

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOEDA

přednesené dne 27. listopadu 2003 (1)

**Věc C-381/01**

**Komise Evropských společenství**

**proti**

**Italské republice**

**Věc C-495/01**

**Komise Evropských společenství**

**proti**

**Finské republice**

**Věc C-144/02**

**Komise Evropských společenství**

**proti**

**Spolkové republice Německo**

**Věc C-463/02**

**Komise Evropských společenství**

**proti**

**Švédskému království**

„Nesplnění povinnosti, článek 11 šesté směrnice 77/388/EHS – Neuplatnění daně z přidané hodnoty na dotace poskytnuté na základě nařízení Rady č. 603/95 o společné organizaci trhu se sušenými krmivy – Pojem ‚dotace přímo vázané na cenu‘“

## **I – Úvod**

1. Ve čtyřech dotčených věcech, kterými se budu zabývat společně, požádala Komise Evropských společenství Soudní dvůr, aby určil, že Italská republika (věc C-381/01), Finská republika (věc C-495/01), Spolková republika Německo (věc C-144/02) a Švédské království (věc

C-463/02) nesplnily povinnosti, které pro ně vyplývají z článku 11 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (dále jen „šestá směrnice“)(2). Podle nařízení Rady (ES) č. 603/95 ze dne 21. února 1995 o společné organizaci trhu se sušenými krmivem(3) se zpracovatelským podnikem poskytuje podpora na krmiva sušená umělým teplem a krmiva sušená na slunci. Všechny tyto věci se týkají otázky, zda má podpora poskytovaná na krmiva sušená umělým teplem a krmiva sušená na slunci podléhat dani z přidané hodnoty (DPH).

## II – Skutkový stav a řízení

2. V listopadu 1998 zaslala Komise Italské republice, Spolkové republice Německo, Finské republice a Švédskému království dopisem výzvu, neboť měla za to, že neuplatnění DPH u podpory poskytované v rámci nařízení č. 603/95 je v rozporu s čl. 11 odst. A pododstavcem 1 písm. a) šesté směrnice. Tímto dopisem vyzvala Komise členské státy, aby předložily svá vyjádření ve lhůt dvou měsíců, což státy učinily. V červenci, srpnu a září 1999 jim Komise zaslala odvodná stanoviska, ve kterých je vyzvala k přijetí nezbytných opatření ve lhůt dvou měsíců od oznámení.

3. Komise podala na základě čl. 226 odst. 2 ES žaloby k Soudnímu dvoru Evropských společenství proti Italské republice dne 4. října 2001, Finské republice dne 21. prosince 2001, Spolkové republice Německo dne 17. dubna 2002 a Švédskému království dne 23. prosince 2002, kterými se domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Italská republika, Finská republika, Spolková republika Německo a Švédské království tím, že neuplatnily DPH z částek podpor poskytnutých na základě nařízení Rady č. 603/95, nesplnily povinnosti, které pro ně vyplývají z článku 11 šesté směrnice, a uložil jim náhradu nákladů řízení. Dotyčné členské státy žádají Soudní dvůr, aby žaloby Komise zamítl a uložil jí náhradu nákladů řízení(4).

## III – Právní rámec

### A – Právní úprava podpor v odvětví sušených krmiv a historie jejího uplatňování

4. Dne 22. května 1978 přijala Rada nařízení (EHS) č. 1117/78(5). Toto nařízení stanoví společně s nařízeními (EHS) č. 1417/78(6) a (EHS) č. 1528/78 ze dne 30. června 1978(7), která byla přijata k provedení tohoto nařízení, podporu na výrobu sušeného krmiva sklizeného ve Společenství.

5. Z odvodnění nařízení č. 1117/78 vyplývá, že v minulosti byla výroba sušeného krmiva podstatně nižší než možnosti odbytu ve Společenství, zejména co se týče poptávky v oblasti výživy zvířat. Na podporu výroby byl zaveden systém paušální podpory výrobců, doplněný systémem doplňkové podpory, jehož cílem bylo zajistit, aby producenti mohli v každém případě prodávat svou produkci za předem stanovenou cílovou cenu. Tato doplňková podpora se rovnala určitému procentnímu podílu z rozdílu mezi cenou na světovém trhu a cílovou cenou. Pravidla upravující tato opatření jsou uvedena v člancích 3, 4 a 5 nařízení č. 1117/78.

6. Předvídatelným důsledkem neomezené podpory výroby byla nadprodukce suchých (zelených) krmiv ve Společenství. Z toho důvodu byla organizace trhu se suchými krmivy změněna v roce 1995 prostřednictvím nařízení č. 603/95 a (ES) 785/95(8). Cílem posledně uvedených nařízení bylo omezit poskytování paušální podpory na výrobu sušených krmiv na maximální množství uvedené v nařízení č. 603/95. Doplňková podpora byla zcela zrušena(9). Toto posledně uvedené nařízení ještě zavedlo rozdíl mezi krmivem sušeným na slunci a dehydratovaným krmivem. Jelikož jsou náklady na zpracování krmiva sušeného na slunci nižší než náklady na zpracování dehydratovaného krmiva, paušální podpora u první skupiny výrobků je

znat nižší než u druhé skupiny výrobků.

7. Za účelem omezení dotované výroby sušených krmiv stanoví články 4 a 5 nařízení ?. 603/95 mechanismus, jehož základní charakteristické rysy jsou tyto:

- pro každý hospodářský rok je stanoveno maximální zaručené množství dehydratovaných krmiv a krmiv sušených na slunci;
- maximální zaručené množství je rozděleno mezi členské státy, takže každý má přiděleno národní zaručené množství;
- pokud je v určitém hospodářském roce maximální zaručené množství překročeno, 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.

8. Opravy musí být takové, aby celkové výdaje nepřekročily částku, které by bylo dosaženo, kdyby maximální zaručené množství nebylo překročeno.

9. Podle článku 9 nařízení ?. 603/95 je paušální podpora poskytována zpracovatelským podnikům, které vykonávají jednu z níže popsáných činností:

- a) podniky, které uzavřely smlouvy s producenty krmiv na sušení,
- b) podniky, které zpracovávají svou vlastní produkci anebo, v případě skupiny podniků, produkci členů této skupiny,
- c) podniky, které odebraly krmivo od fyzických nebo právnických osob poskytujících určité záruky, jež musejí být stanoveny, a uzavřely smlouvy s producenty krmiv na sušení.

10. Z jedenáctého bodu odvodnění nařízení ?. 603/95 vyplývá, že poskytnutí podpor je v některých případech vázáno na uzavření smluv mezi producenty a zpracovatelskými podniky(10). Cílem tohoto ustanovení je podpořit pravidelné zásobování zpracovatelských podniků zeleným krmivem a umožnit producentům využít podpory.

11. V případě, kdy zpracovatelský podnik vykonává činnost uvedenou výše v bodě 9 písm. a), musí vyplatit producentům podporu, kterou získal na množství zpracované podle smlouvy(11). Nařízení ?. 603/95 neupřesňuje, jakým způsobem musí být podpora producentům postoupena. V případě činností uvedených výše v bodě 9 písm. b) jsou zpracovatelský podnik a producent jedna a táž osoba, nemohou být jeden od druhého odlišeni. Pokud zpracovatelský podnik vykonává činnost uvedenou výše v bodě 9 písm. c), obdrží poskytnutou podporu přímo tento podnik.

