru (alebo služieb) príjemcami podpory.

30. Na námietku nemeckej vlády, podľa ktorej v zmysle článku 3 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 785/95 sa miesto uskladnenia sušeného krmiva môže nachádzať mimo areálu spracovateľského podniku a z tohto dôvodu výraz „ktoré opustilo spracovateľské podniky“ nemôže označovať dodávku tovaru, Komisia ďalej uviedla, že základným ukazovateľom, podľa ktorého možno určiť, či je podpora na sušené krmivo zdaniteľná, je skutočnosť, že výrobky sú nakoniec predané. Uskladnenie je len etapou, ktorá predchádza predaju sušeného krmiva.

31. Druhou podmienkou je, že podpora bola poskytnutá zo strany tretích osôb, teda zo strany subjektu, ktorý nie je dodávateľom tovaru ani poskytovateľom služieb. Podľa názoru Komisie je táto podmienka tiež splnená. Príslušným orgánom, ktorý prideluje podporu, je subjekt odlišný od dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb.

29. Aby sa mohla podpora poskytnúť, je potrebné, aby výrobky opustili spracovateľský podnik (článok 8 nariadenia č. 603/95). Komisia pripúšťa, že žalované členské štáty správne tvrdia, že výraz „ktoré opustilo spracovateľské podniky“ nekorešponduje úplne s dodávkou tovaru v zmysle článku 2 šiestej smernice, ale dodáva, že tieto dva pojmy sú v praxi totožné. Podpora sa preto môže považovať za protihodnotu dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb a z toho dôvodu podlieha dani.

32. Tretia podmienka na zahrnutie podpory do zdaniteľného základu podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice predpokladá, že medzi podporou a cenou tovaru alebo služby jestvuje priama súvislosť. Táto súvislosť musí byť presne určená a určiteľná, pretože podpora sa poskytne vtedy a v takom rozsahu, v akom boli tovar alebo služba uvedené na trh. Tým ide o podporu, ktorá má priamu súvislosť s cenou.

33. Komisia na pojednávani uviedla, že vďaka subvencii boli spracovateľské podniky schopné uviesť na trh sušené krmivá za svetovú trhovú cenu. Bez podpory by bola cena príliš vysoká vzhľadom na značné výrobné náklady, ktoré musia spracovateľské podniky vynaložiť. Suma podpory je preto podstatnou súčasťou ceny, čo je v súlade s cieľom článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, podľa ktorého musí byť subvencia zdaniteľná kvôli protihodnote získanej za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby.

34. Komisia tvrdí, že aj v prípade, ak nie je možné určiť osobitne na každý predaj zodpovedajúcu sumu subvencie obsiahnutú v protihodnote, základ dane vyplýva zo získaných protihodnôt a z celkovej podpory poskytnutej za dodávku sušeného krmiva alebo za sušenie čerstvého krmiva.

35. Komisia uvádza, že nie je podstatné, či je suma podpory rovnaká v prípade dodávky sušeného krmiva a v prípade sušenia čerstvého krmiva vzhľadom na to, že v jednom i v druhom prípade sa sleduje rovnaký ekonomický cieľ, teda dostatočná produkcia sušeného krmiva v rámci Spoločenstva za cenu, ktorá je pre kupujúcich prijateľná. Je preto logické, že výška podpory je v oboch prípadoch rovnaká a podlieha dani.

36. Z pravidla úpravy výšky podpory v prípade prekročenia maximálneho garantovaného množstva nevyplýva pre existenciu priamej súvislosti medzi podporou a cenou nič iné¹⁷. Cieľom podpory je stimulácia výroby sušeného krmiva. Ak je pravdou, že maximálne garantované množstvo obmedzuje účinok podpory, neznamená to, že toto množstvo nemá priamy účinok na cenu.

37. Skutočnosť, že zmluva o predaji sušeného krmiva uzatvorená medzi spracovateľským podnikom a kupujúcim, neobsahovala zmienku o subvencii, tiež nie je dôležitá. Verejné subvencie sa príjmom poskytujú v rámci verejného práva kompetentným orgánom. Svojou povahou nie sú súčasťou zmluvných podmienok, ktoré môžu byť stranami dohodnuté v rámci súkromnoprávneho vzťahu.

38. Podľa Komisie vyššie uvedená analýza potvrdzuje existenciu priamej súvislosti medzi subvenciou a cenou. Subvencia preto musí byť zahrnutá do zdaniteľného základu. Komisia uvádza, že toto stanovisko potvrdzuje i rozsudok Office des produits wallons¹⁸.

17 — Z tretieho odôvodnenia nariadenia č. 603/95 vyplýva, že toto pravidlo má za cieľ obmedziť produkciu sušeného krmiva v Spoločenstve.

18 — Rozsudok z 22. novembra 2001, C-184/00, Zb. s. I-9115.

B — Vyjadrenia členských štátov

či jestvuje priama súvislosť medzi subvenciou a cenou¹⁹.

