ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)
z 15. júla 2004 *

Vo veci C-463/02,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: E. Traversa a K. Simonsson, splnomocnení zástupcovia, ktorí si zvolili adresu na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Švédskemu kráľovstvu, v zastúpení: A. Falk, splnomocnená zástupkyňa, ktorá si zvolila adresu na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

ktorého v konaní podporuje:

Fínska republika, v zastúpení: T. Pynnä, splnomocnená zástupkyňa, ktorá si zvolila adresu na doručovanie v Luxemburgu,

vedľajší účastník konania,

* Jazyk konania: švédčina.

ktorej predmetom je návrh na určenie, že Švédske kráľovstvo si tým, že nezdanilo daňou z pridanej hodnoty podporu poskytnutú podľa nariadenia Rady (ES) č. 603/95 z 21. februára 1995 o spoločnej organizácii trhu so sušeným krmivom (Ú. v. ES L 63, s. 1), si nesplnilo povinnosti, ktoré mu 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1),

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia C. Gulmann (spravodajca), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues a N. Colneric,

generálny advokát: L. A. Geelhoed,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na správu pre pojednávanie,

po vypočutí prednesov účastníkov konania na pojednávaní 16. októbra 2003, v rámci ktorého Komisiu zastupovali E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia, Švédske kráľovstvo A. Kruse a Fínsku republiku T. Pynnä,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. novembra 2003,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Žalobou podanou do kancelárie Súdneho dvora 23. decembra 2002 podala Komisia Európskych spoločenstiev návrh na začatie konania v zmysle článku 226 ES, ktorým sa domáha určenia, že Švédske kráľovstvo si tým, že nezdanilo daňou z pridanej hodnoty podporu poskytnutú podľa nariadenia Rady (ES) č. 603/95 z 21. februára 1995 o spoločnej organizácii trhu so sušeným krmivom (Ú. v. ES L 63, s. 1), si nesplnilo povinnosti, ktoré jej 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1, ďalej len „šiesta smernica").

Právny rámec

Úprava Spoločenstva týkajúca sa DPH

2 Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice podlieha DPH „dodanie tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani" [*neoficiálny preklad*].

3 Článok 11 A ods. 1 písm. a) tej istej smernice stanovuje:

„Zdaniteľným základom je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb... všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ alebo poskytovateľ od kupujúceho, príjemcu alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane subvencií priamo spojených s cenou tohto tovaru alebo služieb". [*neoficiálny preklad*]

Úprava Spoločenstva týkajúca sa podpôr na sušené krmivá

4 Článok 3 nariadenia č. 603/95 stanovuje, že podpora sa poskytne vo výške 68,83 EUR/tonu v prípade krmiva sušeného umelo teplom a vo výške 38,64 EUR/tonu v prípade krmiva sušeného na slnku.

5 Článok 4 zmenený nariadením Rady (ES) č. 1347/95 z 9. júna 1995 (Ú. v. ES L 131, s. 1) stanovuje na každý hospodársky rok maximálne garantované množstvo výrobkov, na ktoré je možné poskytnúť podporu. Tento článok ďalej toto množstvo rozdeľuje medzi členské štáty.

6 Článok 5 stanovuje:

„Ak množstvo sušeného krmiva, na ktoré sa žiada podpora..., v ktoromkoľvek hospodárskom roku prekročí MGM uvedené v článku 4..., tak podpora, ktorá sa v danom roku vyplatí, sa vypočíta týmto spôsobom:

— pre prvých 5 %, o ktoré bude MGM prekročené, bude podpora znížená vo všetkých členských štátoch o proporcionálnu čiastku k takémuto prekročeniu,

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

...".

7 Z článku 6 ods. 2 vyplýva, že poskytnutie zálohovej platby sa podmieňuje tým, že sušené krmivo opustí spracovateľský podnik.

8 Článok 8 stanovuje:

„Podpora uvedená v článku 3 sa poskytne — na žiadosť príslušnej strany — vzhľadom na to sušené krmivo, ktoré opustilo spracovateľské podniky a ktoré spĺňa tieto podmienky:

a) maximálny obsah vlhkosti musí byť v rozmedzí 11 až 14% a môže sa meniť v závislosti na spôsobe uvedenia produktu na trh;

b) minimálny obsah surových bielkovín v sušine nesmie byť nižší ako:

— 15 % v prípade produktov uvedených v článku 1 písm. a) a v druhej zarážke článku 1 písm. b),

— 45 % v prípade produktov uvedených v prvej zarážke článku 1 písm. b),

c) sušené krmivo sa musí vyznačovať bezchybnou, pravou a poctivou trhovou kvalitou.