12. Podpora se poskytuje na sušená krmiva, která opustila podnik (článek 8 nařízení ?. 603/95). Článek 3 odst. 1 nařízení ?. 785/95 podrobněji vymezuje podmínky, za kterých lze mít za to, že krmivo opustilo podnik(12). Článek 3 odst. 2 nařízení ?. 785/95 rovněž uvádí, že sušené krmivo, které opustilo zpracovatelský podnik, nesmí být znovu přijato do tohoto nebo do jiného podniku anebo do skladovacího prostoru.

B – Obsah šeste směrnice, a zejména jejího čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) a historie jejího vydání

13. Zásada, na které je založena DPH, je formulována v článku 2 první směrnice 67/227/EHS(13) takto:

„Společný systém daní z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stádiem, které je daní zatíženo.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daní z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

14. Cílem systému odpůči je zajistit neutralitu daní – základní prvek DPH –, přičemž zaručuje, že daň placená konečným spotřebitelem je stále stejná, bez ohledu na počet článků dotyčného výrobního řetězce.

15. Podle článku 2 šeste směrnice(14) je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle čl. 4 odst. 1 se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

16. Článek 11 odst. A pododstavec 1 písm. a) šeste směrnice stanoví základ DPH v tuzemsku takto:

„při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), 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“.

17. Z historie používání šeste směrnice vyplývá, že zákonodárce Společenství měl velké obtíže s konkretizováním pojmu „dotace přímo vázané na cenu těchto plnění“.

18. Ve své první zprávě o fungování společného systému DPH zveřejněné dne 14. září 1983(15) Komise uvedla toto:

„?lánek 11 odst. A pododstavec 1 písm. a) sm?rnice stanoví, že dotace obdržené osobou povinnou k dani, které jsou ,p?ímo vázané na cenu? pln?ní provedených touto osobou, musí být zahrnuty do zdanitelného základu prv? ceny placených t?etími stranami. P?i prvním posouzení je sice relativn? snadné považovat za ,p?ímo vázané na cenu? dotace, jejichž výše je stanovena s ohledem na prodejní cenu zboží nebo poskytnutých služeb, bu? v závislosti na prodaném množství nebo v závislosti na nákladech na zboží nebo služby zdarma poskytované ve?ejnosti, nejv?tší pochybnosti nadále p?etrvávají, pokud jde o jiné typy dotací, jako jsou tzv. dotace vyrovnávací nebo tzv. dotace provozní, jejichž vyplácení má ozdravit hospodá?skou situaci podniku a které jsou poskytovány bez výslovného odkazu na jakoukoli cenu. Neexistence podstatného rozdílu mezi t?mito typy dotací (dotací ,p?ímo vázaných na cenu?, jejichž cílem je ve v?tšin? p?ípad? také ozdravení) a možností ?lenského státu zm?nit dotaci prvního typu na dotaci druhého typu ukazují na nejistý charakter rozlišení vycházející z ?ist? formálních prv? (zp?sob, jakým je dotace poskytována), a tedy nedokonalost zn?ní sm?rnice.“ (neoficiální p?eklad)

19. V druhé zpráv? Komise o fungování spole?ného systému DPH(16) strážkyn? smluv uvádí, že pojem dotace musí být vykládán restriktivn? a doslovn? a že dotace musí být zahrnuta do zdanitelného základu, pouze pokud jsou spln?ny tyto t?i podmínky:

- a) musí p?edstavovat protipln?ní nebo prvek protipln?ní;
- b) musí být vyplacena dodavateli zboží nebo poskytovateli služby;
- c) musí být vyplacena t?etí stranou.

20. Kone?n? z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro výklad ustanovení šesté sm?rnice je t?eba vzít v úvahu následující základní zásady. Za prvé je t?eba široce vykládat pojmy vymezující použití DPH, což není p?ípad da?ových úlev, které musí být vykládány restriktivním zp?sobem. Za druhé ustanovení musí být vykládána restriktivn?, aby bylo zajišt?no rovné zacházení v da?ové oblasti a aby se tak zabránilo narušování hospodá?ské sout?že. Za t?etí je t?eba mít na pam?ti zásadu neutrality dan?. Pomocí této zásady chce zákonodárce Spole?enství zaru?it zcela neutrální da? u všech hospodá?ských ?inností, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky t?chto ?inností, pokud ?innosti jako takové spadají do p?sobnosti DPH. Ob? zásady, zásada rovného zacházení v da?ové oblasti a zásada da?ové neutrality, jsou srovnatelnými pojmy, avšak používanými v r?zné souvislosti. První pojem se používá v mezistátních souvislostech, zatímco druhý pojem v souvislostech vnitrostátních.

#### IV – Vyjád?ení ú?astník?

##### A – Žalobní d?vody Komise

21. Komise má za to, že jednou ze základních charakteristických vlastností podpory zpracovatelským podnik?m je skute?nost, že je stanovena na základ? množství vyrobeného sušeného krmiva.

22. Komise dále uvádí r?zné zp?soby, jimiž mohou zpracovatelské podniky vykonávat svou ?innost (viz výše uvedený bod 9).

23. Podle Komise podniky, které zpracovávají vlastní produkci nebo, v p?ípad? skupiny podnik?, produkci svých ?len? bez protipln?ní, neprovád?jí pln?ní zdanitelné ve smyslu ?lánku 2 šesté sm?rnice. Komise z toho tudíž vyvozuje, že toto pln?ní je vylou?eno z oblasti p?sobnosti DPH.

24. Komise má naopak za to, že nakupování krmiva u producenta za ú?elem jeho prodeje

těm osobám po zpracování musí být považováno za dodání zboží ve smyslu šesté směrnice. Zpracovat produkt na účet producenta a vrátit mu jej ve formě zpracovaného produktu, aniž by šlo o postoupení zboží, musí být považováno za poskytnutí služby. Vzhledem k tomu, že zpracovatelské podniky vykonávají hospodářskou činnost, jsou samy osobou povinnou k dani a činnosti uvedené v bodě 9 písm. a) a c) musí jako takové podléhat DPH.

25. Základní otázkou tedy zůstává, zda na podporu poskytnutou v souladu s nařízením č. 603/95 musí být rovněž uplatněna DPH.

26. Podle Komise může být dotace zdaněna, pouze pokud jsou splněny tři podmínky:

- a) dotace musí být vyplacena subjektu, který dodává zboží nebo poskytuje službu;
- b) musí být vyplacena jiným subjektem, než je dodavatel zboží nebo poskytovatel služby;
- c) musí existovat přímá vázanost mezi daní a cenou zboží nebo služby.

Komise má za to, že tyto tři podmínky jsou splněny.