39. Členské štáty popierajú, že spracovateľský podnik musí byť považovaný za jediného prijímateľa podpory. Z článku 11 ods. 2 nariadenia č. 603/95 vyplýva, že v prípade zmlúv týkajúcich sa spracovania krmiva dodaného pestovateľmi je spracovateľský podnik povinný zaplatiť pestovateľom podporu, ktorú dostal na množstvá spracované na základe zmlúv. V týchto ustanoveniach je teda pestovateľ takisto považovaný za príjemcu poskytnutej podpory, a tak v rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, spracovateľský podnik nie je jediným príjemcom v právnom zmysle.

40. Je pravdou, že v zmysle článku 9 nariadenia č. 603/95 sa podpora poskytuje len podnikom, ktoré spracúvajú krmivo. Účelom tohto ustanovenia však je len zjednodušenie administratívnych postupov. Spracovateľský podnik slúži výlučne ako sprostredkovateľ, nemá právo ponechať si podporu, ak spracuje krmivo pre pestovateľov.

41. Podľa členských štátov je dôležité poznať príjemcov pomoci, pretože to umožní zistiť,

42. Členské štáty tvrdia, že z nariadenia č. 603/95 nijakým spôsobom nevyplýva, že z podpory musí mať prostredníctvom zníženej ceny úžitok kupujúci sušeného krmiva²⁰. Podpora preto nemá žiaden vplyv na cenu sušeného krmiva, ale má vplyv na cenu zeleného krmiva, za ktoré môžu pestovatelia požadovať vyššiu cenu. V prípade zmlúv týkajúcich sa spracovania krmiva dodaného pestovateľmi majú z podpory priamy úžitok len pestovatelia. Za týchto okolností nemôžu spracovateľské podniky zahrnúť poskytnutú (a postúpenú) podporu do ceny za sušenie zeleného krmiva. Cieľom subvencie je teda zníženie výrobných nákladov.

19 — Pozri tiež rozsudok Office des produits wallons, už citovaný v bode 18, bod 14: „Vnútroštátnemu súdu tiež prináleží zistiť priamu súvislosť medzi subvenciou a dotknutým tovarom alebo službou. To predovšetkým vyžaduje, aby sa overilo, či kupujúci tovarov alebo príjemcovia služieb majú z subvencie poskytnutej príjemcovi prospech. Je potrebné, aby bola cena, ktorú má zaplatiť kupujúci alebo príjemca služby, určená tak, aby znížila pomer subvencie poskytnutej predávajúcemu alebo poskytovateľovi služieb, ktorá sa tak stane určujúcim faktorom ceny, ktorú budú požadovať.“

20 — Pozri tiež jedenáste a dvanáste odôvodnenie nariadenia č. 603/95, ktoré stanovujú: „keďže s cieľom stimulovať pravidelný prísun zeleného krmiva spracovateľom a umožniť pestovateľom profitovať z programu podpory, poskytovanie podpory musí byť v určitých prípadoch podmienené uzatvorením zmlúv medzi pestovateľmi a spracovateľskými podnikmi; keďže zmluvy musia na jednej strane podporovať pravidelné dodávky pre spracovateľské podniky a na druhej strane umožniť pestovateľom profitovať z takejto podpory; keďže s týmto cieľom sa musí stanoviť, že zmluvy musia obsahovať určité informácie“.

43. Členské štáty uvádzajú ďalšie dôvody, pre ktoré nejstvue žiadna priama súvislosť medzi subvenciou a predajnou cenou sušeného krmiva.

— Nárok na podporu vzniká, ak krmivo opustí spracovateľský podnik a ak spĺňa určité kvalitatívne požiadavky. Poskytnutie podpory nezávisí od toho, či bola vykonaná zdaniteľná transakcia (dodanie sušeného krmiva kupujúcemu).

— Spoločenstvo má za cieľ prostredníctvom subvencie zabezpečiť pravidelné zásobovanie spracovateľských podnikov a garantovať pestovateľom určitú úroveň príjmov a nie zabezpečenie dodávky sušeného krmiva za prijateľnú cenu pre kupujúceho.

— Podpora je vypočítaná na základe množstva sušeného krmiva, ktoré opustilo spracovateľský podnik. Cena, ktorú spracovateľský podnik získa za sušené krmivo, sa pohybuje podľa trhovej ceny, ale podpora sa nemení.

— Výška podpory na dodanie sušeného krmiva je rovnaká ako výška podpory na spracovanie zeleného krmiva, hoci náklady na obe aktivity sú rozdielne.

— Nariadenie č. 603/95 stanovuje maximálnu výšku subvencií, ktoré môžu byť poskytnuté. Podľa členských štátov takáto hranica naznačuje, že medzi subvenciou a cenou nejstvue žiadna priama súvislosť, pretože definitívnu výšku podpory nemožno v čase vzniku zdaniteľnej skutočnosti presne určiť²¹.

