ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

1. března 2007 *

Ve věci C-391/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Německo) ze dne 30. srpna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 31. října 2005, v řízení

Jan De Nul NV

proti

Hauptzollamt Oldenburg,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta (zpravodaj), G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: J. Swedenborg, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. listopadu 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Jan De Nul NV W. Mevenem, Rechtsanwalt,

— za Hauptzollamt Oldenburg A. Gessler, jako zmocněnkyní,

— za belgickou vládu A. Hubert, jako zmocněnkyní,

— za Komisi Evropských společenství W. Möllsem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. prosince 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. L 316, s. 12), ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994 (Úř. věst. L 365, s. 46; Zvl. vyd. 09/01, s. 264, dále jen „směrnice 92/81").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Jan De Nul NV (dále jen „Jan De Nul") a Hauptzollamt Oldenburg (dále jen „Hauptzollamt") ve věci odmítnutí Hauptzollamt osvobodit od daně z minerálních olejů (dále jen „daň") určitý objem minerálních olejů používaných pro provoz tažné bagrovací lodi.

Právní rámec

Směrnice 92/81

3 Článek 8 odst. 1 a 2 směrnice 92/81 stanovil:

„1. Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o způsobech použití výrobků podléhajících spotřební dani s osvobozením od daně, a aniž jsou

dotčeny ostatní předpisy Společenství, mohou členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodit od harmonizované spotřební daně tyto výrobky:

[...]

c) minerální oleje dodávané jako pohonné hmoty pro plavbu po vodách Společenství (včetně rybolovu) pro jiné než soukromé rekreační lodě.

Pro účely této směrnice se ‚soukromou rekreační lodí' rozumí jakákoli loď, kterou používá její vlastník nebo fyzická či právnická osoba, která je oprávněna ji používat na základě nájmu nebo jiným způsobem pro jiné než výdělečné účely, a zejména jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží anebo pro úplatné poskytování služeb anebo pro potřeby orgánů veřejné správy.

[...]

2. Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, mohou členské státy uplatňovat plné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené daňové sazby na minerální oleje nebo jiné výrobky určené ke stejným účelům, které jsou pod daňovou kontrolou využívány:

[...]

b) pro plavbu po vnitrozemských vodách na jiných než soukromých rekreačních lodích;

[...]

g) v souvislosti s hloubicími pracemi na splavných vodních cestách a v přístavech." *(neoficiální překlad)*

Vnitrostátní právní úprava

4 V Německu jsou vnitrostátní ustanovení práva týkající se osvobození od daně z minerálních olejů obsažena v zákonu o dani z minerálních olejů (Mineralölsteuergesetz) ze dne 21. prosince 1992 (BGBl. 1992 I, s. 2150 a 2185, dále jen „MinöStG"), jakož i v nařízení, kterým se provádí zákon o dani z minerálních olejů (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung) ze dne 15. září 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1602).

5 Článek 4 odst. 1 bod 4 MinöStG stanoví, že s výhradou článku 12 téhož zákona může být osvobozeno od daně používání minerálních olejů jako pohonné hmoty pro pohon a pro topení v lodích sloužících výlučně k obchodní plavbě a souvisejícím činnostem, které jsou s plavbou spojeny, jako je řízení, vlečení a obdobné služby, nebo v přepravě na vlastní účet, jakož i ve válečných lodích, lodích orgánů veřejné správy, záchranných lodích a profesionálních rybářských lodích.

6 V souladu s legislativním zmocněním přiznaným regulačnímu orgánu článkem 31 odst. 2 bodu 5 MinöStG, čl. 17 odst. 5 bod 2 nařízení, kterým se provádí zákon o dani z minerálních olejů, vyloučil některé druhy plovoucích zařízení z pojmu „plavidla" ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 4 MinöStG. Rypadla, jeřáby a obilní výtahy tak nejsou považovány za plavidla ve smyslu tohoto posledně uvedeného ustanovení, takže na palivo, které je používáno na jejich palubě jako pohonná hmota a k topení, se nemůže vztahovat osvobození od daně.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Společnost Jan de Nul, která je žalobkyní v původním řízení a vykonává činnosti ve vodním stavitelství, žádala o osvobození od daně pro určitý objem minerálních olejů používaných pro provoz tažné bagrovací lodi nazvané „Christoforo Colombo", zařízení o kapacitě 10 062 tun, pokud jde o hloubicí práce prováděné na Labi ve dnech 19. října až 17. prosince 1999 v úseku mezi Hamburkem a Cuxhavenem.