27. Nejprve se budu zabývat podmínkou, podle které musí být dotace vyplacena subjektu, který dodává zboží nebo poskytuje službu. Subjektem, který dodává zboží nebo poskytuje službu a je příjemcem dotace, je zpracovatelský podnik. To lze podle Komise vyvodit z první větě článku 9 nařízení č. 603/95, která stanoví: „podpora uvedená v článku 3 je poskytována pouze podnikem zpracovávajícím produkty [...]“.

28. Německým státům, které namítají, že podporu využívají také producenti, odpovídá Komise, že existuje zásadní rozdíl mezi příjemcem v právním smyslu a subjektem, kterému podpora přináší ekonomickou výhodu. Poskytnutá dotace může mít doplňkové hospodářské důsledky uvnitř výrobního cyklu, ať už pro producenty prvních krmiv nebo pro podniky spotřebovávající sušené krmivo. Pokud zpracovatelské podniky uzavřely smlouvy o dílo na zpracování krmiv dodaných producenty, zákonodárce Společenství vyžaduje, aby zpracovatelský podnik vyplatil obdrženou podporu producentům. Skutečnost, že jiné podniky mohou mít rovněž zisk z dotace nebo z povinnosti zpracovatelského podniku vyplatit podporu ostatním subjektům, podle Komise nemění nic na tom, že příjemcem této podpory je zpracovatelský podnik. Je sice pravda, že z hospodářského hlediska je okruh příjemců širší, z právního hlediska jsou však příjemci podpory pouze zpracovatelské podniky jakožto dodavatelé zboží (nebo poskytovatelé služeb).

29. Aby mohla být podpora poskytnuta, je třeba, aby výrobky opustily podnik (článek 8 nařízení č. 603/95). Pokud jde o vyjádření žalovaných německých států, Komise připouští, že výraz „opustila zpracovatelský podnik“ neodpovídá zcela dodávce zboží ve smyslu článku 2 šesté směrnice, dodává však, že oba pojmy se v praxi překrývají. Dotace tedy může být považována za protiplnění dodávky zboží nebo poskytnutí služby, a tudíž za zdanitelnou.

30. V odpověď na vyjádření německé vlády, která namítá, že podle čl. 3 odst. 1 písm. a) nařízení č. 785/95 se skladovací prostory sušených krmiv mohou nacházet mimo zpracovatelský podnik, a že proto výraz „opustila zpracovatelský podnik“ nemůže označovat dodávku zboží, Komise dále uvádí, že hlavním prvkem pro určení, zda je dotace na sušená krmiva zdanitelná, je to, že výrobky jsou nakonec prodány. Skladování je tedy pouze etapou předcházející prodeji sušených krmiv.

31. Druhou podmínkou je, že dotace musí být vyplacena třetí stranou, tj. jiným subjektem, než je dodavatel zboží nebo poskytovatel služby. Komise má za to, že druhá podmínka je rovněž splněna. Příslušný orgán, který přiděluje dotaci, je jiným subjektem než dodavatel zboží nebo

poskytovatel služby.

32. Třetí podmínka pro to, aby podpora spadala do zdanitelného základu, vyplývá z čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice a vyžaduje, aby existovala přímá vázanost mezi dotací a cenou zboží nebo služby. Tato vázanost musí být přesně vymezená nebo vymezitelná: podpora je poskytována pokud a v rozsahu, v němž je zboží nebo služba uvedena na trh. Jedná se tedy o dotaci, který má přímou vázanost na cenu.

33. Komise na jednání uvedla, že díky dotaci byly zpracovatelské podniky schopny prodávat sušená krmiva za cenu na světovém trhu. Bez podpory by cena byla příliš vysoká vzhledem k vysokým výrobním nákladům, které musí zpracovatelské podniky nést. Výše podpory je tedy základním prvkem ceny, což je v souladu s cílem čl. 11 odst. A pododstavcem 1 písm. a) šesté směrnice, který požaduje, aby dotace byla zdanitelná jakožto prvek protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

34. Komise tvrdí, že dokonce i v případě, kdy není možné určit pro každý jednotlivý prodej výši dotace odpovídající obsahu protiplnění, zdanitelný základ vyplývá ze získaného protiplnění a z celkové podpory získané na dodávku sušených krmiv nebo na sušení prvních krmiv.

35. Podle Komise není důležité, zda je výše podpory stejná pro dodávku sušených krmiv a pro sušení prvních krmiv, neboť v obou případech je sledován stejný hospodářský cíl, a sice dostatečná produkce sušených krmiv uvnitř Společenství za cenu přijatelnou pro kupující. Je tedy logické, aby byla výše podpory v obou případech stejná a aby byla zdaněna.

36. Pravidlo upravující výši podpory v případě překročení maximálního zaručeného množství neubírá nic na existenci přímé vázanosti mezi podporou a cenou(17). Podpora má za cíl napomáhat výrobě sušených krmiv. Je sice pravda, že maximální zaručené množství omezuje dopad podpory, to však nevylučuje přímý účinek podpory na cenu.

37. Rovněž není důležité skutečnost, že vyplácení dotace není stanoveno dohodou o prodeji sušených krmiv uzavřenou mezi zpracovatelským podnikem a kupujícím. Státní dotace jsou poskytovány příjemci příslušným orgánem v rámci veřejného práva. Vzhledem ke své zvláštní povaze nejsou součástí prodejních podmínek, které mohou být stanoveny stranami v rámci soukromoprávního vztahu.

38. Podle Komise předcházející posouzení potvrzuje, že existuje přímý vztah mezi dotací a cenou. Dotace tedy musí být zahrnuta do zdanitelného základu. Komise má za to, že toto stanovisko potvrzuje rozsudek Office des produits wallons(18).

#### B – Vyjádření členských států

39. členské státy popírají, že zpracovatelský podnik musí být jako jediný považován za příjemce podpory. Z čl. 11 odst. 2 nařízení č. 603/95 vyplývá, že v případě smluv o dílo na zpracování krmiv dodaných producenty je zpracovatelský podnik povinen převést na producenty podporu, kterou obdržel na množství zpracované v rámci smluv. V těchto ustanoveních je tedy producent také považován za příjemce poskytované podpory, takže v rozporu s tvrzením Komise, zpracovatelský podnik není jediným příjemcem v právním smyslu.

40. Je pravda, že podle znění článku 9 nařízení č. 603/95 je podpora vyplácena pouze podnikům zpracovávajícím krmiva. Toto ustanovení je však určeno pouze k zjednodušení administrativních úkonů. Zpracovatelský podnik je pouze prostředníkem; nemá právo ponechat si podporu, neboť zpracovává krmivo pro producenty.

41. Podle členských států je důležité znát příjemce podpory, neboť odpověď na tuto otázku umožní stanovit, zda mezi dotací a cenou existuje přímá vázanost(19).

42. členské státy uplatňují, že nařízení č. 603/95 nikterak neuvádí, že podporu musí získat kupující sušených krmiv prostřednictvím snížené ceny(20). Podpora tedy nemá žádný vliv na cenu sušených krmiv, ale má vliv na cenu čerstvých krmiv, jejichž producenti mohou požadovat vyšší cenu. V případě smluv o dílo na zpracování krmiv dodaných producenty, využívají podporu přímo sami producenti. V tomto případě nemohou zpracovatelské podniky zahrnout poskytnutou (a znovu vyplacenou) podporu do ceny čerstvých krmiv. Cílem dotace je tedy snížení výrobních nákladů.

