

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

L. A. GEELHOEDA

z dne 27. novembra 2003(1)

Zadeva C-381/01

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Italijanski republiki

Zadeva C-495/01

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Republiki Finski

Zadeva C-144/02

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Zvezni republiki Nemčiji

Zadeva C-463/02

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Kraljevini Švedski

„Neizpolnitev obveznosti, člen 11 Šeste direktive 77/388/EGS – Neodmerjanje DDV od subvencij, dodeljenih na podlagi Uredbe (ES) št. 603/95 o skupni ureditvi trgov sektorja posušene krme – Pojem „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno““

I – Uvod

1. V štirih zadevah, ki jih tukaj obravnavamo skupaj, je Komisija Evropskih skupnosti Sodišču Evropskih skupnosti predlagala, naj ugotovi, da Italijanska republika (zadeva C-381/01), Republika Finska (zadeva C-495/01), Zvezna republika Nemčija (zadeva C-144/02) in Kraljevina

Švedska (zadeva C-463/02) niso izpolnile obveznosti, ki jim jih nalaga člen 11 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva)(2). Na podlagi Uredbe Sveta (ES) št. 603/95 z dne 21. februarja 1995 o skupni organizaciji trgov sektorja posušene krme(3) se predelovalnim podjetjem dodeli pavšalna pomoč za umetno sušeno krmo in za krmo, sušeno na soncu. Štiri zadeve se nanašajo na vprašanje, ali mora biti pavšalna pomoč za umetno sušeno krmo in krmo, sušeno na soncu, predmet davka na dodano vrednost (DDV).

II – Dejansko stanje in postopek

2. Ker je Komisija Evropskih skupnosti presodila, da je neodmerjanje DDV od pomoči, dodeljene v okviru Uredbe št. 603/95, v nasprotju s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive, je na Italijansko republiko, Zvezno republiko Nemčijo, Republiko Finsko in Kraljevino Švedsko naslovila pisni opomin. V tem dopisu jih je Komisija pozvala, naj predložijo svoja stališča v dveh mesecih, kar so tudi storile. Julija, avgusta in septembra 1999 je Komisija nanje naslovila obrazložena mnenja in jih pozvala, naj v dveh mesecih od vročitve sprejmejo potrebne ukrepe.

3. 4. oktobra 2001, 21. decembra 2001, 17. aprila 2002 in 23. decembra 2002 je Komisija v skladu s členom 226(2) ES na Sodišče Evropskih skupnosti vložila tožbo proti Italijanski republiki, Republiki Finski, Zvezni republiki Nemčiji in Kraljevini Švedski. Komisija je Sodišču predlagala, naj ugotovi, da s tem, da Italijanska republika, Republika Finska, Zvezna republika Nemčija in Kraljevina Švedska niso odmerile DDV na zneske pomoči, izplačane na podlagi Uredbe št. 603/95, niso izpolnile obveznosti iz člena 11 Šeste direktive in da jim naloži plačilo stroškov postopka. Zadevne države članice predlagajo, naj Sodišče zavrne tožbo Komisije in ji naloži plačilo stroškov postopka.(4)

III – Pravni okvir

A – Ureditev pomoči v sektorju posušene krme in zgodovinska predstavitev njene uporabe

4. 22. maja 1978 je Svet sprejel Uredbo (EGS) št. 1117/78(5). Ta uredba skupaj z uredbama (EGS) št. 1417/78(6) in (EGS) št. 1528/78(7) z dne 30. junija 1978, ki sta bili sprejeti za njeno izvajanje, določa proizvodno pomoč za posušeno krmo, pridelano v Skupnosti.

5. Iz uvodnih izjav k Uredbi št. 1117/78 izhaja, da je bila v tistem obdobju proizvodnja posušene krme veliko manjša, kot so bile možnosti prodaje v Skupnosti, predvsem glede povpraševanja po živalski krmi. Da bi se spodbudila proizvodnja, je bil uveden sistem pavšalne pomoči proizvajalcem, dopolnjen s sistemom dodatne pomoči, s katero naj bi se zagotovilo, da bi lahko proizvajalci v vsakem primeru prodali pridelke po ceni, ki bi bila objektivno vnaprej določena. Ta dodatna pomoč je bila enaka določenemu odstotku razlike med ceno na svetovnem trgu in objektivno ceno. Pravila, ki veljajo za te ukrepe, so naštet v členih 3, 4 in 5 Uredbe št. 1117/78.

6. Predvidljiva posledica proizvodne pomoči je bila prevelika proizvodnja (zelene) posušene krme v Skupnosti. To je bil razlog za prilagoditev ureditve trga posušene krme leta 1995 z uredbama št. 603/95 in (ES) 785/95(8). Ti sta od takrat omejili dodelitev proizvodne pavšalne pomoči za posušeno krmo na največjo količino, določeno v Uredbi št. 603/95. Dodatna pomoč je bila v celoti odpravljena.(9) Zadnja uredba uvaja še razliko med krmo, sušeno na soncu, in dehidrirano krmo. Ker so stroški predelave posušene krme na soncu nižji kot stroški za dehidrirano krmo, je pavšalna pomoč za prvo skupino znatno nižja od pomoči za drugo skupino proizvodov.

7. Za omejevanje subvencionirane proizvodnje posušene krme je v ?lenih 4 in 5 Uredbe št. 603/95 predviden na?in, za katerega je zna?ilno predvsem naslednje:

- za vsako tržno leto se dolo?i najve?ja zjam?ena koli?ina dehidrirane krme in na soncu sušene krme;
- najve?ja zjam?ena koli?ina se razdeli med države ?lanice, med katere se za vsako izmed njih dolo?i zjam?ena koli?ina;
- ?e koli?ina posušene krme v katerem koli tržnem letu preseže najve?jo zjam?eno koli?ino, se pomo?, ki se izpla?a v tistem letu, izra?una tako:
- pri presežku najve?je zjam?ene koli?ine do 5 % se v vseh državah ?lanicah pomo? zniža za znesek, ki je sorazmeren s tem presežkom,
- pri vsakem presežku, ki je višji od 5 %, se v vsaki državi ?lanici, kjer proizvodnja za ve? kot 5 % preseže državne zjam?ene koli?ine, opravi dodatno znižanje, sorazmerno s presežkom.

8. Popravki morajo biti taki, da skupni izdatki ne presežejo izdatkov, ki bi nastali, ?e najve?ja zjam?ena koli?ina ne bi bila presežena.

9. V skladu s ?lenom 9 Uredbe št. 603/95 se pavšalna pomo? dodeli predelovalnim podjetjem, ki opravljajo eno od naslednjih opisanih dejavnosti:

- a) podjetja, ki so sklenila pogodbe s pridelovalci krme za sušenje,
- b) podjetja, ki so predelala svoje pridelke ali, v primeru združenj, pridelke svojih ?lanov,
- c) podjetja, ki so pridobila svoje zaloge od pravnih ali fizi?nih oseb, ki poleg predpisanih predložijo še dolo?ena jamstva, da so sklenile pogodbe s pridelovalci krme za sušenje.