8 Tažná bagrovací loď umožňuje čerpat ze dna písek, štěrk a jiné materiály tak, že je s načerpanou vodou přivede do šachty lodi. Následně jsou tyto materiály přepraveny k místům výsypu, kde jsou vysypány.

9 Dne 3. dubna 2000 ohlásila Jan de Nul objem minerálních olejů, který byl spotřebován během prací souvisejících s čerpáním a výsypem materiálů. Hauptzollamt poté této společnosti oznámil, že daň z minerálních olejů měla být uhrazena

rovněž z objemu minerálních olejů použitého při plavbách zařízení bez nákladu a manévrovacích úkonech prováděných během těchto prací.

10 Dodatečné přiznání k dani vyhotovené dne 15. listopadu 2000 společností Jan de Nul vedlo k částce daňového dluhu ve výši 183 127 DEM.

11 Rozhodnutím ze dne 3. července 2002 zamítl Hauptzollamt stížnost, kterou Jan de Nul podala dne 19. prosince 2000 za účelem snížení uvedené částky. Dne 2. srpna 2002 tato společnost podala žalobu k Finanzgericht Hamburg za účelem osvobození od daně týkající se objemu minerálních olejů používaného nikoli pro provoz samotné tažné bagrovací lodi, ale pro její plavbu.

12 Před předkládajícím soudem Jan de Nul uplatňuje, že činnost tažné bagrovací lodi se podobá činnosti plavidla specializovaného na obchodní plavbu, jehož spotřeba pohonných hmot spadá pod osvobození od daně stanovené v čl. 8 odst. 1 písm. c) směrnice 92/81, a to bez ohledu na účel plavby této tažné bagrovací lodi.

13 Hauptzollamt u téhož soudu tvrdí, že úsek, kde došlo k použití tažné bagrovací lodi, představuje vnitrozemské vody, takže osvobození od daně, které mohou uplatňovat

členské státy, tak, jak je stanoveno v čl. 8 odst. 2 písm. b) směrnice 92/81, spadá do nařizovací pravomoci vnitrostátních orgánů.

14 Opravným daňovým výměrem ze dne 27. prosince 2004 Hauptzollamt změnil přiznání ze dne 15. listopadu 2000 s přihlédnutím k rozsudku vydanému dne 3. února 2004 Bundesfinanzhof a připustil, že na spotřebu minerálních olejů pro plavby tažné bagrovací lodi bez nákladu se musí vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 4 odst. 1 bod 4 MinöStG. V důsledku toho byl daňový dluh snížen o částku 164 372 DEM.

15 Účastníci původního řízení se proto shodli, že žaloba se stala bezpředmětnou, pokud jde o prvky základu daně, které vedly k tomuto snížení daně, a že se tedy spor omezuje na otázku, zda společnost Jan de Nul je povinna uhradit tuto daň z objemu minerálních olejů spotřebovaného v průběhu úkonů spojených s hloubicími pracemi.

16 Za těchto podmínek se Finanzgericht Hamburg, maje za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, závisí na výkladu pojmu „plavba po vodách Společenství", rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„a) Jak má být chápán pojem ‚vody Společenství' ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81 v protikladu k pojmu ‚vnitrozemské vody' ve smyslu čl. 8 odst. 2 písm. b) [uvedené směrnice]?

b) Má být provoz lodí, které plní nákladní prostor nasáváním (takzvaných ‚tažných bagrovacích lodí') ve vodách Společenství, považován v plném rozsahu za plavbu ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81, nebo musí být rozlišováno mezi různými druhy činností během jejich použití?"

K předběžným otázkám

K první otázce

17 Svou první otázkou se předkládající soud táže na to, jak má být vykládán pojem „vody Společenství" ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81 ve srovnání s pojmem „vnitrozemské vody" ve smyslu odst. 2 písm. b) téhož článku.

18 Za účelem odpovědi na položenou otázku je na úvod namístě připomenout, že směrnice byla přijata na základě článku 99 Smlouvy o ES (nyní článek 93 ES), který opravňuje Radu Evropské unie na návrh Komise Evropských společenství jednomyslně přijímat zejména ustanovení k harmonizaci právních předpisů

týkajících se spotřebních daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.

19 V rámci harmonizovaného režimu struktury spotřebních daní zavedeného na úrovni Společenství směrnice 92/81 ve svém čl. 8 odst. 1 stanoví některá povinná osvobození od daně, jako je osvobození týkající se minerálních olejů dodávaných jako pohonné hmoty pro plavbu po vodách Společenství, včetně rybolovu, pro jiné než soukromé rekreační lodě.