43. členské státy uvádějí ještě další důvody, proč podle nich neexistuje žádný přímý vztah mezi dotací a prodejní cenou sušených krmiv.

- Nárok na podporu je přiznán, pokud krmiva opustila zpracovatelský podnik a pokud splňují určité kvalitativní požadavky. Poskytnutí podpory nezávisí na skutečnosti, zda je proveden zdanitelný úkon (dodávka sušených krmiv kupujícímu).

- Cílem Společenství je prostřednictvím dotace zajistit pravidelné zásobování zpracovatelských podniků a zaručit producentům určitou úroveň přímky, a nikoli zajistit kupujícím těchto krmiv dodávku sušených krmiv za přijatelnou cenu.

- Podpora se vypočítává na základě množství sušených krmiv, která opustila podnik. Cena, kterou zpracovatelský podnik za sušená krmiva obdrží, kolísá podle tržní ceny, avšak podpora se nemění.

- Podpora na dodávku sušených krmiv má stejnou výši jako podpora na zpracování čerstvých krmiv, avšak náklady na obě činnosti jsou různé.

- Nařízení č. 603/95 stanoví maximální výši obdržených dotací. Podle členských zemí znamená tento strop, že mezi dotací a cenou není přímá vázanost, protože konečná výše poskytované podpory není vymezitelná v okamžiku, kdy vzniká zdanitelná skutečnost(21).

44. Finská vláda na jednání vysvětlila, proč se domnívá, že neexistuje přímá vázanost mezi dotací a cenou. Stejně jako Komise zdrazňuje, že dotace umožňuje zpracovatelským podnikům uvádět na trh sušená krmiva za cenu na světovém trhu. Pokud by kvůli neexistenci dotace finské zpracovatelské podniky požadovaly vyšší cenu z důvodu vyšších výrobních nákladů, kupující by nakupovali krmiva u konkurenčních producentů, kteří uplatňují cenu světového trhu. Nemohou tedy požadovat vyšší cenu. Vzhledem k tomu, že nezávisle na dotaci zpracovatelské podniky prodávají krmiva za jednotnou cenu, může zde existovat pouze nepřímá vázanost mezi cenou zboží a dotací. Dotace nemá žádný skutečný vliv na tržní cenu, pouze vyrovnává vysoké výrobní náklady.

## V – Posouzení

### A – Obecné úvahy

45. Podle mého názoru je výchozí bod následující: zdanění dotací je z hlediska historie legislativy výjimkou.

46. Pouze pokud je dotace „přímá vázaná [...] na cenu plnění“, spadá do zdanitelného základu podle čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice. Jakékoli ostatní dotace nespádají do zdanitelného základu a jako takové nejsou zdanitelné ve smyslu čl. 11 odst. A pododstavce 1



písm. a) šesté směrnice. Pokud by tomu bylo jinak, podléhaly by DPH v rozporu se systémem i jiné druhy dotací, jako investiční nebo provozní dotace.

47. Jak bude vyloženo dále, čl. 11 odst. A pododstavec 1 písm. a) šesté směrnice nikterak nezakládá povinnost vybírat DPH z dotace poskytnuté odvětví krmiv. Dotace není zdanitelná ze dvou důvodů. Za prvé při zdanění dotčené dotace není možné zajistit neutralitu systému DPH. Za druhé neexistuje nezbytná vázanost mezi dotací a prodejní cenou.

48. Ostatní funkční odvodnění zdanění dotace při posouzení neobstojí. Tímto způsobem totiž orgán jednou rukou odebere určité procento z toho, co druhou rukou dává(22), což by bylo možné odvodnit pouze v případě, že by vybírání DPH vedlo k neuspokojivému výsledku. Tento neuspokojivý výsledek může vyplývat ze skutečnosti, že nezdaněná dotace, která se přímo a zcela odráží v nižší ceně plnění, vede k nižším daňovým výnosům. Pokud dotace významně ovlivňuje cenu plnění takovým způsobem, že cena některého zboží je nižší, lze vyrovnat nižší výnos daně zdaněním dotace. Uplatnění DPH na poskytnutou dotaci umožňuje udržet daňový výnos na stejné úrovni, jako kdyby nebyla žádná dotace poskytnuta.

#### B – Především poznámka

49. Obecně není logické vybírat DPH z dotace, jestliže konečný spotřebitel a příjemce dotace nejsou jedna osoba. Jelikož prostřednictvím společného systému DPH byla zavedena spotřebitelská daň, osoba povinná k dani musí uplatnit a zaplatit daň z hodnoty dodaného zboží nebo poskytnutých služeb. Tato hodnota je hodnotou subjektivní, jelikož zdanitelný základ zboží a služeb je skutečně obdrženým protiplněním, a nikoli hodnotou vypočítanou podle objektivních kritérií. Tak Soudní dvůr určil v rozsudku Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats(23).

50. V případě, že osoba povinná k dani obdrží dotaci přímo vázanou na cenu plnění, musí zaplatit daň z této dotace podle čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice. V bodě 14 výše jsem uvedl, že zásada společného systému DPH vyžaduje, aby daň skutečně hradil konečný spotřebitel na konci výrobního řetězce. V důsledku toho je nezbytné, aby osoba povinná k dani, která uhradila daň z obdržené dotace, mohla přenést tuto daň na konečného spotřebitele.

51. V sérii rozhodnutí začínající rozsudkem Rompelman(24) určil Soudní dvůr, že cílem odpochu je zcela zbavit podnikatele břemene DPH, které má zaplatit nebo které zaplatil v rámci všech hospodářských činností. Vzhledem k tomu, že dotace je obdržena a DPH z této dotace je zaplacená v rámci hospodářských činností, je třeba umožnit přenesení daně na konečného spotřebitele. Pouze tímto způsobem může být dodržena zásada úplné neutrality DPH.

52. V případě, že je z obdržené dotace zaplacená DPH, však uplatnění této zásady vede k tomu, že konečný spotřebitel zaplatí daň z konkrétní subjektivní hodnoty skutečně obdrženého protiplnění, tj. z konkrétní hodnoty, která je vymezena zejména snižujícím účinkem cenové dotace, plus daň z dotace. Tímto způsobem se dosáhne toho, že výše daně, která uniká daňovému orgánu z důvodu, že subjektivní hodnota protiplnění je negativně ovlivňována dotací, je vyrovnána daní z hodnoty dotace. To se však liší od zásady formulované v rozsudku Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats(25), podle níž je zdanitelný základ, ze kterého je daň uplatněna, vymezen skutečně obdrženým protiplněním.

53. S ohledem na výše uvedené je třeba považovat ustanovení čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice za výjimku z obecné zásady společného systému DPH. Tuto výjimku je třeba vykládat a uplatňovat přesně a restriktivně.