10. Iz enajste uvodne izjave Uredbe št. 603/95 izhaja, da je dodeljevanje pomo?i v dolo?enih primerih odvisno od sklenitve pogodb med pridelovalci in predelovalnimi podjetji.(10) Namen te dolo?be je spodbujanje redne dobave zelene krme predelovalcem in omogo?iti pridelovalcem, da pridobijo ugodnosti od pomo?i.

11. ?e predelovalno podjetje opravlja dejavnost iz to?ke 9(a) zgoraj, mora proizvajalcem izpla?ati pomo?, ki jo dobi za koli?ine, predelane na podlagi pogodbe.(11) Uredba št. 603/95 natan?neje ne dolo?a, kako mora biti pomo? pla?ana proizvajalcem. V primeru dejavnosti iz to?ke 9(b) zgoraj sta predelovalno podjetje in proizvajalec ena in ista oseba, ki ju ni mogo?e lo?iti drug od drugega. ?e predelovalno podjetje opravlja dejavnost iz to?ke 9(c), je torej to podjetje tisto, ki je upravi?eno do dodeljene subvencije.

12. Preden se lahko dodeli subvencija, mora posušena krma zapustiti podjetje (?len 8 Uredbe št. 603/95). ?len 3(1) Uredbe št. 785/95 natan?neje opredeljuje pogoje, na podlagi katerih je mogo?e vedno sklepati, da je krma zapustila podjetje.(12) ?len 3(2) Uredbe št. 785/95 dolo?a še, da se posušene krme, ki je zapustila predelovalno podjetje, ne sme ponovno sprejeti v prostore istega ali katerega koli drugega podjetja ali skladiš?a.

B – *Vsebina Šeste direktive in še posebej njenega ?lena 11(A)(1)(a) ter zgodovinska predstavitev njegovega nastanka*

13. Na?elo, na katerem temelji DDV, je v ?lenu 2 Prve direktive 67/227/EGS oblikovano

tako:(13)

„Na?elo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obra?una.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izra?unan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obra?una po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vklju?en v razne stroškovne komponente.“

14. Sistem odbitkov ?eli zagotoviti nevtralnost davka – osnovni element DDV –, tako da zagotavlja, da je davek, ki ga pla?a kon?ni potrošnik, vedno isti, ne glede na to, koliko je ?lenov v proizvodni verigi zadevnega proizvoda.

15. Na podlagi ?lena 2 Šeste direktive(14) je predmet DDV dobava blaga in storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo. Na podlagi ?lena 4(1) je dav?ni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

16. ?len 11(A)(1)(a) Šeste direktive dolo?a dav?no osnovo za DDV na ozemlju države:

„pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naro?nika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

17. Iz zgodovine Šeste direktive sledi, da je imel zakonodajalec skupnosti veliko težav pri opredelitvi pojma „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno teh operacij“.

18. Komisija v svojem prvem poro?ilu o delovanju skupnega sistema DDV, objavljenem 14. septembra 1983, o tem piše:(15)

„?len 11(A)(1)(a) Direktive dolo?a, da se subvencije, ki jih prejme dav?ni zavezanec, ki so ,neposredno povezane s ceno' takih dobav, ki jih je dav?ni zavezanec opravil, vklju?ijo v dav?no osnovo na podlagi sestavnih delov pla?ila, ki so ga pla?ali tretji. ?eprav so subvencije, katerih znesek se dolo?i v razmerju s prodajno ceno blaga oziroma opravljenih storitev, odvisno od prodanih koli?in ali od stroškov blaga oziroma storitev, ki se ponujajo javnosti zastonj, pri prvi vrsti bolj ali manj ,neposredno povezane s ceno', obstaja najve?ji dvom glede drugih vrst subvencij, kot so tako imenovane subvencije za uravnoteženje oziroma subvencije za delovanje, katerih izpla?ilo je namenjeno izboljšanju gospodarskega položaja podjetja in ki so dodeljene brez izrecnega sklicevanja na kakršno koli ceno. Neobstoj znatne razlike med temi vrstami subvencij (cilj tistih, ki so ,neposredno povezane s ceno', je v ve?ini primerov prav tako izboljšanje) in možnost države ?lanice, da subvencijo ene vrste preoblikuje v drugo, kažeta negotovo naravo razlikovanja, ki temelji na zgolj formalnih elementih (na?inu, na katerega se dodeli), in torej na nezadostnost besedila Direktive.“

19. V drugem poro?ilu Komisije o delovanju skupnega sistema DDV(16) je varuhinja pogodb navedla, da je mogo?e pojem subvencije razlagati le ozko in dobesedno na?in in da subvencije ni mogo?e vklju?iti v osnovo za odmero, razen v primeru, ko so izpolnjeni naslednji trije pogoji:

- a) pomeniti mora protidajatev ali sestavni del protidajatve;
- b) mora biti izpla?ana dobavitelju blaga oziroma storitve;

c) izplačati jo mora tretji.

20. Nazadnje iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pri razlagi določb Šeste direktive upoštevati naslednja temeljna načela. Prvič, pojme, ki določajo meje uporabe DDV, je treba razlagati široko, kar pa ne velja za oprostitve, ki jih je treba razlagati ozko. Drugič, določbe je treba razlagati strogo, zato da bi se zagotovilo enako obravnavanje na davčnem področju in da bi se s tem izognilo izkrivljanju konkurence. Tretjič, treba je ohraniti načelo nevtralnosti davka. S tem načelom hoče zakonodajalec Skupnosti zagotoviti popolnoma nevtralen davek na vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, tako da se zanje kot take uporablja DDV. Ti načeli enakega obravnavanja na davčnem področju in davčne nevtralnosti sta poleg tega primerljivi načeli, ki pa se uporabljata v drugačnem kontekstu. Prvi pojem se uporablja v meddržavnem kontekstu, medtem ko se drugi nanaša na nacionalni kontekst.

IV – Stališča strank

A – Očitki Komisije

21. Komisija meni, da je ena od temeljnih značilnosti pomoči predelovalnim podjetjem to, da je določena v odvisnosti od količine proizvedene posušene krme.

22. Komisija v nadaljevanju napotuje na različne načine, na katere lahko predelovalna podjetja opravljajo svoje dejavnosti (glej točko 9 zgoraj).

23. Po mnenju Komisije podjetja, ki predelujejo svoje proizvode, oziroma v primerih združenj proizvode svojih članov brez protidajatve, ne opravljajo obdavčljivih transakcij v smislu člena 2 Šeste direktive. Komisija iz tega sklepa, da se DDV za te dobave oziroma storitve ne uporablja.

24. Za nasprotno primere pa Komisija meni, da je treba nakup krme od proizvajalca z namenom prodaje tretjim po predelavi šteti za dobavo blaga v smislu Šeste direktive. Predelavo proizvoda za račun proizvajalca in vrnitev tega zadnjemu v predelani obliki brez prepustitve blaga je treba šteti kot opravljanje storitev. Ker predelovalna podjetja opravljajo gospodarsko dejavnost, so tudi davčni zavezanci in morajo biti dobave oziroma storitve iz točk 9(a) in (c) kot take predmet DDV.

25. Bistveno vprašanje, ki se ob tem postavlja, je, ali mora biti pomoč, dodeljena v skladu z Uredbo št. 603/95, prav tako predmet DDV.

