ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. července 2004 *

Ve věci C-463/02,

Komise Evropských společenství, zastoupená E. Traversou a K. Simonssonem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Švédskému království, zastoupenému A. Falk, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

podporovanému

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

vedlejším účastníkem,

* Jednací jazyk: švédština.

jejímž předmětem je určení, že Švédské království tím, že neuplatnilo 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 krmivy (Úř. věst. L 63, s. 1), nesplnilo povinnosti, které pro něj 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),

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, K. Grossem a I. Koskinenem, jako zmocněnci, a Švédské království A. Krusem a Finská republika T. Pynnä,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Návrhem doručeným kanceláři Soudního dvora dne 23. prosince 2002 Komise Evropských společenství podala na základě článku 226 ES žalobu, kterou se domáhá, aby bylo určeno, že Švédské království tím, že neuplatnilo 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 krmivy (Úř. věst. L 63, s. 1), nesplnilo povinnosti, které pro něj 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 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 poskytnuta podpora. Tento článek mimoto rozděluje maximální 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 sušené krmivo opustilo 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 produkty uvedené v článku 1, 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 Švédské království neuplatnilo 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 mu dne 18. listopadu 1998 v souladu s postupem upraveným v článku 169 ES (nyní po změně článek 226 ES) dopisem výzvu k předložení jeho připomínek ve lhůtě dvou měsíců.

12 Dne 15. ledna 1999 švédská vláda odpověděla, že podpora nemůže být vzhledem k jejímu předmětu a způsobu, kterým je vypočítávána a vyplácena, považována za dotaci přímo vázanou na cenu dodávky zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu článku 11 šesté směrnice.

13 Vzhledem k tomu, že Komise tuto analýzu nesdílela, zaslala dne 6. srpna 1999 švédské vládě odůvodněné stanovisko, ve kterém ji vyzvala, aby přijala opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců.

14 Švédská vláda svůj názor potvrdila dopisem ze dne 4. října 1999.

15 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat tuto žalobu.

16 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 29. dubna 2003 byla Finská republika připuštěna jako vedlejší účastník na podporu návrhů žalovaného.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

17 Komise má za to, že DPH podléhají plnění prováděná zpracovatelskými podniky s krmivy 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.

18 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.

19 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.

20 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.

21 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 dodavatel nebo poskytovatel získat". Nařízení č. 603/95 nezmiňuje v právním slova smyslu žádného jiného příjemce podpory pro uvádění sušených krmiv na trh.

22 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). Poznamenává, 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 obdrženou od intervenční agentury.

23 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.

24 Komise uplatňuje, že použitím pojmu „dotace přímo vázané 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.

25 Švédská vláda tvrdí, že dotčená podpora nespadá do působnosti čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice.

26 Uplatňuje zejména, že tato podpora není specificky vyplácena jejímu příjemci, aby dodával určité zboží nebo poskytoval určitou službu.

27 Rozhodujícími kritérii pro vyplacení podpory, stanovenými nařízením č. 603/95, je, že:

— sušené krmivo opustilo zpracovatelský podnik;

— splňuje určité jakostní požadavky;

— byla nebo nebyla překročena maximální zaručená množství.

28 Nevyžaduje se, aby zpracovatelský podnik mimoto uskutečnil zdanitelná plnění taková, jako prodej sušeného krmiva nebo sušení krmiva na účet producenta.

29 V případě smlouvy o dílo nemůže být podpora považována za protiplnění za zpracování, neboť podnik je povinen podporu, kterou získal, odvést producentům.

30 Finská vláda nepředložila vyjádření vedlejšího účastníka. Při ústní části řízení návrhy žalovaného podpořila.

Závěry Soudního dvora

31 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.

32 Toto ustanovení se použije v souladu s jeho zněním v případě, že je dotace přímo vázaná na cenu předmětného plnění.

33 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, s. I-9115, body 12 a 13).

34 Mimoto musí být ověřeno, zda kupující zboží nebo příjemci služby mají prospěch z dotace poskytnuté jejímu příjemci. Je totiž nezbytné, aby cena, kterou má kupující nebo příjemce zaplatit, byla snížena poměrně podle dotace poskytnuté prodávajícímu zboží nebo poskytovateli služby, přičemž tato dotace tedy představuje jeden z prvků stanovení ceny, požadované prodávajícím zboží nebo poskytovatelem služby. Musí být tudíž ověřeno, zda skutečnost, že je dotace vyplacena prodávajícímu nebo poskytovateli, objektivně umožňuje tomuto prodávajícímu nebo poskytovateli zboží prodat 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).

35 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).

36 Pojem „dotace přímo vázané 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).

37 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, a jednak ani u smlouvy o dílo uzavřené mezi zpracovatelským podnikem a producentem zeleného krmiva.

Prodej krmiv koupených u producentů po sušení

38 Jak tvrdí Komise, představuje prodej sušených krmiv zpracovatelským podnikem po získání surovin u producentů zelených krmiv dodání zboží ve smyslu šesté směrnice.

39 Podpora je vyplácena zpracovatelskému podniku, který s ní může disponovat.

40 Tato podpora však není přímo vázána na cenu zdanitelného plnění ve smyslu čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice.

41 Tato podpora totiž není specificky vyplácena, aby zpracovatelský podnik dodával sušené krmivo kupujícímu.

42 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.

43 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.

44 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 posušení, je neopodstatněný.

Smlouva o dílo

45 Jak poznamenává Komise, předmětem smlouvy o dílo je poskytování sušení, tedy poskytování služby, prováděné zpracovatelským podnikem na účet producenta zelených krmiv.

46 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.

47 V případě smluv o dílo není však podpora obdržená zpracovatelským podnikem vyplácena v jeho prospěch.

48 Článek 9 nařízení č. 603/95 zajisté stanoví, že „podpora [...] je poskytována pouze zpracovatelským podnikům [...]".

49 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 zpracovatelským podnikům povinnost převést na producenty podporu, kterou obdrží za množství zpracované v rámci uzavřených smluv.

50 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.

51 Za těchto podmínek nemůže být podpora pro zpracovatelský podnik považována za protiplnění jím poskytnuté služby a neumožňuje mu poskytnout tuto službu za nižší cenu.

52 Cena za službu sušení tedy musí vzít v úvahu běžné náklady zpracování tak, aby DPH uplatněná na tuto cenu pokrývala celkovou hodnotu plnění.

53 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.

54 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.

55 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.

56 Vzhledem k tomu, že žádný ze dvou žalobních důvodů dovolávaných Komisí není opodstatněný, musí být žaloba v konečném výsledku zamítnuta.

K nákladům řízení

57 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. Vzhledem k tomu, že Švédské království požadovalo náhradu nákladů řízení ve svém návrhu a Komise byla ve sporu neúspěšná, je namístě jí uložit náhradu nákladů řízení.

58 Finská republika, která vstoupila do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhů Švédského království, 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) Komisi Evropských společenství se ukládá náhrada nákladů řízení.

3) Finská republika ponese své náklady řízení.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

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

Vedoucí soudní kanceláře

R. Grass

Předseda druhého senátu

C. W. A. Timmermans