54. Restriktivní výklad znamená, že se daň může uplatňovat pouze u dotací, které se odráží přímo v ceně plnění. V rozsudku Office des produits wallons (26) uvedl Soudní dvůr v této

souvislosti n?kolik údaj?, kterými se budu podrobn? zabývat v bodech 71 až 76.

55. P?esný výklad znamená, že da? z dot?ených dotací lze vybírat pouze, pokud se dotace odrážejí v cen? pln?ní. Pokud by totiž dotace vedoucí ke snížení ceny byla zcela zdan?na, p?estože se tato dotace odrážejí v cen? zaplacené kone?ným spot?ebitelem pouze ?áste?n?, p?íslušný da?ový orgán by prost?ednictvím dan? vybral více, než ?iní ztráta v d?sledku dotace. Toto nadm?rné vyrovnaní je v rozporu s rozsahem výjimky z ?l. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté sm?rnice, jejímž cílem je pouze vyrovnat da?, která orgánu skute?n? unikla v d?sledku dotace.

56. V tomto p?ípád? je kone?ný spot?ebitel nadm?rn? zatížen daní, nebo? musí nést DPH jak z vyššího protipln?ní – z d?vodu ?áste?ného dopadu dotace na kone?nou cenu, tak ze zcela zdan?né dotace. V této situaci musí zaplatit vyšší DPH, než by platil, kdyby dotace neexistovala.

57. Za ú?elem uvedení této dan?, v?etn? omezené výjimky stanovené v ?l. 11 odst. A pododstavci 1 písm. a) šesté sm?rnice, do souladu s logikou systému dan?, je t?eba p?ed uplatn?ním této dan? na dotace p?ezkoumat, zda se dotace odrážejí v cen? ve stádiu kone?né spot?eby, a pokud ano do jaké míry. Jinými slovy, p?íslušné da?ové orgány musí prokázat, že dotace vedla ke snížení p?íjm? z DPH, a v p?ípád? pot?eby musí vymezit pravd?podobnou výši da?ových ztrát.

#### C – *Neutralita systému DPH*

58. Paušální dotace, které jsou podle ?lánku 9 na?ízení ?. 603/95 vázány na zpracování ?erstvých krmiv na krmiva sušená, jsou poskytovány na výrobu sušených krmiv. Jak bylo stru?n? uvedeno v bod? 9, dotace mohou být poskytovány ve t?ech typech p?ípád?:

- v p?ípád? integrované výroby, kdy zpracovatelský podnik zpracovává vlastní produkci nebo produkci svých ?len?;
- v p?ípád?, kdy zpracovatelský podnik pracuje v rámci „smlouvy o dílo“ a zpracovává (suší) ?erstvá krmiva pro producenta a následn? mu je p?edává;
- v p?ípád?, kdy zpracovatelský podnik nakupuje ?erstvá krmiva u producenta, zpracovává je na vlastní ú?et a potom je prodává.

59. Komise vychází ze zásady, že v prvním z t?chto t?í p?ípád? nelze vybírat da?, protože v tomto p?ípád? zpracování ?erstvých krmiv není nezávislou hospodá?skou ?inností. V integrované výrob? nejde o žádnou dodávku zboží nebo poskytnutí služby, kdy by mohla být použita DPH. Proto nem?že být vybírání DPH spojeno se zpracováním ?erstvých krmiv na sušená krmiva. S tímto posouzením souhlasí také žalovaní a já se k n?mu rovn?ž p?ipojuji. Jelikož nebylo dodáno žádné zboží nebo nebyla poskytnuta žádná služba, nem?že být vybírána DPH.

60. Pokud jde o druhý p?ípád, tady se názory r?zní. Komise má za to, že dotace je poskytována zpracovatelskému podniku pro pot?eby poskytování služby pro producenta. Podle ní je právním p?íjemcem dotace zpracovatelský podnik a skute?nost, že mu na?ízení ?. 603/95 stanoví postoupit dotaci producentovi, pouze zohled?uje hospodá?ské ú?inky, které m?že dotace mít ve výrobním ?et?zci. Jedná se tedy o poskytování služby ve prosp?ch producenta, a dotace poskytnutá za tímto ú?elem musí být tudíž zdan?na.

61. Tvrzením, že dotace je poskytována zpracovatelskému podniku na podporu poskytnutí služby, tj. zpracování, vytvá?í Komise právní fikci, která je nepodložená.

62. Dotace je poskytována na sušená krmiva, která opustila podnik a která spl?ují ur?ité

kvalitativní požadavky(27). ?lánek 11 odst. 2 na?ízení ?. 603/95 zárove? ukládá zpracovatelskému podniku p?evést na producenta dotaci, kterou podnik obdržel za množství zpracované v rámci smlouvy. Jelikož samo na?ízení ?. 603/95 výslovn? uvádí, že p?íjemci podpory jsou producenti, nem?že být p?íjemcem zpracovatelský podnik, který je pouze prost?edníkem p?evád?jícím dotaci producentovi. Toto tvrzení podporuje i skute?nost, že ustanovení stanoví, že sušená krmiva musí opustit zpracovatelský podnik, aby mohla být vzata v úvahu pro podporu. Krom? toho z uvedeného na?ízení nikterak nevyplývá, že dotace je poskytována na službu zpracování krmiv. Jak jsme uvedli výše, dotace je poskytována ve prosp?ch producenta na snížení výrobních náklad?. Na?ízení ?. 603/95 neposkytuje žádnou oporu pro právní fikci Komise. Ta tudíž nem?že být p?ijata.

63. Ješt? dodávám, že Komise sama zd?raznila v druhé zpráv? o fungování spole?ného systému DPH(28), že dotace m?že být sou?ástí zdanitelného základu, pouze pokud je vyplacena dodavateli nebo poskytovateli služby. V projednávaném p?ípad? se dotace stanovená na?ízením ?. 603/95 vyplácí p?vodnímu producentovi, a nikoli zpracovatelskému podniku. Ostatn?, dotace není vyplácena dotovanému producentovi, aby mu umožnila dodat ur?ité zboží nebo poskytnout ur?itou službu, ale je mu poskytnuta za ú?elem snížení výrobních náklad? až poté, co jemu samotnému byla služba poskytnuta.

64. Zákonodárce Spole?enství mohl zvolit poskytování dotace zpracovatelskému podniku ve prosp?ch zpracování krmiv. Kdyby tomu tak bylo, celý prosp?ch z dotace by m?l zpracovatelský podnik. Z od?vodn?ní na?ízení ?. 1117/78 však vyplývá, že zákonodárce Spole?enství úmysln? zvolil poskytování dotace ve prosp?ch výroby zelených krmiv.

65. Komise tedy nem?že nikterak tvrdit, že dotace je poskytována zpracovatelskému podniku na podporu zpracování krmiv. Z tohoto d?vodu rovn?ž nem?že tvrdit, že dotace m?že být zdan?na ve zpracovatelském podniku.

66. Ostatn? v posledn? uvedeném p?ípad? by dotace mohla být zdanitelná na základ? ?l. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté sm?rnice. V tomto p?ípad? zpracovatelský podnik zpracovává ?erstvá krmiva, která nakoupil u p?vodních producent?, a následn? je prodává jako sušená krmiva t?etím subjekt?m, kte?í musí zaplatit cenu. Zpracovatelský podnik získává krom? toho dotaci, která se m?že potenciáln? odrazit v nižší prodejní cen? v okamžiku prodeje.

67. V tomto sm?ru je t?eba poznamenat, že je velmi nepravd?podobné, že by se dotace odrazila v nižší cen? p?i prodeji sušených zelených krmiv. V praxi se dotace odrazí zejména ve vyšší po?izovací cen? ?erstvých krmiv pro p?vodního producenta. Pokud by totiž zpracovatelský podnik nep?enesl v širší mí?e získanou dotaci na p?vodní producenty prost?ednictvím vyšší nákupní ceny, mohli by producenti up?ednostnit usušení svých produkt? u zpracovatelského podniku v rámci smlouvy o dílo, aby tak mohli být sami p?íjemcem dotace. Tento výsledek ostatn? vyplývá ze zn?ní a systému na?ízení ?. 603/95, jehož cílem je podpora výroby sušených krmiv bez ohledu na uspo?ádání výrobního ?et?zce.

68. Pokud totiž p?ezkoumáme tvrzení Komise ve sv?tle systému na?ízení ?. 603/95, dojdeme k nep?ijatelnému výsledku, že v závislosti na uspo?ádání výrobního ?et?zce dotace v jednom p?ípad? nejsou zdanitelné, a v druhých dvou p?ípadech ano, i když ve všech p?ípadech sledují stejný cíl, a sice povzbudit výrobu krmiv cestou finan?ní podpory výrobního procesu. K tomu se p?idává, jak jsem vyložil výše, že v druhém p?ípad? nelze DPH uplatnit z d?vodu skutkového a právního stavu zpracovatelského podniku. Pouze ve t?etím p?ípad? lze uvažovat o zdan?ní dotace. V tomto p?ípad? by se však dotace m?la odrazit v prodejní cen?. Jak jsem již uvedl, tento d?sledek je velmi nepravd?podobný a nikterak nep?ihlíží ke skute?nosti, že cílem dotace poskytnuté zpracovatelskému podniku není zjednodušit prodej zpracovaného výrobku prost?ednictvím nižší ceny, ale naopak umožnit zpracovatelskému podniku zaplatit p?vodnímu

producentovi vyšší cenu.

69. P?ezkoumání tvrzení Komise ve sv?tle systému DPH ve Spole?enství nevede k p?ijateln?jšímu výsledku. Úvahy Komise, podle nichž je podpora produkce sušených krmiv zda?ována rozdíln? v závislosti na tom, jaké místo zpracování zaujímá ve výrobním ?et?zci, však p?edstavují porušení zásady neutrality, která je základní zásadou dot?eného systému, a sice, že celková DPH, kterou je t?eba zaplatit ve fázi kone?né spot?eby, musí být stejná, bez ohledu na po?et ?lánek? výrobního ?et?zce. Už z tohoto d?vodu je t?eba žalobu Komise zamítnout.

#### D – *Nezbytná vázanost mezi dotací a prodejní cenou zboží*

70. Z druhé zprávy Komise o fungování spole?ného systému DPH vyplývá(29), že dotace musí být protipln?ním nebo prvkem protipln?ní. V rozsudku Office des produits wallons(30) poskytl Soudní dv?r široký výklad pojmu „dotace p?ímo vázané na cenu pln?ní“.

71. Tento rozsudek se týká otázky, zda má být na dotaci poskytnutou valonským regionem firm? ASBL Office des produits wallons na reklamu a prodej valonského zboží uplatn?na DPH. Konkrétn?ji se jednalo o to, zda se DPH vztahuje na provozní dotace, které nejsou poskytovány p?ímo na dodávku zboží nebo poskytování služeb, ale které mohou umožnit dodávání zboží a služeb za nižší ceny. Soudní dv?r poskytl ?adu vodítek umožňujících odpov?d?t na tuto otázku.

72. Za prvé, dotace musí být zvlášt? vyplacena dotovanému orgánu za ú?elem dodání ur?eného zboží nebo služby. Pouze v tomto p?ípad? m?že být dotace považována za protipln?ní dodávky zboží nebo poskytnutí služby, a je tedy zdanitelná(31).

73. Za druhé, cena zboží nebo služby musí být ze zásady stanovena nejpozd?ji v okamžiku vzniku zdanitelné skute?nosti.

74. Za t?etí, je t?eba poznamenat, že logickým následkem závazku vyplatit dotaci p?ijatého tím, kdo dotaci poskytuje, je právo na její vymáhání, p?iznané p?ijemci v okamžiku, kdy p?ijemce provedl zdanitelné pln?ní. Tato vázanost mezi dotací a cenou musí jednozna?n? vyplynout z posouzení okolností jednotlivých p?ípad?, které jsou na po?átku vyplácení tohoto protipln?ní. Naopak není nutné, aby byla stanovena cena zboží nebo služby – nebo ?ást ceny. Sta?í, aby byla cena stanovitelná.

75. Širší výklad Soudního dvora vychází z úvahy, že dotace musí mít ú?inek snižující cenu. Soudní dv?r uvádí, že „[...] je totiž nezbytné, aby cena, kterou má platit kupující nebo p?ijemce, byla stanovena takovým zp?sobem, aby se snižovala v pom?ru k dotaci poskytnuté prodejci zboží nebo poskytovateli služby, a která tedy p?edstavuje ur?ující prvek ceny požadované posledn? jmenovanými“(32).

76. Jak vyplývá z mých p?edcházejících poznámek, rozsah pojmu „dotace p?ímo vázané na cenu“ je t?eba vykládat v tom smyslu, že dotace podléhají dani pouze tehdy, pokud se odrážejí v cen? pln?ní. Omezená výjimka stanovená v ?l. 11 odst. A pododstavci 1 písm. a) vyžaduje, aby p?i uplatn?ní DPH na dotace bylo pozorn? p?ezkoumáno, zda mají dotace vliv na cenu kone?né spot?eby, a je-li tomu tak, do jaké míry.

77. Z na?ízení uvedených v bodech 4 až 12 lze vyvodit, že paušální podpora je poskytována na podporu výroby ?erstvých krmiv. Tato dotace poskytovaná v oblasti krmiv m?že být kvalifikována jako výrobní dotace. Na rozdíl od cenové dotace není cílem výrobní dotace ovliv?ovat p?ímo prodejní cenu(33). Dotace je poskytována na základ? množství zpracovaných krmiv, a nikoli jako p?ísp?vek na cenu služby. Je pravda, že dotace je omezena na ur?ité vyrobené množství, to však nic nem?ní na skute?nosti, že jejím ú?elem je podpo?it výrobu krmiv

ve Společenství snížením výrobních nákladů pro producenty.

78. Z právního systému podpory výroby sušených krmiv popsaného v bodech 4 až 12 tohoto stanoviska vyplývá, že výroba těchto krmiv zaostávala za poptávkou, protože výrobní náklady byly ve Společenství příliš vysoké, aby bylo možno prodávat krmiva za platné tržní ceny.