26. Po mnenju Komisije je lahko subvencija obdavčena samo pod tremi pogoji:

- a) mora biti izplačana subjektu, ki dobavi blago ali opravi storitev;
- b) plačati jo mora gospodarski subjekt, ki ni dobavitelj blaga oziroma storitve;
- c) obstajati mora neposredna povezava med davkom in ceno blaga oziroma storitve.

Komisija meni, da so ti trije pogoji izpolnjeni.

27. Preučimo najprej pogoj, pod katerim mora biti subvencija plačana gospodarskemu subjektu, ki dobavi blago oziroma opravi storitev. Predelovalno podjetje je tisto, ki dobavi blago oziroma opravi storitev in ki je upravičeno do subvencije. To je po mnenju Komisije mogoče izluščiti iz člena 9, prvi stavek, Uredbe št. 603/95, ki določa, da se: „[p]omoč, predpisana v členu 3, [...] dodeli le podjetjem, ki predelujejo proizvode [...]“.

28. Državam članicam, ki nasprotujejo temu, da imajo od pomoči ugodnosti tudi proizvajalci, Komisija odgovarja, da je med upravičenjem v pravnem smislu in gospodarskim subjektom, ki mu pomoč prinaša gospodarsko korist, bistvena razlika. Dodeljena subvencija ima lahko dopolnjujoč gospodarski vpliv v postopku proizvodnje, tako na proizvajalce sveže krme kot na podjetja, ki so potrošniki posušene krme. Če so predelovalna podjetja sklenila posebne pogodbe za predelavo krme, ki veljajo za predelavo krme, ki jo dobavijo proizvajalci, zakonodajalec Skupnosti zahteva, da predelovalno podjetje prejeto pomoč plača proizvajalcem. Dejstvo, da imajo lahko tudi druga podjetja korist od subvencije, ali obveznost, da predelovalno podjetje pomoč vrne drugim gospodarskim subjektom, po mnenju Komisije ne spremeni dejstva, da je predelovalno podjetje upravičenec do te pomoči. Če drži, da je z ekonomskega vidika krog upravičencev večji, pa so s pravnega stališča samo predelovalna podjetja tista, ki so kot dobavitelji blaga (ali storitev) upravičena do pomoči.

29. Da bi bila lahko dodeljena pomoč, morajo proizvedeni zapustiti podjetje (člen 8 Uredbe št. 603/95). Komisija toženim državam članicam priznava, da izraz „mora zapustiti predelovalno podjetje“ ne ustreza povsem dobavi blaga v smislu člena 2 Šeste direktive, vendar dodaja, da se ta pojma v praksi prekrivata. Subvencijo je tako mogoče šteti kot protidajatev za dobavo blaga oziroma opravljene storitve in je posledično obdavčljiva.

30. Komisija nemški vladi, ki ji nasprotuje, saj se lahko na podlagi člena 3(1)(a) Uredbe št. 785/95 skladišče posušene krme nahaja zunaj ograje predelovalnega podjetja in torej izraz „mora zapustiti predelovalno podjetje“ ne more pomeniti dobave blaga, odgovarja še, da je za obdavčljivost subvencije za posušeno krmo bistveno, da so ti proizvodi na koncu prodani. Skladiščenje je torej samo predhodna stopnja prodaje posušene krme.

31. Drugi pogoj je, da subvencijo izplača tretji, to je drug subjekt, kot je dobavitelj blaga oziroma storitev. Komisija meni, da je ta drugi pogoj prav tako izpolnjen. Pristojni organ, ki dodeli subvencijo, je drug subjekt kot dobavitelj blaga oziroma storitev.

32. Tretji pogoj za vključitev pomoči v davčno osnovo izhaja iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive in zahteva, da med subvencijo in ceno blaga oziroma storitve obstaja neposredna povezava. Ta povezava mora biti natančno številčno določena oziroma določljiva: pomoč se dodeli, če in toliko, kolikor sta dobrina oziroma storitev dani na trg. Gre torej za subvencijo, ki pomeni neposredno povezavo s ceno.

33. Komisija je na obravnavi obrazložila, da so lahko predelovalna podjetja zahvaljujoč subvenciji posušeno krmo tržila po svetovni ceni. Brez pomoči bi bila cena zaradi visokih proizvodnih stroškov, ki jih morajo nositi predelovalna podjetja, višja. Znesek pomoči je torej bistven sestavni del cene, kar je v skladu z namenom člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, ki zahteva, da je subvencija obdavčljiva na podlagi elementa protidajatve, plačane za dobavo blaga oziroma storitve.

34. Komisija zatrjuje, da obdavčljiva osnova tudi v primeru, ko za vsako prodajo posebej ni mogoče določiti ustreznega zneska subvencije, zajetega v protidajatvi, izhaja iz plačanih protidajatev in celote pomoči, prejete za dobavo posušene krme oziroma za sušenje sveže krme.

35. Komisiji se ne zdi pomembno, da je znesek pomoči enak za dobavo posušene krme in za sušenje sveže krme, ker se tako v enem kot v drugem primeru zasleduje isti ekonomski cilj, to je zadostna proizvodnja posušene krme znotraj Skupnosti, po ceni, ki je za kupce sprejemljiva. Tako je logično, da je znesek pomoči enak v obeh primerih in da je obdavčen.

36. Pravilo o popravku zneska pomoči v primeru presežka največje zajemene količine prav

tako v nižmer ne prekinja neposredne povezave med pomožjo in ceno.(17) Namen pomoži je podpora proizvodnje posušene krme. Že drži, da najvežja zajemena količina omejuje uinek pomoži, pa to ne izključuje, da ima ta neposreden vpliv na ceno.

37. Dejstvo, da izplačilo subvencije ni določeno v prodajni pogodbi za posušeno krmo, sklenjeni med predelovalnim podjetjem in kupcem, prav tako ni pomembno. Javne subvencije v okviru javnega prava dodeli pristojni organ upravičencu. Po sami naravi niso del prodajnih pogojev, za katere se lahko stranke dogovorijo v okviru razmerja zasebnega prava.

38. Komisija meni, da zgornja analiza potrjuje obstoj neposredne povezave med subvencijo in ceno. Subvencija mora biti zato zajeta v davčno osnovo. Meni, da to stališče potrjuje sodba Office des produits wallons(18).

B – Stališča držav članic

39. Države članice nasprotujejo temu, da bi bilo treba predelovalno podjetje šteti za edinega upravičenca do pomoži. Iz člena 11(2) Uredbe št. 603/95 izhaja, da mora predelovalno podjetje v primeru posebnih pogodb o predelavi, ki veljajo za predelavo krme, ki jo dobavijo proizvajalci, tem izplačati pomož, ki jo je prejelo za količine, predelane po pogodbah. V teh določbah proizvajalec prav tako šteje za upravičenca do dodeljene pomoži, tako da v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, predelovalno podjetje ni edini upravičenec v pravnem pomenu.

40. Res je, da je na podlagi člena 9 Uredbe št. 603/95 pomož plačana samo podjetju, ki predeluje krmo. Ta določba pa je vendarle namenjena poenostavitvi upravnih opravil. Predelovalno podjetje je samo posrednik; že krmo predela za račun proizvajalcev, nima pravice, da bi obdržalo pomož.

