

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

1. prosince 2011 \*

Ve věci C-79/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 1. prosince 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 11. února 2010, v řízení

**Systeme Helmholtz GmbH**

proti

**Hauptzollamt Nürnberg,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, A. Prechal (zpravodajka), L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

\* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,  
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. května 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Systeme Helmholtz GmbH G. Realem, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
- za Hauptzollamt Nürnberg S. Junkerem, Regierungsdirektor a D. Jakobsem, Prozessbevollmächtigter,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem, B. Cabonatem a B. Beaupere-Manokha, jako zmocněnci,
- za kyperskou vládu E. Symeonidou, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi W. Möllsem, jako zmocněncem,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zaprvé výkladu čl. 11 odst. 3, čl. 14 odst. 1 písm. b) a čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Systeme Helmholtz GmbH (dále jen „Systeme Helmholtz“) a Hauptzollamt Nürnberg (celní úřad v Norimberku, dále jen „Hauptzollamt“), ve věci odmítnutí Hauptzollamt vrátit společnosti Systeme Helmholtz daň z minerálních olejů, kterou jsou zatíženy pohonné hmoty určené pro letadlo této společnosti z důvodu, že společnost Systeme Helmholtz není leteckým dopravcem.

## **Právní rámec**

### *Unijní právo*

- 3 Dvacátý třetí bod odůvodnění směrnice 2003/96 zní následovně:

„S ohledem na stávající mezinárodní závazky a na udržení konkurenčního postavení podniků Společenství je vhodné i nadále zachovat osvobození od daně u energetických produktů dodávaných pro námořní a leteckou dopravu s výjimkou dopravy pro

soukromé rekreační účely, přičemž by členské státy měly mít možnost tato osvobození omezit.“

4 Článek 11 odst. 3 této směrnice stanoví:

„Pokud dochází ke smíšenému používání, uplatňuje se zdanění úměrně ke každému typu použití. Pokud je však obchodní nebo neobchodní použití zanedbatelné, může se považovat za nulové.“

5 Článek 14 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice stanoví:

„Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí 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, od zdanění tyto výrobky:

[...]

b) energetické produkty dodávané jako pohonné hmoty nebo paliva pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání.

Pro účely této směrnice se ‚soukromým rekreačním létáním‘ rozumí používání letadla jeho vlastníkem nebo fyzickou či právnickou osobou, která je používá na

základě nájmu nebo jiného právního důvodu, 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.

Členské státy mohou omezit působnost tohoto osvobození na dodávky tryskového paliva (kód KN 27101921).“

6 Podle čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96:

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, mohou členské státy uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění na:

[...]

j) pohonné hmoty používané při výrobě, vývoji, zkoušení a údržbě letadel a lodí.“

*Vnitrostátní právo*

- 7 Relevantními ustanoveními jsou ustanovení zákona o dani z minerálních olejů (Mineralölsteuergesetz) ze dne 21. prosince 1992 (BGBl. 1992 I, s. 2185) ve znění použitelném ve sporném roce 2004 (dále jen „MinöStG“), a nařízení, kterým se provádí zákon o dani z minerálních olejů (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung) ze dne 15. září 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1602), ve znění použitelném v roce 2004.
  
- 8 Ustanovení § 4 MinöStG zejména stanovilo:

„Osvobození od daně, definice:

(1) S výhradou § 12 může být osvobozeno od daně používání minerálních olejů

[...]

3. jako pohonných hmot pro letadla

a) leteckými dopravci pro komerční přepravu osob a zboží nebo poskytování služeb za úplatu,

b) v letadlech orgánů veřejné správy nebo Bundeswehr (armády) ke služebním účelům, jakož i leteckých záchranných služeb k záchranným účelům.

Pohonnými hmotami pro leteckou dopravu jsou ve smyslu tohoto zákona letecký benzín čísla 2710 0026, jehož oktanové číslo (RON) není nižší než 100, tryskové palivo benzínového typu čísla 2710 0037 a tryskové palivo (petrolejového typu) čísla 2710 0051 kombinované nomenklatury, pokud jsou používány v letadlech;

[...]“

9 Ustanovení § 12 MinöStG bylo tohoto znění:

„Povolení:

Osoba, která

1. k daňově zvýhodněným účelům používá nebo jiným osobám prodává (distribuuje) nebo
2. má v úmyslu jako uživatel či distributor dopravit
  - a) na území nacházející se mimo území podléhající spotřební dani Evropských společenství (třetí státy) nebo

b) do jiného členského státu Evropského společenství k výtěžným účelům nebo v rámci zásilkového obchodu

minerální olej, na který se na základě § 3 odst. 1 až 3, 5 a 7 a § 4 nebo § 32 odst. 1 a 2 vztahuje daňové zvýhodnění, musí k tomuto účelu získat povolení.