20 Co se týče pojmu „vody Společenství", který je uveden ve zmíněném odst. 1 písm. c) a který není vymezen, je nutno uvést, že výklad ustanovení práva Společenství musí zejména vzít do úvahy kontext a účel právní úpravy, jejíž je toto ustanovení součástí (viz rozsudek ze dne 7. června 2005, VEMW a další, C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 41 a citovaná judikatura).

21 V tomto ohledu z třetího a čtvrtého bodu odůvodnění směrnice 92/81 vyplývá, že jejím cílem je jednak stanovit některé společné definice pro výrobky spadající do kategorie minerálních olejů, které podléhají společnému režimu spotřebních daní, a jednak upravit některá osvobození od daně týkající se těchto výrobků, která jsou povinná na úrovni Společenství (viz rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, Recueil, s. I-3537, body 17 a 18). Z uvedených bodů odůvodnění, jakož i z názvu směrnice 92/81 rovněž vyplývá, že cílem stanovených společných definic a osvobození od daně je podpořit vytvoření

a řádné fungování vnitřního trhu a zavést harmonizovaný režim struktury spotřebních daní z minerálních olejů na úrovni Společenství.

22 V důsledku toho definice výrobků upravených směrnicí 92/81 a osvobození těchto výrobků od daně musí být předmětem autonomního výkladu, založeného na znění dotčených ustanovení a cílech sledovaných touto směrnicí (viz výše uvedený rozsudek Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, bod 19).

23 Takovýto autonomní výklad uvedených osvobození od daně je nutno přijmout tím spíše, že čl. 8 odst. 1 směrnice 92/81 stanoví povinnost členských států nepodrobovat harmonizované spotřební dani minerální oleje dodávané jako pohonné hmoty pro některé činnosti uvedené v tomto ustanovení (viz rozsudek ze dne 10. června 1999, Braathens, C-346/97, Recueil, s. I-3419, bod 31, a výše uvedený rozsudek Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, bod 20). Jakýkoli rozdílný výklad povinností osvobození od daně stanovených směrnicí 92/81 na vnitrostátní úrovni by přitom nejen narušil cíl harmonizace právní úpravy Společenství a právní jistotu, ale mohl by rovněž představovat nerovné zacházení s dotčenými hospodářskými subjekty (viz výše uvedený rozsudek Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, bod 21).

24 Co se týče uvedeného ustanovení, je třeba uvést, že povinné osvobození od daně pro minerální oleje používané jako pohonné hmoty pro plavbu po vodách Společenství má za cíl usnadnění obchodu uvnitř Společenství, zejména oběhu zboží a volného pohybu služeb, které mohou být prováděny po uvedených vodách.

25 Předmětným osvobozením od daně chtěl zákonodárce Společenství podpořit rovnost některých daňových podmínek, za jakých vykonávají svou činnost dopravní podniky nebo podniky poskytující jiné služby využívající uvedené vody.

26 Z toho vyplývá, že pojmu „vody Společenství" je třeba rozumět tak, že zahrnuje všechny vody, ve kterých běžně dochází k námořní plavbě pro výdělečné účely. Uvedená plavba se týká všech námořních plavidel, včetně těch s největší kapacitou.

27 Mimoto, jak uvádí Komise, pouze takový výklad může zajistit rovnost hospodářských podmínek mezi námořními přístavy Společenství bez ohledu na zeměpisnou polohu každého přístavu vzhledem k nejbližšímu pobřeží, z nichž jsou výše uvedené činnosti prováděny.

28 Konečně je třeba poukázat na to, že cílem směrnice 92/81 je rovněž zajistit volný pohyb minerálních olejů na vnitřním trhu a zamezit narušením hospodářské soutěže, která by mohla vyplývat ze skutečnosti, že systémy spotřebních daní se v jednotlivých členských státech liší (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Komise v Německo, C-240/01, Recueil, s. I-4733, body 39 a 44).

29 Za těchto podmínek režim zavedený článkem 8 odst. 2 směrnice 92/81, který se týká případného uplatnění členskými státy plného nebo částečného osvobození od daně nebo snížené daňové sazby na minerální oleje nebo jiné výrobky určené k témuž využití pod daňovou kontrolou, a zejména pojem „plavba po vnitrozemských

vodách“ uvedený v odst. 2 písm. b), nemůže představovat určující výkladový prvek, pokud jde o rozsah povinných osvobození od daně stanovených v odstavci 1 tohoto článku.