41. Po mnenju držav članic je pomembno poznati upravičenca do pomoži, saj odgovor na to vprašanje omogoča ugotovitev, ali med subvencijo in ceno obstaja neposredna povezava.(19)

42. Države članice menijo, da Uredba št. 603/95 nikakor ne določa, da mora imeti od pomoži korist kupec posušene krme zaradi znižane cene.(20) Pomož torej nima nobenega učinka na ceno posušene krme, ima pa ga na ceno sveže krme, za katero lahko proizvajalci zahtevajo višjo ceno. V primeru posebnih pogodb o predelavi, ki veljajo za predelavo krme, ki jo dobavijo proizvajalci, so torej oni tisti, ki imajo neposredni dobiček od pomoži. V tem primeru predelovalna podjetja dodeljene (in plačane) pomoži ne morejo vključiti v ceno sušenja sveže krme. Namen subvencije je torej znižanje proizvodnih stroškov.

43. Države članice navajajo še druge razloge, zakaj po njihovem mnenju ni nobene neposredne povezave med subvencijo in prodajno ceno posušene krme.

– Pravica do pomoži je priznana, že je krma zapustila predelovalno podjetje in že izpolnjuje določeno število zahtev kakovosti. Dodelitev pomoži ni odvisna od dejstva, ali se je opravila obdavčljiva operacija (dobava posušene krme kupcu).

– Skupnost želi s subvencijo zagotoviti redno preskrbo predelovalnih podjetij in določeno raven dohodka proizvajalcem in ne zagotoviti dobave posušene krme kupcem po sprejemljivi ceni.

– Pomož se izražuna na temelju količine posušene krme, ki zapusti podjetje. Cena, ki jo predelovalno podjetje dobi za posušeno krmo, se spreminja glede na tržno ceno, vendar se pomož ne spremeni.

– Znesek pomoči za dobavo posušene krme in znesek pomoči za predelavo sveže krme sta enaka, medtem ko se stroški teh dveh dejavnosti razlikujejo.

– Uredba št. 603/95 določa največje subvencije, ki jih je mogoče prejeti. Po mnenju držav članic taka zgornja meja nakazuje na to, da med subvencijo in ceno ni neposredne povezave, ker končne višine pomoči, ki se dodeli, v trenutku nastanka obdavčljivega dejstva ni mogoče številčno opredeliti.(21)

44. Finska vlada je na obravnavi obrazložila, zakaj meni, da med subvencijo in ceno ni neposredne povezave. Ravno tako kot Komisija poudarja, da subvencija predelovalnim podjetjem omogoča, da dajo posušeno krmo na trg po svetovni ceni. Če bi brez subvencije finska predelovalna podjetja zahtevala višjo ceno, ker bi bili proizvodni stroški višji, bi se kupci krme oskrbovali pri konkurenčnih proizvajalcih, ki bi prodajali po svetovni ceni. Torej ne morejo zahtevati višje cene. Glede na to, da predelovalna podjetja krmo prodajajo po eni in isti ceni, neodvisno od subvencije, gre tukaj lahko le za posredno povezavo med ceno dobrin in subvencijo. Subvencija nima nobenega učinkovitega vpliva na tržno ceno, pač pa samo nadomešča visoke proizvodne stroške.

V – Analiza

A – Splošno

45. Naše izhodišče je naslednje: obdavčitev subvencij je, če jo presojaмо glede na zgodovino nastanka zakonodaje, izjema.

46. Subvencija je vključena v davčno osnovo člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive le, če je „neposredno povezana [...] s ceno takšnih dobav“. Druge subvencije, kakršne koli že so, niso vključene v davčno osnovo in kot take niso obdavčljive na podlagi člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive. Če bi bilo drugače, bi bile pomoči za naložbe oziroma pomoči za delovanje obdavčene z DDV na način, ki ne bi bil v skladu s sistemom.

47. Kot bomo dokazali, člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive nikakor ne zahteva obdavčitve subvencij, dodeljenih sektorju krme, z DDV. Subvencija ni obdavčljiva iz dveh razlogov. Prvič zato, ker z obdavčitvijo predmetne subvencije ni mogoče zagotoviti nevtralnosti sistema DDV. Drugič zato, ker ni potrebne povezave med subvencijo in prodajno ceno.

48. Poleg tega upravičevanje obdavčitve subvencije s funkcionalnimi utemeljitvami ne vzdrži analize. Pravzaprav organ z eno roko vzame nazaj odstotek tistega, kar je dal z drugo,(22) kar pa bi bilo mogoče upravičiti samo, če bi neobdavčitev z DDV pripeljala do nezadovoljivega rezultata. Ta nezadovoljivi rezultat lahko izhaja iz dejstva, da neobdavčena subvencija, ki se odraža neposredno in v celoti v nižji ceni transakcij, povzroča nižji davčni prihodek. Če subvencija vpliva predvsem na ceno transakcij, tako da je cena dobrine nižja, lahko nižji davčni prihodek nadomestimo z obdavčitvijo subvencije. Odmera DDV za dodeljene subvencije omogoča vzdrževanje davka na enaki ravni, kot če ne bi bila dodeljena nobena subvencija.

B – Predhodna opomba

49. Na splošno ni logično z DDV obdavčiti subvencije, če končni potrošnik in upravičenec do subvencije nista ista. Ker skupni sistem DDV ustvarja davek na potrošnjo, mora davčni zavezanec pobirati in nositi davek na vrednost blaga, ki ga je dobavil, oziroma storitev, ki jo je sam opravil. Ta vrednost je subjektivna, glede na to, da je davčna osnova za blago in storitve dejansko prejeta protidajatev in ne vrednost, ocenjena v skladu z objektivnimi merili. Tako je odločilo Sodišče v

sodbi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (23).

50. V primeru, ko davčni zavezanec prejme subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno transakcije, mora zanjo plačati davek v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive. V točki 14 zgoraj smo pojasnili, da načelo skupnega sistema DDV zahteva, da davek na koncu verige dejansko nosi končni potrošnik. Zato mora imeti davčni zavezanec, ki je plačal davek od prejete subvencije, možnost, da ta davek prevali na končnega potrošnika.

51. V številnih primerih, zaenši s sodbo Rompelman(24), je Sodišče sprejelo stališče, da odbitek podjetnika v celoti razbremeni teže dolgovanega oziroma plačnega DDV v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. Glede na to, da je subvencija prejeta v okviru gospodarskih dejavnosti in da je zanjo plačan DDV, mora biti mogoče davek preveliti na končnega potrošnika. Načelo popolne nevtralnosti DDV je mogoče spoštovati samo tako.

52. Vendarle je posledica uporabe tega načela, če je DDV plačan za prejeto subvencijo, da bo končni potrošnik plačal davek na konkretno subjektivno vrednost dejansko prejete protidajatve, to je na konkretno vrednost, kot je opredeljena predvsem z učinkom znižanja cene zaradi subvencije, povečane za davek, plačan od subvencije. Tako se znesek davka, ki se izmakne davčnemu organu zato, ker subvencija negativno vpliva na subjektivno vrednost protidajatve, izravna z davkom na vrednost subvencije. Vendarle pa se oddaljujemo od načela, opredeljenega v sodbi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats(25), v skladu s katerim je obdavčljiva osnova, od katere se plača davek, določena z dejansko prejeto protidajatvijo.