[...]“

- 10 Ustanovení § 50 odst. 1 nařízení, kterým se provádí zákon o dani z minerálních olejů, ve znění použitelném v roce 2004 stanovilo:

„Vrácení daně z pohonných hmot pro leteckou dopravu:

(1) Na základě žádosti se leteckým dopravcům a organizacím vrátí podle § 4 odst. 1 bod 3 zákona daň z pohonných hmot pro leteckou dopravu, které uvedené subjekty nakoupily s daní na území podléhajícím dani a použily je pro lety osvobozené od daně [...]“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 11 Společnost Systeme Helmholtz provozuje podnik zabývající se vývojem a prodejem elektronických součástí a softwaru. Tato společnost je vlastníkem letadla, které její jednatel využívá jak pro soukromé účely, tak pro lety k návštěvě jiných společností a veletrhů, jakož i k servisním a výcvikovým letům. Není držitelem provozní licence



ve smyslu německého zákona o letecké dopravě (Luftverkehrsgesetz), která je pro letecké dopravce v Německu povinná.

- 12 Společnost Systeme Helmholtz vedla měsíční záznamy o využívání letadla, do kterých byly zanášeny datum, trasa letu, doba letu a účel letu. Uvedená společnost požádala dne 16. prosince 2005 o vrácení daně z minerálních olejů z celkového množství 2 358 litrů leteckého benzínu, odpovídající částce 1 700,12 eur za lety uskutečněné k výdělečným účelům v roce 2004 v Německu, mezi kterými byly také lety do letecké opravy a zpět, jakož i výcvikové lety.
- 13 Rozhodnutím ze dne 9. února 2006 Hauptzollamt zamítl tuto žádost o vrácení daně z důvodu, že společnost Systeme Helmholtz není leteckým dopravcem.
- 14 Vzhledem k tomu, že Hauptzollamt prohlásil odvolání podané společností Systeme Helmholtz proti tomuto odmítnutí vrátit daň za neopodstatněné, podala společnost Systeme Helmholtz u Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově) žalobu. Tento soud rozhodl, že pokud jde o lety uskutečněné k výdělečným účelům – s výjimkou servisních a výcvikových letů – může společnost Systeme Helmholtz požadovat vrácení daně z minerálních olejů na základě čl. 14 odst. 1 písm. b) prvního pododstavce směrnice 2003/96. Podle Finanzgericht München nelze z tohoto ustanovení vyvozovat omezení osvobození od daně na letecké dopravce. Použití letadla v rámci přepravy na vlastní účet podniku uskutečněné za účelem rozvoje obchodní činnosti sleduje komerční cíl, takže podmínky pro osvobození od daně stanovené právem Společenství jsou splněny.

- 15 Naproti tomu stran letů spojených s údržbou a ověřením provozuschopnosti stroje, jakož i výcvikem Finanzgericht München rozhodl, že na ně nelze uplatnit daňové zvýhodnění stanovené směrnicí 2003/96. Podle tohoto soudu totiž čl. 15 odst. 1 písm. j) této směrnice stanoví pouze možnost vrácení daně z pohonných hmot spotřebovaných při údržbě stroje. Kromě toho servisní a výcvikové lety nejsou lety uskutečňované k výdělečným účelům, protože tyto lety jsou uskutečňované jak ze soukromých, tak z komerčních důvodů a nevykazují žádnou bezprostřední souvislost s činnostmi podniku. V úvahu nepřichází ani poměrné rozdělení, neboť čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 tuto možnost nestanoví.
- 16 Jak společnost Systeme Helmholtz, tak Hauptzollamt podaly proti tomuto rozsudku u Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision“, společnost Systeme Helmholtz z důvodu, že jí tímto rozhodnutím bylo odepřeno osvobození od daně pro servisní a výcvikové lety a Hauptzollamt proto, že tímto rozhodnutím byla společnost Systeme Helmholtz osvobozena od daně z pohonných hmot spotřebovaných v rámci letů, které uvedená společnost uskutečnila na vlastní účet.
- 17 V tomto kontextu se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 14 odst. 1 písm. b) první pododstavec směrnice 2003/96 [...] vykládán v tom smyslu, že vynětí soukromého rekreačního létání z režimu daňového zvýhodnění znamená, že osvobození energetických produktů používaných jako pohonné hmoty pro leteckou dopravu od daně lze poskytnout pouze leteckým dopravcům, nebo v tom smyslu, že toto osvobození se vztahuje na všechny pohonné hmoty používané v letecké dopravě, pokud je letadlo používáno k výdělečným účelům?