44. Fínska vláda na pojednávaní uviedla, prečo sa domnieva, že nejstvue žiadna priama súvislosť medzi podporou a cenou. Rovnako ako Komisia zdôrazňuje, že podpora umožňuje spracovateľským podnikom uviesť na trh sušené krmivá za svetovú trhovú cenu. Ak by v prípade absencie podpory požadovali fínske spracovateľské podniky vyššiu cenu vzhľadom na vyššie výrobné náklady, kupujúci krmiva by sa zásobili u konkurenčných pestovateľov uplatňujúcich svetovú trhovú cenu. Z toho vyplýva, že nemôžu požadovať vyššiu cenu. Keďže spracovateľské podniky predávajú krmivá za jednu a tú istú cenu bez ohľadu na podporu, možno hovoriť len o nepriamej

21 — Členské štáty tvrdia, že toto stanovisko potvrdzuje rozsudok Office des produits wallons, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 13.

súvislosti medzi cenou tovarov a subvenciou. Subvencia nemá žiadny skutočný vplyv na trhovú cenu, ale len kompenzuje zvýšené výrobné náklady.

47. Ako sme uviedli, z článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice nijakým spôsobom nevyplýva povinnosť uplatniť DPH na podporu poskytnutú v prospech sektora krmív. Subvencia nie je zdaniteľná z dvoch dôvodov. Po prvé, ak by sa predmetná subvencia zdanila, nebolo by možné zabezpečiť neutralitu systému DPH. Po druhé medzi subvenciou a predajnou cenou nejestvuje nevyhnutná súvislosť.

V — Posúdenie

A — Všeobecne

45. Naším východiskom je, že zdanenie subvencií je s prihliadnutím na vývoj právnej úpravy výnimkou.

46. Subvenciu možno zahrnúť do zdaniteľného základu podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice len v prípade, že „priamo súvisí s cenou ... tovarov alebo služieb“. Akékoľvek ďalšie subvencie nepatria do zdaniteľného základu a ako také nie sú zdaniteľné v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Ak by tomu tak nebolo, iné formy podpory ako investičné podpory alebo prevádzkové podpory by v rozpore so systémom podliehali DPH.

48. Okrem toho, odôvodnenie zdanenia tvrdeniami zakladajúcimi sa na funkcii podpory neoslabuje toto posúdenie. Príslušný orgán vlastne získa späť časť sumy, ktorú predtým poskytol²², čo by mohlo byť odôvodnené len v prípade, že by nezdanenie daňou z pridanej hodnoty viedlo k neuspokojivému výsledku. Tento neuspokojivý výsledok môže vyplývať zo skutočnosti, že nezdanená subvencia, ktorá sa priamo a v celom rozsahu odráža v nižšej cene transakcií, so sebou prináša nižší daňový výnos. V prípade, že subvencia ovplyvňuje predovšetkým cenu transakcií tak, že cena tovaru je nižšia, je možné znížený daňový výnos kompenzovať zdanením subvencie. Uplatnenie DPH na poskytnutú subvenciu umožňuje udržať daňový výnos na rovnakej úrovni, ako keby subvencia nebola poskytnutá.

22 — Pozri tiež návrhy generálneho advokáta Jacobs súvisiace s rozsudkom z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste/Finanzamt Calau, C-384/95, Zb. s. I-7387, body 12 a 13 návrhov.

B — *Predbežné vyjadrenia*

49. Vo všeobecnosti nie je logické uplatniť DPH na subvenciu, ak konečný spotrebiteľ a príjemca subvencie nie sú totožní. Keďže spoločný systém DPH má za následok zdanenie spotreby, musí osoba podliehajúca dani účtovať a platiť daň z hodnoty tovarov, ktoré dodá, alebo služieb, ktoré poskytne. Táto hodnota má subjektívny charakter, keďže zdaniteľným základom pre tovary a služby je skutočne získaná protihodnota a nie hodnota stanovená na základe objektívnych kritérií. V tomto zmysle Súdny dvor rozhodol v rozsudku Coöperatieve Aardappelenbewaarplats²³.

50. V prípade, že osoba podliehajúca dani dostane subvenciu, ktorá je priamo spojená s cenou transakcií, musí zaplatiť daň z takejto

23 — Rozsudok z 5. februára 1981, 154/80, Zb. s. 445. Tento rozsudok sa týkal členov družstva, ktorí využívali sklad zemiakov za poplatok za úschovu, ktorý sa od členov každoročne vymáhal. Počas určitých rokov sa družstvo rozhodlo nevyužiť právo na vyberanie poplatku za úschovu, pretože malo k dispozícii dostatok finančných prostriedkov pochádzajúcich z výhodnej transakcie s nehnuteľnosťami. Keďže sa nevyužilo právo na vyberanie poplatku za úschovu, hodnota podielov družstva klesla, čo malo za následok zmenu majetkových pomerov členov. Naskytla sa otázka, či v zmysle článku 8 druhej smernice sa mohla strata hodnoty podielov členov družstva považovať za odplatu za službu (úschovu zemiakov). Podľa Súdneho dvora tomu tak nebolo, pretože za službu úschovy nebola v skutočnosti ako protihodnota prijatá žiadna peňažná suma alebo protiplnenie.

subvencie v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. V bode 14 sme vysvetlili, že princíp spoločného systému DPH vyžaduje, aby daň skutočne znášal konečný spotrebiteľ na konci cyklu. Preto je potrebné, aby osoba podliehajúca dani, ktorá zaplatila daň za prijaté subvencie, mohla postúpiť túto daň konečnému spotrebiteľovi.