53. Upošteva se zgoraj navedeno je treba člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive šteti kot izjemo od splošnega načela skupnega sistema DDV. To izjemo je treba razlagati in uporabljati ozko in strogo.

54. Ozka razlaga predpostavlja, da se lahko davek uporablja samo za subvencije, ki so neposredno izražene v ceni transakcije. V sodbi Office des produits wallons(26) je Sodišče glede tega podalo nekatere smernice, o katerih se bo podrobneje razpravljalo v točkah od 71 do 76.

55. Stroga razlaga predpostavlja, da se lahko dane subvencije obdavčijo le toliko, kolikor so izražene v ceni transakcije. Dejansko bi lahko davčni organ, če bi bila subvencija, ki bi znižala ceno, v celoti obdavčena, medtem ko bi pri tej subvenciji samo delno prišli do izraza učinku v ceni, ki jo plača končni potrošnik, tako pridobil več davka, kot ga je zaradi subvencije izgubil. Taka presežna izravnava je v nasprotju z obsegom izjeme člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, katerega edini namen je izravnati davek, ki se je organu zaradi subvencije dejansko izognil.

56. V takem položaju je končni potrošnik poleg tega presežno obdavčen, saj mora hkrati plačati DDV na višjo protidajatev – zaradi delno podaljšanega učinka subvencije na končno ceno – in na polno obdavčeno subvencijo. V takem primeru mora plačati višji DDV, kot bi ga plačal, če ne bi bilo subvencije.

57. Da bi bil navedeni davek, upošteva se omejeno izjemo iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, v skladu z logiko sistema, je treba pred uporabo DDV za subvencije preveriti, ali se te odražajo v ceni na stopnji končne potrošnje, in če je tako, koliko. Z drugimi besedami, zadevni davčni organi morajo biti sposobni dokazati, da je subvencija povzročila znižanje prihodkov od DDV, in če gre za tak primer, morajo biti zmožni na verjeten način opredeliti obseg davka, ki se jim je izognil.

C – Nevtralnost sistema DDV

58. Pavšalne subvencije, ki so v skladu s členom 9 Uredbe št. 603/95 povezane s predelavo sveže krme v posušeno krmo, se dodelijo za proizvodnjo posušene krme. Kot smo na kratko

dokazali v točki 9 zgoraj, se lahko subvencije dodelijo v treh vrstah primerov:

- v primeru integrirane proizvodnje, ko predelovalno podjetje predela svoje proizvode ali proizvode svojih članov;
- v primeru, ko se predelovalno podjetje vključi v okviru „posebne pogodbe za predelavo“ in predela (posuši) svežo krmo za račun proizvajalca in mu jo nato vrne;
- v primeru, ko predelovalno podjetje kupi svežo krmo od proizvajalca, jo predela za svoj račun in nato proda.

59. Komisija izhaja iz navedenega, da v prvem od treh primerov obdavčitev ni mogoča, zato ker v tem primeru predelava sveže krme ni neodvisna gospodarska dejavnost. V integrirani proizvodni enoti ni nobene dobave blaga oziroma opravljene storitve, za katero bi se lahko odmeril DDV. Zato obdavčitev z DDV ni mogoče povezati s predelavo sveže krme v posušeno krmo. S to analizo se strinjajo tudi tožene stranke in mi se ji pridružujemo. Ker ni bilo dobavljeno nobeno blago oziroma opravljena nobena storitev, ni mogoče naložiti nobenega DDV.

60. Mnenja se razhajajo v drugem primeru. Komisija meni, da se subvencija dodeli predelovalnemu podjetju za potrebe opravljanja storitev, ki jih opravi za proizvajalca. Po njenem mnenju je predelovalno podjetje tisto, ki je pravni upravičenec do subvencije, in dejstvo, da mu Uredba št. 603/95 nalaga, naj jo plača proizvajalcu, odraža samo gospodarske ugotovitve, ki jih lahko ima subvencija v proizvodni verigi. Šlo naj bi torej samo za opravljanje storitev v korist proizvajalca, tako da mora biti subvencija, dodeljena v ta namen, obdavčena.

61. S tem, da je Komisija potrdila, da je bila subvencija dodeljena predelovalnemu podjetju za spodbujanje opravljanja storitev, to je predelave, je ustvarila popolnoma neutemeljeno pravno fikcijo.

62. Subvencija se dodeli za posušeno krmo, ki je zapustila podjetje in ki ustreza določenim merilom kakovosti.(27) Istočasno člen 11(2) Uredbe št. 603/95 predelovalnemu podjetju nalaga, naj proizvajalcu plača subvencijo, ki jo je prejelo za količine, predelane po pogodbi. Ker tudi sama Uredba 603/95 izrecno pravi, da so proizvajalci upravičenci do pomoči, to ne more biti predelovalno podjetje, ki deluje le kot posrednik, ki subvencijo prenese na proizvajalca. Določba, ki določa, da mora posušena krma zapustiti predelovalno podjetje, zato da bi bila lahko upoštevana pri pomoči, to ugotovitev potrjuje. Poleg tega iz navedene uredbe v ničemer ne izhaja, da je subvencija dodeljena za opravljanje storitve predelave krme. Pravzaprav, kot smo navedli že prej, se subvencija dodeli v korist proizvajalca zato, da bi se znižali njegovi proizvodni stroški. Uredba št. 603/95 ne ponuja nobene oporne točke za pravno fikcijo Komisije. Zato je ni mogoče sprejeti.

63. K temu, kar je Komisija sama poudarila, dodajamo še, da je v svojem drugem poročilu o delovanju skupnega sistema DDV navedla,(28) da subvencije ni mogoče všteti v davčno osnovo, razen če je plačana dobavitelju ali izvajalcu storitve. V obravnavanem primeru se subvencija, uvedena z Uredbo št. 603/95, vrne k izvirnemu proizvajalcu in ne k predelovalnemu podjetju. Poleg tega subvencija ni izplačana subvencioniranemu proizvajalcu zato, da bi mu omogočila dobavo določenega blaga oziroma da bi opravil določeno storitev, pač pa se mu dodeli potem, ko je storitev opravil, zato da se znižajo njegovi proizvodni stroški.

64. Zakonodajalec Skupnosti bi se lahko odločil za dodelitev subvencije predelovalnemu podjetju v korist predelave krme. Če bi šlo za to, bi subvencija morala v celoti koristiti predelovalnemu podjetju. Kljub temu pa iz uvodnih izjav k Uredbi št. 1117/78 izhaja, da se je zakonodajalec Skupnosti izrecno odločil subvencijo dodeliti v korist proizvodnje zelene krme.

65. Komisija tako nikakor ne more zatrjevati, da je subvencija predelovalnemu podjetju dodeljena zaradi spodbujanja predelave krme. Iz istega razloga ne more zatrjevati niti, da bi lahko bila subvencija obdavčena pri predelovalnem podjetju.