- 2) Má být čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 [...] vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje také na pohonné hmoty, které letadlo potřebuje k uskutečnění letu do letecké opravy a zpět, nebo v tom smyslu, že možnost daňového zvýhodnění se uplatní pouze na podniky, jejichž předmětem podnikání je ve vlastním slova smyslu výroba, vývoj, zkoušení a údržba letadel?
  
- 3) Má být čl. 11 odst. 3 směrnice 2003/96 [...] vykládán v tom smyslu, že v případě použití letadla provozovaného jak k soukromým, tak k výdělečným účelům, k uskutečnění servisních nebo výcvikových letům je třeba na základě čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 [...] poskytnout pro pohonné hmoty použité pro toto letadlo poměrné osvobození od daně ve vztahu k použití letadla k výdělečným účelům?
  
- 4) V případě záporné odpovědi na třetí otázku: je třeba z nepoužití čl. 11 odst. 3 směrnice 2003/96 [...] v rámci čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 [...] vyvodit závěr, že v případě smíšeného užívání letadla k soukromým a výdělečným účelům není namístě poskytnout osvobození od daně pro servisní a výcvikové lety?
  
- 5) V případě kladné odpovědi na třetí otázku nebo v případě, že obdobný právní důsledek vyplývá z jiných ustanovení směrnice 2003/96 [...]: z jakých kritérií a z jakých referenčních období je třeba vycházet při určení příslušného poměru použití ve smyslu čl. 11 odst. 3 směrnice [...], pokud jde o servisní a výcvikové lety?“

## K předběžným otázkám

### *K první otázce*

- 18 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození od daně stanovené v čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 uplatní na takový podnik, jako je podnik dotčený v původním řízení, jehož předmět podnikání nespadá do odvětví letecké dopravy, a který za účelem rozvoje své obchodní činnosti využívá letadlo k zajištění cest svých zaměstnanců k zákazníkům nebo do místa konání veletrhů.
- 19 Za účelem zodpovězení této otázky je třeba uvést, že ustanovení týkající se osvobození od daně stanovených směrnicí 2003/96 musejí být předmětem autonomního výkladu založeného na jejich znění a cílech sledovaných touto směrnicí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, Recueil, s. I-3537, bod 19; ze dne 1. března 2007, Jan De Nul, C-391/05, Sb. rozh. s. I-1793, bod 22, a ze dne 11. listopadu 2011, Sea Fighter, C-505/10, Sb. rozh. s. I-11089, bod 14).
- 20 Zaprvé, pokud jde o znění čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96, jeho první pododstavec stanoví osvobození od daně pro „energetické produkty dodávané jako pohonné hmoty nebo paliva pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání“. Jeho druhý pododstavec následně definuje pojem „soukromé rekreační létání“ negativně jako „používání letadla [...] 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“.

- 21 Z výrazu „jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží anebo pro úplatné poskytování služeb“ přitom vyplývá, že se letecká doprava spadající do působnosti tohoto osvobození vztahuje k případům použití pohonných hmot, ve kterých letadlo přímo slouží k poskytování leteckých služeb za úplatu. Pojem „doprava“ tak vyžaduje, aby poskytování služeb za úplatu bylo inherentně spojené s pohybem letadla (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Sea Fighter*, bod 18).
- 22 Tento výklad čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 je ostatně podpořen přípravnými pracemi. Evropská komise totiž ve svém návrhu směrnice, který vyústil do přijetí směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. L 316, s. 12) (*neoficiální překlad*), chtěla zavedením osvobození pohonných hmot používaných pro leteckou dopravu od daně „rozšířit osvobození, které se v současnosti uplatňuje na pohonné hmoty používané pro mezinárodní komerční lety na celou komerční leteckou dopravu“ [KOM(90) 434 v konečném znění]. Podle Komise „[by to mělo umožnit] zacházet rovným způsobem s leteckou přepravou mezi jakýmkoliv dvěma body ve Společenství, což [by zdůraznilo] odstranění překážek na vnitřním trhu. Pohonné hmoty používané v soukromé letecké dopravě [by měly] podléhat dani, jak [je tomu již] obecně“. Komise tedy pro účely osvobození pohonných hmot používaných pro leteckou dopravu od daně rozlišovala mezi komerční leteckou dopravou a soukromou leteckou dopravou.
- 23 Zadruhé z účelu směrnice 2003/96, podle které členské státy zdaní energetické produkty, vyplývá, že směrnice nemá zavádět obecná osvobození od daně (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Sea Fighter*, bod 21).