Ďalšie podmienky — najmä týkajúce sa obsahu vláknin a karoténu — môžu byť stanovené...".

9 Článok 9 písm. c) stanovuje:

„Podpora uvedená v článku 3 sa poskytne iba tým podnikom spracovávajúcim produkty..., ktoré:

...

c) spadajú minimálne do jednej z týchto kategórií:

— podniky, ktoré uzatvorili zmluvy s pestovateľmi krmiva určeného na sušenie,

— podniky, ktoré spracovali svoju vlastnú úrodu alebo, v prípade skupín, úrodu svojich členov,

— podniky, ktoré získali svoje dodávky od právnických alebo fyzických osôb poskytujúcich určité záruky určeným podnikom, ktoré uzatvorili zmluvy s pestovateľmi krmiva určeného na sušenie; tieto právnické alebo fyzické osoby musia byť kupujúcou stranou schválenou príslušnými úradmi členských štátov, v ktorých sa zozbieralo krmivo ...“

10 Článok 11 ods. 2 spresňuje:

„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 množstvá spracované na základe zmlúv."

Konanie pred podaním žaloby a žaloba

11 Potom, ako Komisia konštatovala, že Švédske kráľovstvo neuplatnilo DPH na podporu poskytnutú v rámci nariadenia č. 603/95 a že je to v rozpore s článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, adresovala 18. novembra 1998 v súlade s konaním podľa článku 169 Zmluvy ES (teraz článok 226 ES) Švédskemu kráľovstvu výzvu, aby jej predložilo svoje pripomienky v lehote 2 mesiacov.

12 V odpovedi z 15. januára 1999 Švédske kráľovstvo uviedlo, že podporu vzhľadom na jej cieľ a na spôsob, akým bola vypočítaná a vyplatená, nemožno považovať za subvenciu priamo spojenú s dodacou cenou tovaru alebo cenou poskytnutia služby na účely článku 11 šiestej smernice.

13 Keďže Komisia s týmto posúdením nesúhlasila, 6. augusta 1999 adresovala Švédskemu kráľovstvu odôvodnené stanovisko, ktorým ho vyzvala, aby prijalo opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov.

14 Švédska vláda opätovne potvrdila svoj postoj listom zo 4. októbra 1999.

15 Za týchto okolností sa Komisia rozhodla podať túto žalobu.

16 Uznesením z 29. apríla 2003 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu Fínskej republiky na vstúpenie vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov žalovaného.

O veci samej

Tvrdenia účastníkov konania

17 Komisia sa domnieva, že operácie vykonané podnikmi spracúvajúcimi krmivo sú predmetom DPH pri dvoch z troch možných spôsobov výkonu ich aktivít. Ide o:

— nákup zeleného krmiva od pestovateľov a ďalší predaj spracovaného výrobku tretím osobám,

— uzatvorenie zmlúv na základe zvláštnej objednávky s pestovateľmi vo vzťahu k zeleným krmivám bez toho, aby došlo k zmene vlastníckych práv k nim, a následné vrátenie spracovaného výrobku týmto pestovateľom.

18 V prípade spracovateľských podnikov, ktoré nakupujú krmivo od pestovateľov s tým, že ho potom predajú tretím osobám, ide o kúpne zmluvy a zmluvy o ďalšom predaji tovaru, teda operácie, ktoré sa musia zjavne posudzovať ako dodanie tovaru v zmysle šiestej smernice, a teda sú zdaniteľné

19 V prípade zmlúv na základe zvláštnej objednávky sa musí skutočnosť, že spracovateľský podnik vráti vysušené krmivo pestovateľovi zeleného krmiva, pokladať za poskytovanie služby sušenia krmiva. Toto poskytovanie služby je teda ako také zdaniteľné na základe šiestej smernice.

20 Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice by mali zdaniteľné operácie mať za následok uplatnenie DPH na podporu poskytnutú v zmysle nariadenia č. 603/95.