51. Súdny dvor v sérii rozhodnutí, počnúc rozsudkom Rempelman²⁴, vyhlásil, že cieľom odpočítania bolo úplne odbremeniť podnikateľa od ťarchy DPH dlhovanej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Berúc do úvahy, že subvencia sa prijíma a že DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje, sa platí v rámci výkonu hospodárskych činností, je potrebné, aby sa táto daň mohla presunúť na konečného spotrebiteľa. Len týmto spôsobom môže byť rešpektovaný princíp úplnej neutrality.

52. Ak sa však zaplatí daň z prijatej subvencie, uplatnenie tohto princípu má za následok, že konečný spotrebiteľ zaplatí daň z konkrétnej subjektívnej hodnoty skutočne

24 — Pozri okrem iného rozsudky zo 14. februára 1985, Rempelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 44, a z 8. júna 2000, Midland bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 19.

získaného protiplnenia, teda z konkrétnej hodnoty, ktorá je určená predovšetkým svojím dosahom na zníženie subvencie vo vzťahu k cene zvýšenej o daň z subvencie. Týmto spôsobom je daň, ktorá daňovým orgánom uniká tým, že subjektívna hodnota protiplnenia je negatívne ovplyvnená subvenciou, v skutočnosti kompenzovaná daňou z hodnoty subvencie. Týmto sa však odchyľujeme od princípu formulovaného v rozsudku Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats²⁵, podľa ktorého zdaniteľný základ, na základe ktorého sa určuje daň, zodpovedá skutočne získanému protiplneniu.

53. Vzhľadom na uvedené je potrebné posúdiť ustanovenie článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice ako výnimku zo všeobecného princípu spoločného systému DPH. Túto výnimku je potrebné vykladať a uplatňovať reštriktívne a striktné.

54. Podľa reštriktívneho výkladu sa daň môže uplatňovať len na subvencie, ktoré sa prejavujú priamo na cene transakcie. V rozsudku Office des produits wallons²⁶ Súdny dvor v tejto súvislosti vyslovil určité závery, ktoré detailnejšie rozoberieme v bodoch 71 až 76.

25 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 23.

26 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 18.

55. Podľa doslovného výkladu možno príslušné subvencie zdaníť len v rozsahu, v akom sú tieto subvencie vyjadrené v cene transakcie. Ak by bola totiž subvencia, ktorá znížila cenu, úplne zdanená, zatiaľ čo na cene zaplatenej konečným spotrebiteľom by sa účinok subvencie prejavil len čiastočne, dotknutý daňový orgán by opäť získal viac prostredníctvom dane, ktorá mu unikla v súvislosti s subvenciou. Takáto nadmerná kompenzácia je v rozpore s rozsahom výnimky stanovenej v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, ktorej jediným cieľom je náhrada dane, ktorá skutočne unikla daňovým orgánom v súvislosti s subvenciou.

56. Za takýchto okolností je konečný spotrebiteľ okrem toho nadmerne zdanený, pretože musí zaplatiť DPH jednak z protiplnenia za vyššiu cenu — vzhľadom na čiastočne rozšírený účinok subvencie na konečnú cenu — a jednak z úplne zdanenej subvencie. V tomto prípade platí vyššiu DPH, ako by platil, keby nebola poskytnutá žiadna subvencia.

57. Aby táto daň vrátane obmedzenej výnimky stanovenej v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice zostala v súlade s logikou systému, je potrebné pred uplatnením DPH na subvencie zistiť, či sa tieto subvencie odrážajú v cene v štádiu konečnej spotreby, a ak áno, v akej miere. Inak

povedané, dotknuté daňové orgány musia dokázať, že subvencia má za následok zníženie príjmu z DPH, prípadne musia prijateľným spôsobom dokázať výšku daní, ktorá im unikla.

— v prípade, ak spracovateľský podnik kúpi zelené krmivo u pestovateľa na vlastný účet a potom ho predá ďalej.