- 24 Kromě toho z dvacátého třetího bodu odůvodnění směrnice 2003/96 vyplývá, že čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice spočívá na dodržování mezinárodních závazků a udržení konkurenčního postavení podniků Společenství.
- 25 Co se týče mezinárodních závazků, tento odkaz se týká – jak poznamenává Komise – především osvobození energetických produktů určených pro civilní leteckou dopravu od daně, které se vztahuje na letecké společnosti na základě Úmluvy o mezinárodním civilním letectví, podepsané v Chicagu dne 7. prosince 1944 (*Sbírka smluv Organizace spojených národů*, svazek 15, s. 296), jakož i dvoustranných mezinárodních smluv o leteckých službách uzavřených mezi Evropskou unií nebo jejími členskými státy a třetími státy a mezi samotnými členskými státy.
- 26 Pokud jde o udržení konkurenčního postavení podniků Společenství, konkurenceschopnost, kterou zmiňuje dvacátý třetí bod odůvodnění směrnice 2003/96, se týká – jak poznamenávají kyprská vláda a Komise – především konkurenceschopnosti leteckých společností ze Společenství ve vztahu ke konkurenceschopnosti leteckých společností z třetích států. Zdanění pohonných hmot použitých pro lety uvnitř Společenství nebo pro mezinárodní lety uskutečněné evropskými leteckými společnostmi by totiž značně snížilo konkurenceschopnost těchto podniků ve vztahu k leteckým dopravcům z třetích států.
- 27 Z těchto úvah vyplývá, že lety uskutečněné takovým podnikem, jako je společnost Systeme Helmholtz, které spočívají v přepravě jejích zaměstnanců k zákazníkům nebo do míst konání veletrhů pomocí letadla, jehož je vlastníkem, nemohou být kladeny na roveň použití letadla k výdělečným účelům ve smyslu a pro účely čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96, a nevztahuje se tedy na ně osvobození od daně pro pohonné hmoty používané pro leteckou dopravu, které stanoví toto ustanovení, neboť se jedná o lety, které neslouží přímo poskytování letecké služby za úplatu.

- 28 Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, že existují určité rozdíly mezi různými jazykovými zněními čl. 14 odst. 1 písm. b) prvního pododstavce této směrnice, pokud jde o lety, které jsou vyloučeny z možnosti osvobození od daně stanovené tímto ustanovením. Zatímco některá jazyková znění tohoto ustanovení používají spojení, která se zdají odkazovat pouze na rekreační účely, tak jako anglické a francouzské znění odkazují na pojem „aviation de tourisme privé“ (soukromé rekreační létání) („private pleasure-flying“), německé znění uvedené směrnice používá přinejmenším v samotném znění ustanovení pojem „private nichtgewerbliche Luftfahrt“ (soukromé létání pro nevýdělečné účely), který se zdá odkazovat na nevýdělečnou činnost jako celek.
- 29 Tyto odlišné pojmy jsou však výslovně definovány v čl. 14 odst. 1 písm. b) druhém pododstavci směrnice 2003/96 jako „používání letadla [...] 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“. Přitom rozsah osvobození od daně stanoveného čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 je třeba vykládat právě s ohledem na tuto definici.
- 30 Nakonec závěr uvedený v bodě 27 tohoto rozsudku nemůže být vyvrácen výše uvedenými rozsudky Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft a Jan De Nul. V těchto věcech byly totiž pohonné hmoty, pro které bylo osvobození od daně požadováno, dodávány lodím, které sloužily přímo k poskytování služeb za úplatu. V bodě 28 výše uvedeného rozsudku Deutsche-See-Bestattungs-Genossenschaft Soudní dvůr o činnostech společnosti Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG spočívajících v organizaci pohřebních obřadů na volném moři, pro které tato společnost používala tři lodě upravené k tomuto účelu, rozhodl, že „[nebylo] zpochybněno, že [tyto činnosti] jsou poskytováním úplatných služeb“. Kromě toho v bodě 40 výše uvedeného rozsudku Jan De Nul Soudní dvůr upřesnil, 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.

- <sup>31</sup> Právě v tomto kontextu je třeba chápat bod 23 výše uvedeného rozsudku *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „do působnosti osvobození [...] spadá veškerá plavba pro výdělečné účely“, jakož i bod 25 uvedeného rozsudku, ve kterém Soudní dvůr upřesnil, že směrnice 92/81 nerozlišuje podle účelu uvedené plavby a že narušení hospodářské soutěže, jimž mají ustanovení směrnice zabránit, se mohou vyskytnout bez ohledu na druh dotčené obchodní plavby. Účel uskutečněné plavby tak není pro účely uplatnění osvobození od daně relevantní, pokud plavba zahrnuje poskytování služeb za úplatu (výše uvedený rozsudek *Sea Fighter*, bod 17).
- <sup>32</sup> Naproti tomu ve věci v původním řízení neslouží pracovní cesty zaměstnanců společnosti *Systeme Helmholtz* pomocí letadla, jehož vlastníkem je tato společnost, konané za účelem návštěv zákazníků a veletrhů s cílem rozvoje její obchodní činnosti, tj. vývoje a prodeje elektronických součástek a softwaru, přímo k poskytování leteckých služeb za úplatu tímto podnikem.
- <sup>33</sup> Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození pohonných hmot používaných pro leteckou dopravu od daně stanovené tímto ustanovením nelze poskytnout takovému podniku, jako je podnik dotčený v původním řízení, který pro účely rozvoje své obchodní činnosti používá vlastní letadlo k zajištění cest svých zaměstnanců k zákazníkům nebo do místa konání veletrhů, neboť tyto cesty neslouží přímo k poskytování leteckých služeb za úplatu tímto podnikem.



*K druhé otázce*

- 34 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození od daně stanovené čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 uplatní výlučně na pohonné hmoty použité podniky, které se věnují výrobě, vývoji, zkoušení a údržbě letadel, nebo se toto osvobození vztahuje také na pohonné hmoty, které letadlo potřebuje pro uskutečnění letů do letecké opravy a zpět.
- 35 Článek 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 stanoví, že „členské státy mohou uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění [...] na pohonné hmoty používané při výrobě, vývoji, zkoušení a údržbě letadel a lodí“.
- 36 Zprv ze znění tohoto ustanovení, z jeho formulace a zejména použití slovního spojení „bei der“ (při) v německém znění, „field“ (oblast) v anglickém znění a „domaine“ (oblast) ve francouzském znění tohoto ustanovení vyplývá, že osvobození od daně stanovené čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 je vyhrazeno pro použití pohonných hmot podniky, které se věnují právě tam uvedeným činnostem.
- 37 Zadruhé z obecné systematiky směrnice 2003/96 vyplývá, že zatímco povinné osvobození uvedené v čl. 14 odst. 1 písm. b) této směrnice má za cíl podpořit z daňového hlediska používání pohonných hmot pro leteckou dopravu k výdělečným účelům, čl. 15 odst. 1 písm. j) uvedené směrnice stanoví naproti tomu fakultativní osvobození, které má za cíl zvláštní podporu některých výdělečných činností, kterým se věnují výrobci letadel a letecké opravy, zahrnující zejména spotřebu pohonných hmot na

zemi, a zároveň žádná z těchto činností nespadá do oblasti obvyklých činností podniků činných v odvětví letecké dopravy.

- 38 Z toho vyplývá, že se čl. 15 odst. 1 písm. j) uvedené směrnice nevztahuje na pohonné hmoty, které byly spotřebovány letadlem za účelem uskutečnění letů do letecké opravy a zpět.
- 39 Druhou předběžnou otázkou je tedy třeba zodpovědět tak, že čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že pohonné hmoty použité k uskutečnění letů do letecké opravy a zpět nespádají do působnosti tohoto ustanovení.

### *K třetí až páté otázce*

- 40 Podstatou třetí až páté otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba v případě smíšeného použití letadla pro soukromé a výdělečné účely poskytnout poměrné osvobození pohonných hmot použitých k uskutečnění servisních a výcvikových letů ve vztahu k použití pro výdělečné účely, a v případě kladné odpovědi, z jakých kritérií a jakých referenčních období je třeba vycházet pro určení příslušného poměru použití.
- 41 Vzhledem k odpovědi poskytnuté na první otázku není namístě na tyto otázky odpovídat.

## K nákladům řízení

- 42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím 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) **Článek 14 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození pohonných hmot používaných pro leteckou dopravu od daně stanovené tímto ustanovením nelze poskytnout takovému podniku, jako je podnik dotčený v původním řízení, který pro účely rozvoje své obchodní činnosti používá vlastní letadlo k zajištění cest svých zaměstnanců k zákazníkům nebo do místa konání veletrhů, neboť tyto cesty neslouží přímo k poskytování leteckých služeb za úplatu tímto podnikem.**
- 2) **Článek 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že pohonné hmoty použité k uskutečnění letů do letecké opravy a zpět nespádají do působnosti tohoto ustanovení.**

Podpisy.