66. Končno bi bila lahko v zadnjem primeru subvencija obdavčljiva na podlagi člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive. Predelovalno podjetje tukaj predela svežo krmo, ki jo kupi pri izvirnih proizvajalcih, in jo nato proda kot posušeno krmo tretjim, ki bodo v zameno plačali neko ceno. Predelovalno podjetje poleg tega pridobi subvencijo, katere učinkini bi bili morebiti izraženi v nižji ceni transakcije pri prodaji.

67. Tukaj je treba takoj opozoriti, da je zelo malo verjetno, da bi se učinkini subvencije izrazili v obliki nižje cene pri prodaji posušene zelene krme. V praksi se subvencija izrazi predvsem v obliki višje nakupne cene sveže krme za primarni proizvod. Če predelovalno podjetje ne bi preneslo večine subvencije, ki jo je prejelo, na primarne proizvajalce s priznanjem višje prodajne cene, bi lahko ti dajali prednost sušenju pri predelovalnem podjetju v okviru posebne pogodbe o predelavi, tako da bi imeli sami korist od subvencije. Tak rezultat poleg tega izhaja tudi iz obsega sistema Uredbe št. 603/95, katere namen je spodbujati proizvodnjo posušene krme, ne glede na to, kako je organizirana proizvodna veriga.

68. Dejansko sklepanje Komisije, če ga postavimo pod test obsega sistema Uredbe št. 603/95, prinese nesprejemljiv rezultat, ker subvencije odvisno od organizacije proizvodnega kroga v enem primeru ne bi bile obdavčljive, vendar bi bile obdavčljive v drugih dveh, medtem ko je v vsakem primeru njihov namen isti, to je spodbujanje proizvodnje krme s finančno podporo proizvodnega postopka. K temu je treba dodati, tako kot smo dokazali prej, da v drugem primeru DDV ni mogoče naložiti zaradi dejanskega in pravnega položaja predelovalnega podjetja. Obdavčitev subvencije si lahko zamislimo samo v tretjem primeru. Učinkini te bi se morali tako vedno izraziti v prodajni ceni. Kot smo že obrazložili, bi bila taka posledica zelo neverjetna in ne bi v ničemer upoštevala dejstva, da se subvencija, dodeljena predelovalnemu podjetju, ne nanaša na olajševanje prodaje predelanega proizvoda z nižjo ceno, pač pa želi nasprotno predelovalnemu podjetju omogočiti, da izvirnim proizvajalcem plača višjo ceno.

69. Tudi glede na skupnostni sistem DDV predlog Komisije daje nesprejemljiv rezultat. Po njenem sklepanju je proizvodna pomoč za posušeno krmo obdavčena drugače glede na mesto predelave v proizvodni verigi. To sklepanje kljub temu krši načelo nevtralnosti kot bistveno načelo sistema, to je, da mora biti skupni DDV, ki se plača na stopnji končne potrošnje, enak ne glede na število členov v proizvodni verigi. Že samo iz tega razloga je treba predlog Komisije zavrnil.

D – Potrebna povezava med subvencijo in prodajno ceno za dobrino

70. Iz drugega poročila Komisije o delovanju skupnega sistema DDV(29) izhaja, da mora biti subvencija protidajatev ali njen sestavni del. Kljub temu pa je Sodišče v sodbi Office des produits wallons(30) pojem „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno“ razlagalo široko.

71. Ta sodba se nanaša na vprašanje, ali je subvencija, ki jo je Valonija odobrila ASBL Office des produits wallons za izvedbo oglaševanja in prodajo valonskih proizvodov, predmet DDV. Natančneje, šlo je za vprašanje, ali so subvencije za obratovanje, ki niso neposredno odobrene v korist dobave blaga oziroma opravljanja storitev, ki pa lahko omogočijo dobavo blaga oziroma

storitev po nižji ceni, predmet DDV. Sodišče je podalo vrsto smernic, ki omogočajo odgovoriti na to vprašanje.

72. Prvič, subvencija mora biti plačana prav subvencionirani pravni osebi, zato da ta dobavi določeno blago oziroma storitev. Samo v tem primeru je mogoče šteti subvencijo kot nasprotno dajatev za dobavo blaga oziroma za opravljeno storitev, ki je obdavčljiva.(31)

73. Drugič, cena blaga oziroma storitve mora biti na celoma določena najpozneje v trenutku, ko nastopi obdavčljivo dejstvo.

74. Tretjič, treba je ugotoviti, ali je zaveza izplačila subvencije, ki jo je sprejel tisti, ki jo dodeli, povezana s pravico do izplačila, priznано upravičencu, ko ta opravi obdavčljivo dobavo oziroma storitev. Ta povezava med subvencijo in ceno mora biti jasno vidna pri analizi okoliščin posameznega primera, iz katerih izhaja izplačilo te protidajatve.

75. Širša razlaga Sodišča temelji na predstavi, da mora imeti subvencija učinek na zmanjšanje cene. Sodišče navaja, da „[p]ravzaprav je potrebno, da je cena, ki jo mora plačati kupec oziroma prejemnik, določena tako, da sorazmerno zniža subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga ali izvajalcu storitve, ki pomeni tako sestavni del za določanje cene, ki jo ta postavi“(32).

76. Kot dokazujejo naša prejšnja opažanja, je treba obseg pojma „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno“ razlagati tako, da ne moremo obdavčiti danih subvencij, razen če so izražene v ceni transakcije. Omejena izjema, določena v členu 11(A)(1)(a) zahteva, naj preden za subvencije odmerimo DDV, pazljivo preverimo, ali se odražajo v ceni na stopnji končne potrošnje, in če je tako, koliko.

77. Iz uredb, opisanih v točkah o 4 do 12, lahko sklepamo, da se pavšalna pomoč dodeli za spodbujanje proizvodnje posušene krme. Ta subvencija, dodeljena sektorju krme, se lahko opredeli kot proizvodna subvencija. V nasprotju s cenovno subvencijo namen proizvodne subvencije ni neposreden vpliv na prodajno ceno.(33) Subvencija se dodeli na podlagi predelane količine in ne kot prispevek k ceni dajatve oziroma storitve. Res je, da je subvencija omejena na določeno proizvedeno količino, vendar to v ničemer ne omaje dejstva, da je njen namen pospeševanje proizvodnje krme v Skupnosti tako, da zniža proizvodne stroške proizvajalcem.

78. Iz pravne ureditve pomoči za proizvodnjo posušene krme, opisane v točkah od 4 do 12 teh sklepnih predlogov, sledi, da je proizvodnja te krme v primerjavi s povpraševanjem zaostajala, saj so bili proizvodni stroški v Skupnosti previsoki, da bi jo bilo mogoče tržiti po veljavni svetovni ceni.

79. Zahvaljujoč pavšalni subvenciji, ki omejuje proizvodne stroške, so imeli proizvajalci v Skupnosti možnost dobičkonosne proizvodnje glede na (svetovno) tržno ceno. Tudi hitra rast dela trga sveže skupnostne krme na skupnem trgu potrjuje navedeno. Gre za razvoj, ki je zakonodajalca Skupnosti sam pripeljal do tega, da je omejil obseg subvencionirane proizvodnje, da bi se izognil preveliki proizvodnji.