C — Neutralita systému DPH

58. Paušálne subvencie, ktoré sa podľa článku 9 nariadenia č. 603/95 viažu na spracovanie zeleného krmiva na sušené krmivo, sa poskytujú na výrobu sušeného krmiva. Ako sme stručne poukázali v bode 9, subvencie môžu byť poskytnuté v troch situáciách:

— v prípade združenej výroby, keď spracovateľský podnik spracováva svoju vlastnú produkciu alebo produkciu svojich členov,

— v prípade, keď spracovateľský podnik postupuje v zmysle „zmluvy o dielo“ a spracováva (suší) čerstvé krmivo na účet pestovateľa a neskôr mu krmivo vráti,

59. Komisia vychádza z princípu, že v prvom prípade nie je možné uvaliť daň, keďže v tomto prípade spracovanie zeleného krmiva nie je samostatnou hospodárskou činnosťou. V rámci združenej výroby nemožno hovoriť o dodávke tovaru alebo poskytovaní služieb, na ktoré by sa mohla uplatniť DPH. Z tohto dôvodu uplatnenie DPH nemôže byť viazané na spracovanie zeleného krmiva na sušené krmivo. Tento názor zdieľajú aj žalovaní a ja sa k nim pripájam. Keďže nebol dodaný žiaden tovar a nebola poskytnutá žiadna služba, nie je možné uplatniť DPH.

60. Názory sa však líšia v súvislosti s druhým prípadom. Komisia uvádza, že podpora sa poskytuje spracovateľským podnikom za služby poskytnuté pestovateľovi. Podľa Komisie je spracovateľský podnik právnym príjemcom subvencie a skutočnosť, že podľa nariadenia 603/95 je povinný postúpiť podporu pestovateľovi, len vyjadruje ekonomické účinky, ktoré subvencia môže mať vo výrobnom cykle. Ide teda o poskytnutie

služby pestovateľovi za odplatu, pri ktorom musí byť subvencia poskytnutá na tento účel zdanená.

s cieľom znížiť jeho výrobné náklady. Z nariadenia č. 603/95 nevyplýva skutočnosť, o ktorú by sa mohla oprieť právna fikcia Komisie. Preto s ňou nemožno súhlasiť.

61. Tým, že Komisia tvrdí, že sa subvencia spracovateľskému podniku poskytuje s cieľom podporiť poskytovanie služieb, teda spracovanie, vytvorila neopodstatnenú právnu fikciu.

62. Podpora sa poskytuje na sušené krmivo, ktoré opustilo podnik a ktoré zodpovedá určitým požiadavkám na kvalitu²⁷. Článok 11 ods. 2 nariadenia č. 603/95 tiež vyžaduje, aby spracovateľský podnik postúpil pestovateľovi podporu, ktorú získal za množstvá spracované na základe zmluvy. Keďže samotné nariadenie č. 603/95 výslovne stanovuje, že pestovatelia sú príjemcami podpory, nemôže byť spracovateľský podnik — ktorý je len sprostredkovateľom — tým subjektom, ktorý podporu postupuje pestovateľovi. Toto konštatovanie má oporu v ustanovení, podľa ktorého musí sušené krmivo opustiť spracovateľský podnik, aby sa naň mohla poskytnúť podpora. Okrem toho z tohto nariadenia vôbec nevyplýva, že subvencia sa priznáva za poskytnutie služby spracovania krmiva. V skutočnosti, ako sme to už uviedli, podpora sa poskytuje v prospech pestovateľa

63. K tomu dodávame, že samotná Komisia v druhej správe o fungovaní spoločného systému DPH²⁸ zdôraznila, že subvenciu možno zahrnúť do zdaniteľného základu len vtedy, ak je (okrem iného) zaplatená dodávateľovi alebo poskytovateľovi služby. V tomto prípade sa subvencia na základe nariadenia č. 603/95 vracia pôvodnému pestovateľovi a nie spracovateľskému podniku. Navyše, subvencia sa pestovateľovi neposkytuje, aby mohol dodať určitý tovar alebo poskytnúť určitú službu, ale priznáva sa mu po tom, ako mu je poskytnutá služba, s cieľom zníženia jeho výrobných nákladov.

64. Zákonodarca Spoločenstva sa mohol rozhodnúť poskytnúť podporu spracovateľskému podniku na účely spracovania krmív. Ak by to tak bolo, z subvencie by musel mať prospech výhradne spracovateľský podnik. Z odôvodnenia nariadenia č. 1117/78 však vyplýva, že zákonodarca Spoločenstva sa výslovne rozhodol poskytnúť subvenciu v prospech výroby sušeného krmiva.

27 — Článok 8 nariadenia č. 603/95.

28 — Pozri poznámku pod čiarou 16.

65. Komisia takisto nemôže tvrdiť, že subvencia sa poskytuje spracovateľskému podniku s cieľom podpory spracovania krmív. A z tohto dôvodu nemôže tvrdiť ani to, že subvencia by mala byť zdanená v rámci článku výroby, ktorým je spracovateľský podnik.

66. V treťom prípade by bola napokon subvencia zdaniteľná na základe článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Spracovateľský podnik v tomto prípade spracuje čerstvé krmivo, ktoré predtým kúpil od prvotných pestovateľov a potom ho predá ako sušené krmivo tretím osobám, ktoré zaplatili protihodnotu. Spracovateľský podnik okrem toho získa subvenciu, ktorej účinok sa môže prejavíť v cene transakcie, ktorá by bola pri predaji nižšia.