30 Je totiž nesporné, že plavidla vhodná pro plavby pro výdělečné účely po moři mohou tuto plavbu vykonávat rovněž po některých vnitrozemských vodách až k některým přístavům, které jsou námořními přístavy, ačkoli se nenacházejí na pobřeží. Vyloučení takto prováděné plavby z působnosti povinného osvobození okamžitě, jakmile je prováděna po vnitrozemských vodách směrem k námořním přístavům, by poškodilo obchod uvnitř Společenství, protože by takové vyloučení tím, že by znevýhodňovalo hospodářské subjekty provádějící takovou plavbu, hrozilo odklo-něním části námořní dopravy od těchto přístavů. Uvedené subjekty by tak byly znevýhodněny ve vztahu k subjektům činným v přístavech nacházejících se na pobřeží.

31 Fakultativní režim upravený v čl. 8 odst. 2 písm. b) směrnice 92/81 tak může mít pouze zbytkový charakter v tom smyslu, že na plavbu po vnitrozemských vodách může být použitelný jen tehdy, pokud je prováděna mimo vody, po kterých může být vykonávána námořní plavba pro výdělečné účely.

32 Je tedy namístě na první položenou otázku odpovědět tak, že pojem „vody Společenství“ ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81, se vztahuje na všechny vody, které mohou být využívány všemi námořními plavidly, včetně těch s největší kapacitou, která mohou křižovat mořské vody pro výdělečné účely.

Ke druhé otázce

33 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda některé práce při provozu tažných bagrovacích lodí mohou být považovány za spadající do pojmu „plavba", ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81.

34 Jak vyplývá z bodu 15 tohoto rozsudku, spor mezi účastníky v původním řízení se omezuje na otázku, zda se osvobození od daně stanovené uvedeným ustanovením může vztahovat na objem minerálních olejů spotřebovaný v průběhu manévrovacích úkonů spojených s hloubicími pracemi, neboť Jan De Nul uznala zdanění objemu minerálních olejů použitého na práce související s čerpáním a výsypem materiálů.

35 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že spotřeba minerálních olejů při plavbě tažné bagrovací lodi bez nákladu byla osvobozena od spotřební daně.

36 Co se týče pojmu „plavba" ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81, Soudní dvůr v bodě 23 svého výše uvedeného rozsudku Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft rozhodl, že do působnosti osvobození od harmonizované spotřební daně stanoveného v tomto ustanovení spadá veškerá plavba pro výdělečné účely. V bodě 25 uvedeného rozsudku Soudní dvůr upřesnil, že totéž ustanovení nerozlišuje podle účelu plavby, jelikož narušení hospodářské soutěže, jimž mají ustanovení uvedené směrnice zabránit, se mohou vyskytnout bez ohledu na druh dotčené obchodní plavby.

37 Z výše uvedeného rozsudku Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft tak vyplývá, že účel prováděné plavby není relevantní, pokud se jedná o plavbu spojenou s poskytováním úplatných služeb.

38 Co se týče věci v původním řízení, je nesporné, že tažná bagrovací loď disponuje poháněcím systémem, který ji činí samostatnou v jejích plavebních manévrech. Toto zařízení tak vykazuje technické vlastnosti nezbytné pro plavbu, které mu umožňují provádět takové poskytování služeb.

39 Pokud jde o režim stanovený v čl. 8 odst. 2 písm. g) směrnice 92/81, podle něhož členské státy mohou uplatňovat plné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené daňové sazby na minerální oleje, které jsou využívány v souvislosti s hloubicími pracemi na splavných vodních cestách a v přístavech, stačí uvést, jak bylo zdůrazněno v bodě 29 tohoto rozsudku, že tato možnost osvobození od daně poskytnutá členským státům nemůže mít žádný vliv na to, jak má být vykládán odstavec 1 téhož článku.

40 V důsledku toho je třeba na druhou položenou otázku odpovědět tak, že manévrovací úkony prováděné tažnou bagrovací lodí během prací souvisejících s čerpáním a výsypem materiálů, to znamená plavební činnosti inherentně spojené s prováděním hloubicích činností, spadají do působnosti pojmu „plavba“, ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Pojem „vody Společenství“ ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů, ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994, se vztahuje na všechny vody, které mohou být využívány všemi námořními plavidly, včetně těch s největší kapacitou, která mohou křižovat mořské vody pro výdělečné účely.**

2) **Manévrovací úkony prováděné tažnou bagrovací lodí během prací souvisejících s čerpáním a výsypem materiálů, to znamená plavební činnosti inherentně spojené s prováděním hloubicích činností, spadají do působnosti pojmu „plavba“, ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) prvního pododstavce směrnice 92/81, ve znění směrnice 94/74.**

Podpisy