80. Iz tega izhaja, da je imela subvencija posledice na količino, ki se je tržila v Skupnosti, vendar se njeni učinki niso neposredno izrazili v tržni ceni. Ta odsotnost učinka je posledica narave (svetovnega) trga krme, katerega značilnost je kot pri številnih drugih trgih kmetijskih proizvodov veliko število majhnih ponudnikov. Ti nimajo možnosti, da bi vplivali na trg s svojim samostojnim tržnim obnašanjem. Posamezni proizvajalci, ki prejmejo pavšalno subvencijo, je ne morejo prenesti na končne porabnike. Veljavna tržna cena je zanje postavljena. Prodajati morajo po tej ceni, ne glede na to, ali prejmejo subvencijo ali ne.

81. Subvencija ima predvsem posredni učinek na prodajno ceno. To pomeni, da bi, če bi bila

skupna količina s subvencijo proizvedene krme tako obsežna, da bi pripeljala do znatne spremembe razmerja med ponudbo in povpraševanjem na svetovnem trgu, ta lahko veljavno ceno na tem trgu potisnila navzdol. Zdi se nam zelo neverjetno, da bi prišlo do takega uinka, poleg tega pa ne bi bil v nobenem primeru odločilen za presojo predloga Komisije, saj se uinki subvencije nikoli v celoti ne izrazijo v prodajni ceni. Poleg tega smo se z omejitvijo subvencije na največjo dano količino poskusili izogniti ravno temu uinku, ki bi razmerje med proizvodnimi stroški in prodajno ceno še poslabšal.

82. Vse to je potrjeno z obliko omejevalnega mehanizma iz Uredbe št. 603/95. Dejansko ugotavljamo, da proizvajalci v prodajni sezoni dobijo predujem, medtem ko je končni obračun narejen šele po koncu sezone. Zaradi negotovosti, ki iz tega izhaja, je dejstvo, da bi proizvajalci, tudi če bi lahko, to proizvodno subvencijo izrazili v svoji prodajni ceni, že vnaprej malo verjetno.

83. Komisija je v svojih stališjih zatrjevala še, da prodajna cena posušene krme kaže na to, da je ta v neposredni vzročni zvezi z dodeljeno pomočjo, saj lahko predelovalna podjetja zahvaljujoč subvenciji posušeno krmo dajo na trg po svetovni ceni. Brez pomoči bi bila po mnenju Komisije cena zaradi visokih proizvodnih stroškov višja, kot bi jo lahko plačala predelovalna podjetja.

84. Iz zgoraj navedenega sledi, da te trditve Komisije ni mogoče podpreti. Namen mehanizma iz Uredbe št. 603/95 ni vplivati na ceno posušene krme, pač pa na proizvodne stroške proizvajalcev, tako da lahko ti proizvajajo po svetovni ceni. Posledica subvencije je bilo povečanje količine, proizvedene v Skupnosti, ki jo je bilo mogoče prodati po veljavni ceni. Odsotnost subvencije vendarle ne bi vplivala na višjo tržno ceno, pač pa na zmanjšanje količine krme, proizvedene v Skupnosti. V tem položaju pomanjkljive ponudbe, ki bi iz tega v končni posledici sledila, kot se je zgodilo pred letom 1978, bi lahko proizvajalci iz tretjih držav, ki bi lahko proizvajali po ceni, ki je veljala na trgu, to pomanjkanje nadomestili.

85. Iz tega sklepamo, da Komisiji ni uspelo dokazati niti nakazati neposredne vzročne zveze med proizvodno subvencijo in končno prodajno ceno posušene krme in da nikakor ni dokazala, koliko subvencija vpliva na ceno, ki jo plača končni potrošnik, tako kot ji to nalaga pogoj, obrazložen zgoraj v točkah od 55 do 57, ki zahteva, da za uporabo člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive dokažemo, koliko subvencija vpliva na ceno, ki jo mora plačati končni potrošnik.

86. Tudi iz teh razlogov je treba predlog Komisije zavrniti.

VI – Predlog

87. Zaradi zgoraj navedenega Sodišču predlagamo, naj:

a) zavrne tožbo Komisije Evropskih skupnosti proti Italijanski republiki (zadeva C-381/91), Republiki Finski (zadeva C-495/01), Zvezni republiki Nemčiji (zadeva C-144/02) in Kraljevini Švedski (zadeva C-463/02);

b) naloži Komisiji plačilo stroškov, skladno z členom 69(2) Poslovnika Sodišča;

c) presodi, da Republika Finska, Kraljevina Švedska in Zvezna republika Nemčija v skladu s členom 69(4) Poslovnika Sodišča kot intervenienti nosijo svoje stroške.

1 – Jezik izvirnika: nizozemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – UL L 63, str. 1.

4 – Italijansko republiko podpirajo Kraljevina Švedska in Republika Finska. Zadnjo podpirajo Zvezna republika Nemčija in Kraljevina Švedska. Zvezno republiko Nemčijo podpirata Kraljevina Švedska in Republika Finska. Kraljevino Švedsko podpira Republika Finska.

5 – Uredba z dne 22. maja 1978 o skupni ureditvi trga za posušeno krmo (UL L 142, str. 1), spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 3496/93 z dne 20. decembra 1993 (UL L 319, str. 17).

6 – Uredba Sveta z dne 19. junija 1978 o sistemu pomoči za posušeno krmo (UL L 171, str. 1), spremenjena z Uredbo Sveta (EGS) št. 1110/89 z dne 27. aprila 1989 (UL L 118, str. 1).

7 – Uredba Komisije z dne 30. junija 1978 o podrobnih pravilih za izvajanje sistema pomoči za posušeno krmo (UL L 179, str. 10).

8 – Uredba Komisije z dne 6. aprila 1995 o podrobnih pravilih za izvajanje Uredbe št. 603/95 (UL L 79, str. 5).

9 – Člen 4 Uredbe št. 603/95 določa največjo količino posušene krme, za katero se lahko dodeli pomoč. Spremenjena z Uredbo Sveta (EGS) št. 1347/95 z dne 9. junija 1995 o spremembi Uredbe (ES) št. 603/95 (UL L 131, str.1). Besedilo je naslednje: „1. Določa se največja zajemljena količina dehidrirane krme, za katero se lahko dodeli pomoč [...] v višini 4.412.400 ton [...] [...] 3. Določa se največja zajemljena količina na soncu sušene krme, za katero se lahko dodeli pomoč [...] v višini 443.500 ton [...]“.

10 – Da bi bila upravičena do pomoči, morajo krmo predelovalnim podjetjem dobaviti proizvajalci, združenja proizvajalcev oziroma kupci, ki jihodobrijo pristojni organi držav članic.