67. Je potrebné zároveň poukázať na to, že je veľmi nepravdepodobné, že účinok subvencie prejaví v nižšej cene pri predaji sušeného zeleného krmiva. V praxi sa subvencia prejaví najmä vo forme vyššej kúpnej ceny čerstvého krmiva u pôvodného pestovateľa. Ak totiž spracovateľský podnik neprevedie subvenciu, ktorú získal, vo väčšom rozsahu na prvotných pestovateľov tým, že im navrhne vyššiu kúpnu cenu, pestovatelia by mohli uprednostniť prenechať sušenie svojich výrobkov spracovateľským podnikom v rámci zmluvy o dielo tak, aby mali oni

sami zo subvencie prospech. Takýto záver okrem iného vyplýva z rozsahu pôsobnosti a zo systému nariadenia č. 603/95, ktorého cieľom je podpora výroby sušeného krmiva bez ohľadu na to, ako je usporiadaný výrobný cyklus.

68. Ak teda odôvodnenie Komisie preskúmame vo vzťahu k pôsobnosti systému nariadenia č. 603/95, má toto odôvodnenie za následok neprijateľný výsledok, že v závislosti od organizácie výrobného cyklu by subvencie neboli zdaňované v prvom prípade, ale v ďalších dvoch áno, hoci za každých okolností majú podpory za cieľ rovnaký výsledok, ktorým je stimulácia výroby sušeného krmiva finančnou podporou výrobného procesu. K tomu je potrebné dodať že, ako sme už uviedli, v druhom prípade DPH nemožno uplatniť z dôvodu skutkovej a právnej situácie spracovateľského podniku. Zdanenie subvencie prichádza do úvahy len v treťom prípade. V tomto prípade by sa však subvencia mala prejavíť v predajnej cene. Už sme poukázali na to, že takýto dôsledok je vysoko nepravdepodobný a neberie do úvahy skutočnosť, že podpora poskytnutá spracovateľskému podniku nemá za cieľ umožniť predaj výrobku prostredníctvom zníženej ceny, ale že jej

cieľom je naopak umožniť spracovateľskému podniku zaplatiť pôvodnému pestovateľovi vyššiu cenu.

69. Berúc do úvahy systém DPH Spoločenstva, je návrh Komisie takisto neprijateľný. Podľa odôvodnenia Komisie je podpora na výrobu sušeného krmiva zdanená rôzne v závislosti od miesta, ktoré má spracovanie v rámci výrobného cyklu. Toto odôvodnenie porušuje princíp neutrality, ktorý je základným princípom tohto systému a podľa ktorého celková suma DPH, ktorá sa má zaplatiť v štádiu konečnej spotreby, musí byť rovnaká nezávisle od počtu článkov výroby. Už len z tohto dôvodu musí byť návrh Komisie zamietnutý.

D — Nevyhnutná súvislosť medzi podporou a predajnou cenou za tovar

70. Z druhej správy Komisie o fungovaní spoločného systému DPH²⁹ vyplýva, že podpora musí byť protihodnotou alebo jej súčasťou. V rozsudku Office des produits wallons³⁰ však vyložil Súdny dvor pojem „subvencie priamo súvisiacej s cenou transakcií“ široko.

29 — Pozri poznámku pod čiarou 16.

30 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 18.

71. Tento rozsudok sa týka otázky, či subvencia poskytnutá Valónskym regiónom v prospech ASBL Office des produits wallons na realizáciu reklamy a predaja valónskych výrobkov musí podliehať DPH. Presnejšie ide o otázku, či subvencie na prevádzku, ktoré nie sú poskytnuté priamo v súvislosti s realizáciou dodávky tovaru alebo poskytnutia služby, ale ktoré môžu reálne umožniť dodávku tovaru a poskytnutie služieb za nižšiu cenu, podliehajú DPH. Súdny dvor sa v tejto súvislosti viackrát vyjadril, čo umožňuje na túto otázku odpovedať.

72. Po prvé podpora sa musí subvencovaneému subjektu poskytnúť na účel dodania určitého tovaru alebo poskytnutia určitej služby. Len v tomto prípade sa môže podpora považovať za protihodnotu dodania tovaru alebo poskytnutia služby, ktorá je zdaniteľná³¹.

73. Po druhé cena tovaru alebo služby musí byť čo do svojej podstaty určená najneskôr v okamihu vzniku rozhodujúcej skutočnosti.

31 — Je potrebné na tomto mieste poznamenať, že transakcie uvedené v článku 11 A šiestej smernice nie sú transakciami vykonávanými v prospech orgánu, ktorý udelil subvenciu. Článok 11 A šiestej smernice sa vzťahuje na situácie, v ktorých sa vyskytujú tri strany, teda verejný orgán, ktorý poskytuje subvenciu, subjekt, ktorému je subvencia poskytnutá, a kupujúci tovaru alebo príjemca služby poskytovanej subjektom, ktorý získal subvenciu.