79. Díky paušální dotaci, která snižuje výrobní náklady, měli producenti Společenství možnost vyrábět rentabilně za (světové) tržní ceny. Rychlý růst podílu zelených krmiv Společenství na společném trhu to ostatně potvrzuje. Tento vývoj vedl zákonodárce Společenství k omezení dotované produkce, aby zabránil nadprodukcí.

80. Z výše uvedeného vyplývá, že dotace měla zcela jistě vliv na množství uvedené na trh ve Společenství, ale neměla přímý vliv na tržní cenu. Tento chybný úsudek vyplývá z podstaty (světového) trhu krmiv, který je charakterizován, jako ostatně mnoho jiných trhů zemědělských výrobků, velkým počtem malých producentů. Producenti nejsou schopni svým individuálním chováním na trhu ovlivnit trhy s dotčenými produkty. Jednotliví producenti, kteří dostávají paušální dotaci, ji nemohou přenést na konečné spotřebitele. Platná tržní cena je pro ně daným faktem. Musí své produkty nabízet za tuto cenu, ať už s dotací, či bez dotace.

81. Dotace má na prodejní cenu nanejvýš nepřímý vliv. To znamená, že pokud celkové množství krmiv vyrobených s dotací je tak velké, že vede k výrazné změně vztahu mezi nabídkou a poptávkou na světovém trhu, může cena platná na tomto trhu klesat. Mám za to, že tento úsudek je velmi nepravděpodobný a mimoto není v žádném případě rozhodující pro posouzení žaloby Komise, neboť dotace se nikdy neodrazí na prodejní cenu úplně. Kromě toho snahou bylo právě zabránit tomuto úniku, který by ostatně omezením dotace na maximální určené množství ještě více znehodnotil vztah mezi výrobními náklady a prodejní cenou.

82. To vše potvrzuje podoba omezujícího mechanismu stanoveného v nařízení č. 603/95. Z ní totiž vyplývá, že producenti obdrží v průběhu prodejního období zálohu a konečné vyúčtování proběhne až po skončení období. Z toho vyplývající nejistota vede k tomu, že je nepravděpodobné, aby producenti, i když by mohli, odrazili výrobní dotaci přímo ve své prodejní ceně.

83. Komise ve svém vyjádření ještě uvedla, že z prodejní ceny sušených krmiv vyplývá, že je v přímém příčinném vztahu s poskytnutou podporou, protože zpracovatelské podniky jsou díky dotaci schopné uvést na trh sušená krmiva za světovou cenu. Podle Komise by bez podpory byla cena vyšší z důvodu velkých výrobních nákladů zpracovatelských podniků.

84. Z výše uvedeného vyplývá, že toto tvrzení Komise nelze podpořit. Cílem mechanismu nařízení č. 603/95 není ovlivnit cenu sušených krmiv, ale ovlivnit výrobní náklady producentů, aby mohli vyrábět za tržní cenu. Dotace měla za následek zvýšenou produkci ve Společenství, která mohla být prodána za platné ceny. Neposkytnutí dotace by však nemělo za následek vyšší tržní cenu, ale snížení množství krmiv vyrobených ve Společenství. Případnou nedostatečnou nabídku, která by tak vznikla, jako tomu bylo před rokem 1978, by pokryli producenti těchto zemí, schopní vyrábět za ceny platné na trhu.

85. Je tedy namístě určit, že Komise svými tvrzeními neprokázala, že jde o počátek přímé příčinné závislosti mezi výrobní dotací a konečnou prodejní cenou sušených krmiv, a nikterak neprokázala, do jaké míry ovlivňuje dotace cenu placenou konečným spotřebitelem, jak jí ukládá podmínka stanovená výše v bodech 55 až 57, která požaduje, aby pro použití čl. 11 odst. A pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice bylo prokázáno, do jaké míry dotace ovlivnila cenu pro konečného spotřebitele.

86. I z těchto důvodů musí být žaloba Komise zamítnuta.

## VI – Závěry

87. Z výše uvedených důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby:

a) zamítl žaloby Komise Evropských společenství proti Italské republice (v.č C-381/91), Finské republice (v.č C-495/01), Spolkové republice Německo (v.č C-144/02) a Švédskému království (v.č C-463/02);

b) uložil Komisi náhradu nákladů řízení podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu;

c) určil, že v souladu s čl. 69 odst. 4 jednacího řádu ponese Finská republika, Švédské království a Spolková republika Německo, které přistoupily k řízení jako vedlejší účastníci, své náklady.

1 – Původní jazyk: nizozemština.

2 – Úč. v.čst. L 145, s. 1.

3 – Úč. v.čst. L 63, s. 1.

4 – Italská republika je podporována Švédským královstvím a Finskou republikou. Poslední jmenovaná je podporována Spolkovou republikou Německo a Švédským královstvím. Spolková republika Německo je podporována Švédským královstvím a Finskou republikou. Švédské království je podporováno Finskou republikou.

5 – Nařízení ze dne 22. května 1978 o společné organizaci trhu se sušenými krmivy (Úč. v.čst. L 142, s. 1), pozměňné nařízením Komise (ES) č. 3496/93 ze dne 20. prosince 1993 (Úč. v.čst. L 319, s. 17).

6 – Nařízení Rady ze dne 19. června 1978 o režimu podpory sušených krmiv (Úč. v.čst. L 171, s. 1), pozměňné nařízením Rady (EHS) č. 1110/89 ze dne 27. dubna 1989 (Úč. v.čst. L 118, s. 1).

7 – Nařízení Komise ze dne 30. června 1978, kterým se stanoví prováděcí pravidla režimu podpory sušených krmiv (Úč. v.čst. L 179, s. 10).

8 – Nařízení Komise ze dne 6. dubna 1995, kterým se stanoví prováděcí pravidla nařízení č. 603/95 (Úč. v.čst. L 79, s. 5).

9 – Článek 4 nařízení č. 603/95 stanoví maximální množství sušeného krmiva, na které může být podpora poskytnuta. Článek byl pozměněn nařízením Rady (ES) č. 1347/95 ze dne 9. června 1995, kterým se mění nařízení č. 603/95 (Úč. v.čst. L 131, s. 1). Tento text je následujícího znění: „1. Pro každý hospodářský rok je stanoveno maximální zaručené množství ve výši 4 412 000 tun dehydratovaného krmiva, na které může být poskytnuta podpora [...]. [...] 3. Pro každý hospodářský rok je stanoveno maximální zaručené množství ve výši 443 500 tun krmiva sušeného na slunci, na které může být poskytnuta podpora [...]“.

10 – Pro využití podpory musí být krmivo dodáváno zpracovatelským podnikem producenty, skupinami producentů nebo nákupními schválenými příslušnými orgány členských států.