11 – Člen 11(2) Uredbe št. 603/95 določa: „Kadar so pogodbe iz prve alineje člena 9(c) posebne pogodbe za predelavo krme, ki jo dobavijo pridelovalci, mora biti v njih opredeljena vsaj površina, s katere bo dobavljen pridelek, in morajo vsebovati klavzulo, ki določa obveznost predelovalnih podjetij, da plačajo proizvajalcem pomoč, določeno v členu 3, ki jo prejmejo za predelane količine po pogodbah.“

12– „Za namene te uredbe in da bi postali upravičeni do pomoči iz člena 3 Uredbe (ES) št. 603/95, se šteje, da so proizvodi iz člena 2(1) zapustili predelovalno podjetje, ko:

a) zapustijo kot taki: – prostore znotraj ograje predelovalnega podjetja, – če se posušene krme ne more skladiščiti v teh prostorih, vsako skladišče zunaj te ograje, ki nudi ustrezno zaščito za namene kontrole skladiščne krme in ki ga je vnaprej odobril pristojni organ, – v primeru premišljenih sušilnih naprav naprave, v katerih se izvaja sušenje, in če je oseba, ki jo je sušila, dehidrirano krmo uskladiščila, vsako skladišče, ki izpolnjuje pogoje iz druge alineje; ali

(b) zapustijo prostore znotraj ograje ali vsako skladišče, navedeno v (a), potem ko so bili v predelovalnem podjetju zmešani z drugimi surovinami, z izjemo tistih, ki so navedeni v členu 1 Uredbe (ES) št. 603/95, ter tistih, ki se pri proizvodnji sestavljene krme uporabljajo za vezavo in so ob zapustitvi predelovalnega podjetja zdravi in primerne tržne kakovosti ter izpolnjujejo pogoje, da se jih da na trg kot krmo, in imajo naslednje lastnosti [...]“.

13– Direktiva Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301, v nadaljevanju: Prva direktiva).

14– Razen ko je navedeno drugače, so določbe, na katere se sklicujemo v nadaljevanju, iz Šeste direktive.

15– Prvo poročilo Komisije Svetu o delovanju skupnega sistema davka na dodano vrednost, predloženo v skladu s členom 34 Šeste direktive 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, COM (83) 426 kon?. z dne 14. decembra 1983, str. 37.

16– Drugo poročilo Komisije Svetu o delovanju skupnega sistema davka na dodano vrednost, predstavljeno v skladu s členom 34 Šeste direktive 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, COM (88) 799 kon?. z dne 20. decembra 1988, str.26.

17– Iz tretje uvodne izjave Uredbe št. 603/95 izhaja, da je namen tega pravila omejiti skupnostno proizvodnjo posušene krme.

18– Sodba z dne 22. novembra 2001 (C-184/00, Recueil, str. I-9115).

19– Glej tudi v opombi 18 navedeno sodbo v zadevi Office des produits wallons, točka 14: „Tako mora predložitveno sodišče ugotoviti obstoj neposredne povezave med subvencijo in blagom oziroma obravnavano storitvijo. Za to je treba najprej preveriti, ali imajo kupci blaga oziroma prejemniki storitev dobiček zaradi subvencije, dodeljene njenemu upravičencu. Pravzaprav je potrebno, da je cena, ki jo plača kupec oziroma prejemnik, določena tako, da se sorazmerno s subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga oziroma ponudniku storitve, zmanjša, in je torej sestavni del določanja cene, ki jo zadnji postavijo.“

20– Glej tudi enajsto in dvanajsto uvodno izjavo k Uredbi št. 603/95, ki se glasita: „ker mora biti dodeljevanje pomoči v določenih primerih odvisno od sklenitve pogodb med pridelovalci in predelovalnimi podjetji, z namenom, da se spodbuja redna dobava zelene krme predelovalcem in da se pridelovalcem omogoči, da pridobijo koristi od sheme pomoči; ker morajo pogodbe na eni strani spodbujati redno dobavo predelovalnim podjetjem in na drugi strani dopuščati pridelovalcem koriščenje pomoči; ker je treba zaradi tega določiti, da pogodbe vključujejo nekatere podatke.“

21– Države članice menijo, da to stališče potrjuje v opombi 18 navedena sodba Office des produits wallons, točka 13.

22– Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Landboden-Agrardienste proti Finanzamt Calau (sodba z dne 18. decembra 1997, C-384/95, Recueil, str. I-7387, točki 12 in 13 sklepnih predlogov).

23– Sodba z dne 5. februarja 1981 (154/80, Recueil, str. 445). V tej sodbi je šlo za žlane zadruge, ki so gospodarsko izkoriščali skladišče krompirja v zameno za skladiščnino, ki so jo morali žlani plačati letno. V določenih letih se je zadruga odločila, da ne bo zahtevala skladiščnine, saj je imela zaradi določene ugodne nepremišninske operacije na voljo dovolj finančnih sredstev za delovanje. Ker zadruga ni zahtevala skladiščnine, se je znižala vrednost njenih deležev, kar je povzročilo tudi spremembo v premoženjskem položaju njenih članov. Vprašanje, ki se je postavilo, je bilo, ali je mogoče v smislu člena 8 Druge direktive izgubo vrednosti deležev članov zadruge šteti kot plačilo za storitev (skladiščenje krompirja). Po mnenju Sodišča to ni bilo mogoče, saj kot protidajatev za storitev skladiščenja dejansko ni bil prejet noben denarni znesek oziroma protidajatev.

24– Glej med drugim sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19); z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15); z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi (C-110/98 in C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 44) in z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 19).

25– Navedena v opombi 23.

26– Navedena v opombi 18.

27– ?len 8 Uredbe št. 603/95.

28– Glej opombo 16.

29– Glej opombo 16.

30– Navedena v opombi 18.

31– Treba je pripomniti, da operacije, zajete v ?lenu 11(A) Šeste direktive, niso opravljene v korist organa, ki dodeli subvencijo. ?len 11(A) Šeste direktive se dejansko nanaša na primere, ki zajemajo tri stranke, to je javni organ, ki dodeli subvencijo, pravni subjekt, ki mu je dodeljena, in kupca blaga oziroma upravi?enca do storitve, ki jo opravi subvencionirana institucija.

32– „Tako mora predložitveno sodiš?e ugotoviti obstoj neposredne povezave med subvencijo in blagom oziroma obravnavano storitvijo. Za to je treba najprej preveriti, ali imajo kupci blaga oziroma prejemniki storitev dobi?ek zaradi subvencije, dodeljene njenemu upravi?encu. Pravzaprav je potrebno, da je cena, ki jo pla?a kupec oziroma prejemnik, dolo?ena tako, da se sorazmerno s subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga oziroma ponudniku storitve, zmanjša in je torej sestavni del dolo?anja cene, ki jo ta postavi. Sodnik mora preveriti, ali dejstvo, da je subvencija izpla?ana prodajalcu oziroma izvajalcu, temu objektivno omogo?a, da proda blago oziroma opravi storitev po nižji ceni, kot bi jo lahko postavil brez subvencije.“

33– Lo?imo lahko še druge vrste subvencij, kot so subvencije za obratovanje, dohodkovne subvencije in subvencije za naložbe. Primer dohodkovne subvencije je podan v Uredbi št. 1117/78. V tej uredbi je dodeljena še dodatna pomo? kot nadomestilo proizvodnih stroškov in za krepitev konkuren?nega položaja v razmerju do tretjih držav. Ta pomo? znaša odstotek razlike med tržno ceno za posušeno krmo in ciljno ceno, ki jo je treba za to dolo?iti. Skupni imenovalec vseh navedenih subvencij je, da niso neposredno povezane s ceno dobrine.