74. Po tretie je potrebné uviesť, že záväzok poskytnúť podporu, ktorý prijme ten, kto podporu udeľuje, zakladá nárok na získanie podpory, ktorý sa oprávnenému priznáva od momentu, keď vykonal zdaniteľnú transakciu. Táto súvislosť medzi podporou a cenou musí jednoznačne vyplývať z okolností konkrétneho prípadu, na ktorých spočíva poskytnutie tejto protihodnoty. Naopak nie je nevyhnutné, aby bola cena tovaru alebo služby — alebo časť tejto ceny — presne určená. Postačí, ak je určiteľná.

75. Extenzívny výklad Súdneho dvora je založený na myšlienke, že podpora musí viesť k zníženiu ceny. Súdny dvor poukazuje na to, že „v skutočnosti je nevyhnutné, aby cena, ktorú má zaplatiť kupujúci alebo príjemca, bola stanovená tak, aby bola nižšia v pomere k podpore poskytnutej predávajúcemu tovaru alebo poskytovateľovi služby, ktorá je tým pádom určujúcim prvkom ceny, ktorú predávajúci alebo poskytovateľ služby požadujú“³².

32 — „Vnútroštátnemu súdu tiež prináleží zistiť priamu súvislosť medzi subvenciou a dotknutým tovarom alebo službou. To predovšetkým vyžaduje, aby sa overilo, či kupujúci tovarov alebo príjemcovia služieb majú z subvencie poskytnutej príjemcovi prospech. Je potrebné, aby bola cena, ktorú má zaplatiť kupujúci alebo príjemca služby, určená tak, aby znížila pomer subvencie poskytnutej predávajúcemu alebo poskytovateľovi služieb, ktorá sa tak stane určujúcim faktorom ceny, ktorú budú žiadať. Súd musí preskúmať, či skutočnosť, že subvencia sa poskytuje predávajúcemu alebo poskytovateľovi služby, objektívne umožňuje dodať tovar alebo poskytnúť služby za nižšiu cenu, ako je cena, ktorú by musel žiadať v prípade, ak by subvencia nebola udelená.“

76. Ako vyplýva z toho, čo sme už uviedli, rozsah pojmu „subvencie priamo súvisiace s cenou tohto tovaru alebo služieb“ sa musí vykladať v tom zmysle, že podpory môžu podliehať dani len v tom rozsahu, v akom sa odrážajú v cene transakcie. Obmedzená výnimka stanovená v článku 11 A ods. 1 písm. a) preto vyžaduje, aby sa pred uplatnením DPH na podpory pozorne preskúmalo, či sa podpory odrážajú na cene v štádiu konečnej spotreby, a ak áno, do akej miery.

77. Z pravidiel uvedených v bodoch 4 až 12 je možné vyvodiť, že paušálna pomoc sa udeľuje na účel podpory výroby čerstvého krmiva. Táto podpora udelená sektoru krmív sa môže kvalifikovať ako výrobná podpora. Na rozdiel od novej podpory cieľom výrobnéj podpory nie je priame ovplyvnenie predajnej ceny³³. Podpora sa poskytuje na základe množstva spracovaného krmiva a nie ako príspevok na cenu plnenia. Je pravdou,

33 — Je tiež možné rozlišovať ďalšie systémy subvencií, ako sú subvencie na prevádzku, príjmové subvencie a investičné subvencie. Príklad príjmových subvencií vyplýva z nariadenia č. 1117/78. Toto nariadenie upravuje doplnkovú podporu poskytnutú na kompenzáciu výrobných nákladov a na zlepšenie konkurenčnej pozície vo vzťahu k tretím krajinám. Táto podpora, ktorá bola zrušená nariadeniami č. 603/95 a 785/95, sa zvyšuje o percento rozdielu medzi svetovou trhovou cenou sušeného krmiva a objektívnou cenou, ktorá sa má na tento účel určiť. Spoločným menovateľom všetkých týchto subvencií je skutočnosť, že priamo nesúvisia s cenou tovaru.

že podpora je obmedzená na stanovené vyrobené množstvo, ale to nič nemení na skutočnosti, že jej cieľom je podpora výroby krmiva v rámci Spoločenstva tak, aby pestovateľom znížila výrobné náklady.

78. Z právneho systému pomoci na výrobu sušeného krmiva uvedeného v bodoch 4 až 12 týchto návrhov vyplýva, že výroba tohto krmiva zaostávala za dopytom, keďže výrobné náklady v rámci Spoločenstva boli príliš vysoké na to, aby bolo možné krmivo uviesť na trh za aktuálnu trhovú cenu.

79. Vďaka paušálnej subvencii, ktorá znížila výrobné náklady, mohli pestovatelia na území Spoločenstva vyrábať so ziskom vo vzťahu k (svetovej) trhovej cene. Rýchly rozvoj trhu Spoločenstva so zeleným krmivom v rámci všeobecného trhu tiež potvrdzuje tento predpoklad. Tento vývoj mal za následok, že zákonodarca Spoločenstva obmedzil rozsah subvencovanej výroby s cieľom odvrátenia nadvýroby.