21 Komisia poukazuje na to, že v zmysle článku 9 nariadenia č. 603/95 „podpora uvedená v článku 3 sa poskytne iba... podnikom spracovávajúcim produkty...". Tieto podniky sú tak príjemcami subvencií v právnom zmysle tohto pojmu, ktorých mal na mysli zákonodarca Spoločenstva pri odkaze na „protihodnotu... poskytnutú dodávateľovi alebo poskytovateľovi" [*neoficiálny preklad*] v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Nariadenie č. 603/95 sa nezmieňuje o žiadnom ďalšom príjemcovi podpory v právnom zmysle tohto pojmu pri uvádzaní sušeného krmiva na trh.

22 Komisia pripúšťa, že subvencia poskytnutá určitému druhu podnikov môže mať priaznivé ekonomické dôsledky na subjekty, ktoré sa nachádzajú vo výrobnom cykle, jednak pred podnikmi, ktoré získali subvenciu (v tomto prípade pestovatelia

surových krmív), ako aj za týmito podnikmi (v tomto prípade chovatelia dobytka). Podľa Komisie v prípade zmlúv na základe zvláštnej objednávky samotný zákonodarca Spoločenstva vyžaduje v článku 11 ods. 2 nariadenia č. 603/95, aby spracovateľské podniky vrátili pestovateľom podporu, ktorú získali od intervenčných agentúr.

23 Ani možnosť, že z podpory majú úžitok iné subjekty, ani povinnosť vrátiť celú podporu alebo jej časť iným subjektom však nemení právnu podstatu problému. Je potrebné rozlišovať medzi príjemcom podpory v právnom zmysle tohto výrazu, teda spracovateľským podnikom, a nepriamym príjemcom podpory v ekonomickom zmysle slova.

24 Komisia tvrdí, že zákonodarca tým, že používa v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice pojem „subvencie priamo spojené s cenou" [*neoficiálny preklad*], chcel do zdaniteľného základu DPH zahrnúť všetky podpory, ktoré majú priamy dosah na protihodnotu, ktorú získa dodávateľ alebo poskytovateľ. Tieto podpory musia mať priamy alebo dokonca príčinný vzťah k dodaniu tovaru alebo služieb, ktoré sú presne určené, alebo sa dajú určiť: podpora je poskytnutá v rozsahu, v akom sa tieto tovary alebo služby reálne predávajú na trhu. O takúto situáciu ide v tomto prípade.

25 Švédska vláda tvrdí, že sporná podpora nepatrí do pôsobnosti článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

26 Zastáva predovšetkým názor, že podpora nie je poskytnutá príjemcovi osobitne preto, aby mu umožnila dodať konkrétny tovar alebo poskytnúť konkrétnu službu.

27 Rozhodujúcimi kritériami na vyplatenie podpory stanovenými v nariadení č. 603/95 sú:

— aby sušené krmivo už opustilo spracovateľský podnik,

— aby spĺňalo isté požiadavky kvality,

— či boli alebo neboli prekročené maximálne zaručené množstvá.

28 Od spracovateľského podniku sa okrem iného nevyžaduje, aby vykonával zdaniteľné operácie, ako je predaj sušeného krmiva alebo sušenie krmiva v prospech pestovateľa.

29 V prípade zmlúv na základe osobitnej objednávky nemožno považovať podporu za protihodnotu za spracovanie, keďže podnik je povinný previesť pestovateľom podporu, ktorú získal.

30 Fínska vláda nepodala vyjadrenie vedľajšieho účastníka konania. Počas ústnej časti konania podporila návrhy žalovaného.

Posúdenie Súdnym dvorom

31 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice tým, že stanovil, že zdaniteľný základ DPH zahŕňa — za predpokladov, ktoré vymedzil — podpory, ktoré sú poskytnuté daňovníkom, sleduje zdanenie celkovej hodnoty tovarov alebo služieb daňou z pridanej hodnoty a tak zabránenie tomu, aby malo poskytnutie subvencie za následok nižší výnos dane.

32 V súlade so svojím znením sa toto ustanovenie uplatňuje, ak je medzi subvenciou a cenou predmetnej operácie priamy vzťah.

33 Aby to tak bolo, subvencia sa musí najprv poskytnúť subvencovanému subjektu, aby mohol dodať tovar alebo poskytnúť určitú službu. Len v tomto prípade sa môže subvencia považovať za protihodnotu dodania tovaru alebo poskytnutia služby a teda môže byť zdaniteľná. Je nutné najmä konštatovať, že právo na získanie subvencie sa príjemcovi priznáva od momentu, kedy uskutočnil zdaniteľnú operáciu (rozsudok z 22. novembra 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Zb. s. I-9115, body 12 a 13).

34 Ďalej sa musí preveriť, či kupujúci tovarov alebo príjemcovia služieb majú zo 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. Tiež sa musí preveriť, 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 predávajúci alebo poskytovateľ služby žiadať v prípade, že by subvencia nebola udelená (už uvedený rozsudok Office des produits wallons, bod 14).

35 Protihodnota, ktorú predstavuje subvencia, musí byť prinajmenšom identifikovateľná. Nie je potrebné, aby výška subvencie presne zodpovedala zníženiu ceny dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb. Postačuje, ak jestvuje výrazný vzťah medzi znížením ceny a subvenciou, ktorá môže byť paušálna (už uvedený rozsudok Office des produits wallons, bod 17).

36 Na záver, pojem „subvencie priamo spojené s cenou" [*neoficiálny preklad*] v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice zahŕňa výlučne subvencie, ktoré sú úplnou alebo čiastočnou protihodnotou za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb a ktoré sú zaplatené tretími osobami predávajúcemu alebo poskytovateľovi (už uvedený rozsudok Office des produits wallons, bod 18).

37 Je nutné konštatovať, že v tomto prípade podmienky na to, aby boli sporné podpory predmetom DPH, nie sú splnené ani v jednej z oboch kategórií operácií, ktoré uvádzala Komisia, teda ani v prípade, keď spracovateľský podnik predá vysušené krmivá, ktoré kúpil u pestovateľov zeleného krmiva, a ani v prípade zmlúv na základe zvláštnej objednávky uzavretých medzi spracovateľským podnikom a výrobcom zeleného krmiva.

Predaj krmív po vysušení kúpených od pestovateľov

38 Podľa tvrdenia Komisie je predaj sušených krmív, ktorý uskutoční spracovateľský podnik potom, ako získal prvotnú surovinu od pestovateľov zeleného krmiva, dodaním tovaru v zmysle šiestej smernice.

39 Podpora je poskytnutá spracovateľskému podniku, ktorý s ňou môže voľne nakladať.

40 Táto podpora nie je priamo spojená s cenou operácie, ktorá je zdaniteľná v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

41 Podpora totiž nie je poskytnutá s konkrétnym účelom, aby spracovateľský podnik dodal sušené krmivo kupujúcemu.

42 V tomto prípade sa účastníci zhodujú na tom, že na svetovom trhu nie je nedostatok sušených krmív. Je tiež nepochybné, že cieľom programu podpory je jednak podpora výroby vo vnútri Spoločenstva aj napriek vyšším výrobným nákladom v porovnaní so svetovým trhom s cieľom zabezpečiť vnútorný zdroj zásobovania a jednak výroba kvalitných sušených krmív. V tomto zmysle zdôrazňuje jedenáste odôvodnenie nariadenia č. 603/95 „cieľ stimulovať pravidelný prísun zeleného krmiva spracovateľom a umožniť pestovateľom profitovať z programu podpory" a desiate odôvodnenie konštatuje nevyhnutnosť stanoviť kritériá minimálnej kvality sušeného krmiva oprávneného na poskytovanie podpory, ktoré sú spresnené v článku 8 tohto nariadenia.

43 V tomto kontexte sa nezdá, že program podpory je programom presadzovania spotreby. Nesmeruje k stimulácii nákupu sušených krmív tretími osobami na základe cien, ktoré sú vďaka podpore nižšie v rámci svetového trhu, v situácii, keď zdaniteľný základ DPH obmedzený na zaplatenú cenu nezodpovedá celkovej hodnote dodaného tovaru. Jeho účelom je umožniť tretím osobám zásobovať sa v rámci Spoločenstva za cenu, ktorá je porovnateľná s cenou na svetovom trhu, teda s cenou, za ktorú by sa mohli za každých okolností zásobovať mimo územia

Spoločenstva, ak by v prípade absencie podpory ponuka v rámci Spoločenstva nejestvovala alebo by sa ukázala ako nedostatočná. DPH, ktorá sa uplatňuje na túto cenu, teda pokrýva celkovú hodnotu tovaru na trhu.

44 Na základe týchto samotných dôvodov bez potreby preskúmania, či boli splnené ostatné podmienky zahrnutia podpory do základu dane, treba konštatovať, že výhrada Komisie, ktorá sa týkala predaja krmív po vysušení kúpených u pestovateľov, je nepodložená.

Zmluvy na základe zvláštnej objednávky

45 Ako poukazuje Komisia, účelom zmluvy na základe zvláštnej objednávky je poskytnutie sušenia, teda poskytnutia služby spracovateľského podniku v prospech pestovateľa zeleného krmiva.

46 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice však predpokladá, že ak má byť subvencia zdaniteľná, musí byť vyplatená dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služby tak, aby s ňou mohol voľne nakladať.

47 V prípade zmlúv na základe zvláštnej objednávky podpora, ktorú získali spracovateľské podniky, nebola vyplatená v ich prospech.

48 Je pravdou, že článok 9 nariadenia č. 603/95 stanovuje, že „podpora... sa poskytne iba... podnikom spracovávajúcim produkty...".

49 Pätnáste odôvodnenie nariadenia č. 603/95 však upravuje vo vzťahu k zmluvám na základe zvláštnej objednávky postúpenie predmetnej podpory späť pestovateľovi a článok 11 ods. 2 tohto nariadenia stanovuje záväzok spracovateľských podnikov zaplatiť pestovateľom podporu, ktorú dostali na množstvá spracované na základe zmlúv, ktoré uzatvorili.

50 Z toho vyplýva, že spracovateľské podniky nemôžu voľne nakladať so získanou podporou. Plnia len úlohu sprostredkovateľa medzi orgánom, ktorý rozdeľuje podporu, a pestovateľom krmív. Z tohto hľadiska nie je možné akceptovať kritérium navrhnuté Komisiou založené na výraze „právny príjemca" subvencie bez toho, aby sa bral do úvahy jeho ekonomický úžitok.

51 Za týchto okolností nemožno podporu považovať za protihodnotu pre spracovateľský podnik za poskytnutie služby a táto podpora mu neumožňuje poskytnúť službu za nižšiu cenu.

52 Cena služby sušenia teda musí zohľadniť bežné náklady spracovania tak, aby DPH uplatnená na túto cenu odrážala celkovú hodnotu služby.

53 Podpora, ktorá bola postúpená v prospech pestovateľa, znižuje jeho náklady na sušené krmivo. K zníženiu však nedôjde pri zaplatení ceny zdaniteľnej operácie. Nastane, *a posteriori*, potom, ako bola zaplatená cena, ktorá zodpovedá celkovej hodnote služby.

54 V prípade, že by do zdaniteľného základu bola tiež zahrnutá podpora, ktorá bola v konečnom dôsledku poskytnutá pestovateľovi krmiva, došlo by k nadmernému zdaneniu operácie sušenia, čo by bolo v rozpore s cieľom článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

55 Na základe týchto samotných dôvodov bez potreby preskúmania, či boli splnené ostatné podmienky zahrnutia podpory do základu dane, treba konštatovať, že výhrada Komisie, ktorá sa týkala zmlúv na základe zvláštnej objednávky, je nepodložená.

56 Keďže žiadna z oboch výhrad, ktoré uviedla Komisia, nie je podložená, žaloba sa musí zamietnuť.

O trovách

57 Podľa ustanovenia článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže žalovaný navrhol zaviazať Komisiu na náhradu trov konania a Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov.

58 Fínska republika, ktorá vstúpila do konania ako vedľajší účastník konania na podporu návrhov žalovaného, nemá právo na náhradu trov konania v súlade s článkom 69 ods. 4 rokovacieho poriadku.

Z týchto dôvodov

SÚDNY DVOR (druhá komora)

rozhodol a vyhlásil:

1) Žaloba sa zamieta.

2) Komisia Európskych spoločenstiev je povinná nahradiť trovy konania.

3) Fínska republika znáša svoje vlastné trovy.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 15. júla 2004.

Tajomník

R. Grass

Predseda druhej komory

C. W. A. Timmermans