11 – Článek 11 odst. 2 nařízení č. 603/95 zní takto: „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 přivést na producenta podporu uvedenou v článku 3, kterou obdrží za množství zpracované v rámci těchto smluv.“

12 – „Pro účely tohoto nařízení se za výrobky, které opustily zpracovatelský podnik a mohou získat nárok na podporu uvedenou v článku 3 nařízení (ES) č. 603/95, považují výrobky uvedené v čl. 2 bodu 1, které: a) opouštějí bez dalšího zpracování: – prostory zpracovatelského podniku, – skladovací prostory mimo zpracovatelský podnik, které poskytují dostatečné záruky náležité kontroly skladovaného krmiva a které byly předem schváleny příslušným orgánem, pokud nemohou být uskladněny v prostorách tohoto podniku, – v případě mobilního sušicího zařízení toto zařízení a, pokud jsou skladovány osobou, která provádí dehydrataci, jakékoliv skladovací prostory splňující podmínky stanovené ve druhé odrážce nebo b) opouštějí prostory zpracovatelského podniku nebo skladovací prostory uvedené pod písmenem a) jako směs, pokud jsou míseny s krmnými surovinami s výjimkou těch, které jsou uvedeny v článku 1 nařízení (ES) č. 603/95 a těch, které se používají jako pojiva, ve zpracovatelském podniku za účelem výroby krmných směsí a které při výstupu ze zpracovatelského podniku jsou nezávadné, v primárně tržní jakosti, splňují požadavky pro uvedení na trh jako živočišná krmiva a mají tyto vlastnosti: [...]“.

13 – Směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301, dále jen „první směrnice“).

14 – Pokud není uvedeno jinak, vycházejí ustanovení, na která je dále odkazováno, ze šesté směrnice.

15 – První zpráva Komise Radě o fungování společného systému daní z přidané hodnoty předložená v souladu s článkem 34 šesté směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, COM (83) 426 konečná, ze dne 14. prosince 1983, s. 37.

16 – Druhá zpráva Komise Radě o fungování společného systému daní z přidané hodnoty předložená v souladu s článkem 34 šesté směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, COM (88) 799 konečná, ze dne 20. prosince 1988, s. 26.

17 – Ze tohoto bodu odvození nařízení č. 603/95 vyplývá, že cílem tohoto pravidla je omezit výrobu sušených krmiv ve Společenství.

18 – Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001 (C-184/00, Recueil, s. I-9115).

19 – Viz rovněž výše v poznámce 18 uvedený rozsudek Office des produits wallons, bod 14: „Předkládajícímu soudu přísluší stanovit existenci přímého vztahu mezi dotací a předemtným zbožím nebo službou. Musí být ověřeno, zda kupující zboží nebo příjemci služby mají prospěch z dotace poskytnuté jejímu příjemci. Je totiž nezbytné, aby cena, kterou má zaplatit kupující nebo příjemce služby, byla snížena poměrně dle dotace poskytnuté prodávajícímu zboží nebo poskytovateli služby, přičemž tato dotace tedy představuje jeden z prvků stanovení ceny, požadované prodávajícím zbožím nebo poskytovatelem služby.“

20 – Viz též jedenáctý a dvanáctý bod odvození nařízení č. 603/95, které zní: „vzhledem k tomu, že poskytnutí podpory by v některých případech mělo být vázáno na uzavření smlouvy mezi producenty a zpracovatelskými podniky, aby se podpořilo pravidelné zásobování zpracovatelských podniků zeleným krmivem a aby producenti mohli využít režimu podpor; vzhledem k tomu, že smlouvy by jednak měly přispívat k pravidelným dodávkám pro zpracovatelské podniky, a jednak umožnit producentům získat podporu; že z toho důvodu by mělo být stanoveno, že smlouvy musí obsahovat určité údaje“.

21 – ?lenské státy mají za to, že toto stanovisko potvrzuje výše v poznámce 18 uvedený rozsudek Office des produits wallons, bod 13.

22 – Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Landboden-Agrardienste v. Finanzamt Calau (rozsudek ze dne 18. prosince 1997, C-384/95, Recueil, s. I-7387, body 12 a 13 stanoviska).

23 – Rozsudek ze dne 5. února 1981 (154/80, Recueil, s. 445). V tomto rozsudku se jednalo o ?leny družstva, kteří využívali sklad brambor za poplatek za úschovu vymáhaný každoročně od ?lenů. V určitých letech se družstvo rozhodlo nevymáhat poplatek za skladování, protože mělo dostatek finančních prostředků na provoz díky výhodné realitní transakci. Jelikož nebyl vymáhan poplatek za skladování, hodnota družstevních podílů se snížila, což mělo za následek, že se také zmnila výše jmění ?lenů. Vystala otázka, zda ve smyslu ?lánku 8 druhé směrnice lze považovat ztrátu hodnoty ?lenských podílů v družstvu za platbu za službu (úschova brambor). Podle Soudního dvora tomu tak nebylo, neboť za tuto službu úschovy nebyla skutečně obdržena žádná finanční částka ani protiplnění.

24 – Viz kromě jiného rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19); ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15); ze dne 21. března 2000, Gabalfriša a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 44), a ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 19).

25 – Uvedeno výše v poznámce 23.

26 – Uvedeno výše v poznámce 18.

27 – ?lánek 8 nařízení č. 603/95.

28 – Viz poznámka 16.

29 – Viz poznámka 16.

30 – Uvedeno výše v poznámce 18.

31 – Je zde třeba připomenout, že plnění uvedená v ?lánku 11 odst. A šesté směrnice nejsou plnění uskutečňována ve prospěch orgánu, který dotaci poskytuje. ?lánek 11 odst. A šesté směrnice se ve skutečnosti vztahuje k situacím týkajícím se tří úřadníků, tj. veřejných orgánů, které poskytují dotace, subjektů, kterým je dotace poskytována, a kupujících zboží nebo uživatelů služby poskytnuté dotovaným orgánem.

32 – „Předkládajícímu soudu přísluší stanovit existenci přímé vazby mezi dotací a předmětným zbožím nebo službou. To vyžaduje ověřit nejprve, zda kupující zboží nebo příjemci služby mají prospěch z dotace poskytnuté příjemci dotace. Je totiž nezbytné, aby cena, kterou má platit kupující nebo příjemce, byla stanovena takovým způsobem, aby úměrně snižovala dotaci poskytnutou prodejci zboží nebo poskytovateli služby, která tudíž představuje prvek určující cenu požadovanou posledně jmenovanými. Soud musí přezkoumat, zda objektivně skutečnost, že je prodejci nebo poskytovateli služby poskytnuta dotace, mu umožní prodávat zboží nebo poskytovat službu za cenu nižší, než by byla cena požadovaná při neuplatnění dotace.“

33 – Můžeme ještě rozlišit další systémy dotací, jako dotace provozní, dotace přímové a dotace investiční. Příklad dotace přímové nám poskytuje nařízení č. 1117/78. V tomto nařízení je poskytována doplňková podpora na vyrovnání výrobních nákladů a zlepšení konkurenčního postavení ve vztahu ke třetím státům. Tato podpora činí procentní podíl z rozdílu mezi tržní cenou



sušených krmiv a cílovou cenou, kterou je třeba za tímto účelem stanovit. Společným jmenovatelem všech těchto dotací je neexistence přímé vazanosti na cenu zboží.