80. Z toho vyplýva, že podpora mala skutočne vplyv na množstvo uvedené na trh v rámci Spoločenstva, ale jej účinky sa priamo neprejavili na trhovej cene. Absencia takýchto účinkov vyplýva z povahy svetového trhu s krmivami, pre ktorý je charakteristický, rovnako ako pre mnoho iných trhov s poľnohospodárskymi výrobkami, vysoký počet malých subjektov na strane ponuky. Títo nie sú schopní ovplyvniť trhy svojím individuálnym trhovým správaním. Samostatní pestovatelia, ktorí získajú paušálnu subvenciu, nemôžu túto podporu postúpiť v prospech konečných spotrebiteľov. Aktuálna trhovú cenu je pre nich nemennou veličinou. Za túto cenu musia predávať bez ohľadu na to, či získali podporu, alebo nie.

81. Podpora má na predajnú cenu nanajvyš nepriamy účinok. To znamená, že ak by objem celkového množstva krmiva vyrobeného s pomocou subvencie viedol k významnej zmene pomeru medzi ponukou a dopytom na svetovom trhu, aktuálna cena na trhu by mohla poklesnúť. Zdá sa nám veľmi nepravdepodobné, že sa takýto účinok prejaví, a napokon v žiadnom prípade nie je určujúci pre posúdenie návrhu Komisie, pretože podpora sa nikdy úplne neprejaví v predajnej cene. Navyše tu bola snaha vyhnúť sa práve tomuto účinku, ktorý okrem iného spôsobil, že pomer medzi výrobnými nákladmi a predajnou cenou bol menej priaznivý obmedzením subvencií na maximálne stanovené množstvo.

82. Toto je potvrdené podobou mechanizmu obmedzenia, ktorý vyplýva z nariadenia č. 603/95. Pestovatelia podľa neho získajú preddavok počas obdobia predaja, zatiaľ čo k záverečnému zúčtovaniu dochádza až potom, ako toto obdobie skončí. Z neistoty s tým spojenej vyplýva, že nie je pravdepodobné, že by pestovatelia vo svojej predajnej cene prejavili túto výrobnú subvenciu, hoci by mohli.

títo pestovatelia mohli vyrábať za trhovú cenu. Následkom poskytnutia subvencie je nárast vyrobeného množstva v rámci Spoločenstva, ktoré bolo možné predať za aktuálnu cenu. Absencia subvencií však nemala za následok zvýšenie trhovej ceny, ale zníženie množstva krmiva vyrobeného v rámci Spoločenstva. V tejto situácii nedostatocnej ponuky, ktorú malo toto zníženie za následok, mohli tento nedostatok, tak ako tomu bolo v roku 1978, vyrovnáť pestovatelia z tretích krajín schopní vyrábať za aktuálnu trhovú cenu.

83. Komisia ďalej vo svojich tvrdeniach uviedla, že predajná cena sušeného krmiva je v priamej príčinnej súvislosti s poskytnutou podporou, pretože spracovateľské podniky sú vďaka subvenciám schopné uviesť sušené krmivá na trh za svetovú cenu. Bez podpory by bola podľa Komisie cena vyššia z dôvodu značných výrobných nákladov, ktoré musia spracovateľské podniky znášať.

85. Z toho môžeme vyvodiť záver, že Komisii sa nepodarilo ani len v náznakoch dokázať priamu príčinnú súvislosť medzi podporou výroby a konečnou predajnou cenou sušených krmív a že sa jej vôbec nepodarilo preukázať, v akom rozsahu ovplyvňuje subvencia cenu zaplatenú konečným spotrebiteľom, ako to vyplýva z podmienky už uvedenej v bodoch 55 až 57, podľa ktorej na to, aby mohol byť uplatnený článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, je potrebné preukázať, akým spôsobom ovplyvnila podpora cenu u konečného spotrebiteľa.

84. Z uvedeného vyplýva, že toto tvrdenie Komisie nemožno prijať. Cieľom mechanizmu nariadenia č. 603/95 nie je ovplyvnenie ceny sušeného krmiva, ale ovplyvnenie výrobných nákladov pestovateľov tak, aby

86. Z týchto dôvodov musí byť žaloba Komisie zamietnutá.

VI — Návrhy

87. Z uvedených dôvodov navrhujeme Súdnemu dvoru, aby:

- a) zamietol žaloby, ktoré podala Komisia Európskych spoločenstiev proti Talianskej republike (vec C-381/91), Fínskej republike (vec C-495/01), Spolkovej republike Nemecko (vec C-144/02) a Švédskemu kráľovstvu (vec C-463/02);
- b) zaviazal Komisiu na náhradu trov konania podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku;
- c) vyhlásil, že v súlade s článkom 69 ods. 4 rokovacieho poriadku Fínska republika, Švédske kráľovstvo a Spolková republika Nemecko, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania.