



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 10. dubna 2019¹

Věc C-291/18

**Grup Servicii Petroliere SA
proti**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor
Contribuabili**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 148 písm. a) a c) – Osvobození od daně – Dodání samozdvížných těžebních plošin na volném moři – Loď – Definice – Podmínka plavby po volném moři“

1. Je „samozdvížná“ těžební plošina na volném moři „loď“ užívaná k plavbě po volném moři [...]“? Takto zní základní otázka, kterou má nyní Soudní dvůr zodpovědět na základě žádosti Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko).

2. Projednávaná žádost byla podána v rámci řízení mezi Grup Servicii Petroliere SA (dále jen „GSP“), společností se sídlem v Rumunsku, a rumunskými daňovými orgány ve věci týkající se osvobození od DPH dodání tří samozdvížných těžebních plošin na volném moři určitým maltským společností. V tomto kontextu se předkládající soud táže, zda se na samozdvížné těžební plošiny na volném moři tohoto typu vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. c) ve spojení s čl. 148 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

3. Z těchto ustanovení vyplývá, že členské státy jsou zejména povinny osvobodit od daně dodání lodí užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplaty nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti. Jak jsem již uvedl, zásadní otázkou k posouzení je, zda se na tyto konkrétní těžební plošiny vztahuje osvobození od daně. Před posouzením této otázky je třeba nejprve uvést relevantní ustanovení mezinárodního práva veřejného, práva Evropské unie a vnitrostátního práva.

¹ – Původní jazyk: angličtina.

I. Právní rámec

A. Mezinárodní právo veřejné

4. Úmluva Organizace spojených národů o mořském právu, uzavřená v Montego Bay dne 10. prosince 1982 (*Recueil des traités des Nations unies*, sv. 1833, 1834 a 1835, s. 3, dále jen „Úmluva OSN o mořském právu“), vstoupila v platnost dne 16. listopadu 1994. Uvedená Úmluva byla schválena jménem Společenství rozhodnutím Rady 98/392/ES ze dne 23. března 1998 (Úř. věst. 1998, L 179, s. 1; Zvl. vyd. 04/03, s. 260).

5. Článek 2 odst. 1 a odst. 2 Úmluvy OSN o mořském právu, nadepsaný „Právní status pobřežního moře, vzdušného prostoru nad pobřežním mořem a jeho dna a podzemí“, stanoví, že:

„1. Svrchovanost pobřežního státu se rozšiřuje za jeho pevninské území a vnitřní vody, a v případě souostrovního státu za jeho souostrovňové vody, na přilehlé mořské pásmo zvané pobřežní moře.

2. Tato svrchovanost se rozšiřuje na vzdušný prostor nad pobřežním mořem, jakož i na jeho mořské dno a podzemí.“

6. Článek 3 uvedené Úmluvy, nadepsaný „Šíře pobřežního moře“, zní následovně:

„Každý stát má právo stanovit šíři svého pobřežního moře až po hranici nepřesahující dvanáct námořních mil měřených od základních linií určených v souladu s touto Úmluvou.“

7. Část V uvedené Úmluvy, nadepsaná „Výlučná ekonomická zóna“, obsahuje články 55 až 75.

8. Článek 56, nadepsaný „Práva, jurisdikce a povinnosti pobřežního státu ve výlučné ekonomické zóně“, stanoví, že:

„1. Ve výlučné ekonomické zóně má pobřežní stát:

(a) svrchovaná práva za účelem průzkumu a využívání přírodních zdrojů, ať živých či neživých, mořského dna a podzemí a vod nad nimi ležících, jejich uchování a hospodaření s nimi, a svrchovaná práva, pokud jde o jiné činnosti týkající se hospodářského průzkumu a využívání zóny, jako je výroba energie pomocí vody, proudů a větrů;

[...]

2. Při výkonu svých práv a plnění svých povinností ve výlučné ekonomické zóně podle této Úmluvy musí pobřežní stát náležitě přihlížet k právům a povinnostem jiných států a jednat způsobem, který se slučuje s ustanoveními této Úmluvy.

3. Práva, která se týkají mořského dna a podzemí, stanovená v tomto článku, se vykonávají v souladu s Částí VI.“

9. Článek 58 odst. 1 Úmluvy OSN o mořském právu, nadepsaný „Práva a povinnosti jiných států ve výlučné ekonomické zóně“, zní následovně:

„S výhradou příslušných ustanovení této Úmluvy, všechny státy, ať pobřežní, či vnitrozemské, požívají ve výlučné ekonomické zóně svobod zmíněných v článku 87, a sice svobodu plavby, přeletu, kladení podmořských kabelů a potrubí, jakož i jiných způsobů využívání moře týkajících se těch mezinárodních práv uznávaných svobod, které jsou spojeny s provozem lodí, letadel, podmořských kabelů a potrubí a jež jsou slučitelné s ostatními ustanoveními této Úmluvy.“

10. Část VI Úmluvy OSN o mořském právu, nadepsaná „Kontinentální šelf“, obsahuje články 76 až 85.

11. Článek 77 je nadepsaný „Práva pobřežního státu nad kontinentálním šelfem“ a v odstavci 1 stanoví, že:

„Pobřežní stát vykonává nad kontinentálním šelfem svrchovaná práva za účelem jeho průzkumu a využívání jeho přírodních zdrojů.“

12. Článek 78 odst. 2 je nadepsaný „Právní status vod a vzdušného prostoru a práva a svobody jiných států“. Stanoví, že:

„Výkon práv pobřežního státu nad kontinentálním šelfem nesmí ohrozit plavbu a jiná práva a svobody ostatních států stanovené touto Úmluvou ani vyústit v neoprávněné zasahování do nich.“

B. Unijní právo

1. Šestá směrnice

13. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), stanovila v článku 15, že:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

- a) užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplaty nebo užívaných k obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu,
- b) užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k pobřežnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodávek palubních zásob

[...]

5. dodání, úpravy, opravy, údržbu a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm. a) a b) a dodání, nájem, opravy a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]“

14. Šestá směrnice byla zrušena směrnicí o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

2. Směrnice o DPH

15. Bod 3 odůvodnění směrnice o DPH uvádí, že:

„Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění uvedené směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. S přepracováním je však nevyhnutelně spojeno několik málo věcných změn, které by nicméně měly být provedeny. Případy provedení takových změn jsou uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost.“

16. Článek 146 odst. 1 směrnice o DPH v kapitole 6 nadepsané „Osvobození od daně při vývozu“ stanoví, že:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;
- b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití;

[...]

- d) poskytnutí služby spočívající v práci na movité věci, která byla pořízena nebo dovezena za účelem provedení těchto prací ve Společenství a odeslána nebo přepravena mimo Společenství poskytovatelem služby nebo příjemcem neusazeným na jejich území nebo na účet jednoho z nich;
- e) poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na nějž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a).“

17. Článek 148 směrnice o DPH v kapitole 7, nadepsané „Osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“, hlavě IX, zní následovně:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti, jakož i lodí užívaných k poskytování záchran a pomoci na moři nebo k pobřežnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodání palubních zásob;

[...]

- c) dodání, úprava, oprava, údržbu a nájem, a to i včetně posádky, lodí uvedených v písmenu a) a dodání, nájem, oprava a údržbu zařízení, včetně rybářského vybavení, které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]“

18. Článek 156 uvedené směrnice se nachází v kapitole 10, která je nadepsaná „Osvobození od daně vztahující se na plnění související s mezinárodním obchodem“. Stanoví, že:

„1. Členské státy mohou osvobodit od daně tato plnění:

- a) dodání zboží, které má být předloženo k proclení a případně umístěno do dočasného skladu;
- b) dodání zboží, které má být umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu;
- c) dodání zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku;
- d) dodání zboží, které má být vpuštěno do teritoriálních vod, aby zde bylo zabudováno do těžebních nebo výrobních plošin za účelem výstavby, opravy, údržby, úpravy nebo vybavení těchto plošin nebo za účelem propojení těchto těžebních nebo výrobních plošin s pevninou;
- e) dodání zboží, které má být vpuštěno do teritoriálních vod za účelem zásobení těžebních nebo výrobních plošin.

2. Místa uvedená v odstavci 1 jsou ta, která takto vymezují platné celní předpisy Společenství.“

3. *Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011*

19. Článek 38 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), stanoví, že:

„1. ‚Dopravní prostředky‘ podle článku 56 a čl. 59 prvního pododstavce písm. g) směrnice 2006/112/ES zahrnují vozidla, bez ohledu na to, zda motorizovaná či nikoliv, a jiná zařízení a prostředky konstruované k přepravě osob nebo předmětů z jednoho místa do jiného, které mohou být taženy, vlečeny či tlačeny vozidly a které jsou normálně konstruovány pro použití k přepravě a mohou k ní být skutečně použity.

2. Dopravními prostředky podle odstavce 1 jsou zejména:

[...]

(d) lodě;

[...]“

C. *Vnitrostátní právo*

20. Článek 143 Legea No 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník), nadepsaný „Osvobození od daně pro vývoz nebo jiné podobné činnosti, pro dodání uvnitř Společenství a pro mezinárodní přepravu a přepravu uvnitř Společenství“, stanoví ve znění platném v květnu 2008, že:

„(1) Od daně jsou osvobozeny: [...]

h) v případě lodí používaných pro námořní plavbu, které jsou využívány k mezinárodní přepravě osob a/nebo zboží, k rybolovu nebo k jakékoli jiné hospodářské činnosti nebo pro záchranné a pomocné operace na moři, následující činnosti:

1. dodání, úprava, oprava, údržba, nájem a leasing lodí, a to i včetně posádky, jakož i dodání, leasing, nájem, oprava a údržba zařízení, které je na těchto lodích instalováno nebo používáno, včetně rybářského vybavení; [...]"

21. Článek 144 zákona č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník, nadepsaný „Zvláštní výjimky osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu zboží“, stanoví, že:

„(1) Od daně jsou osvobozeny:

- (a) dodání zboží, které má být: [...]

7. vpuštěno do pobřežních vod:

aby zde bylo zabudováno do těžebních nebo výrobních plošin za účelem výstavby, opravy, údržby, úpravy nebo reorganizace těchto plošin nebo za účelem propojení těchto těžebních nebo výrobních plošin s pevninou,

za účelem zásobení těžebních nebo výrobních plošin.“

22. Článek 23 Ordonanța Guvernului No. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (legislativní nařízení č. 42/1997 o námořní a vnitrozemské vodní dopravě) stanoví, že:

„Pro účely tohoto legislativního nařízení se za lodě považují:

- a) lodě pro námořní a vnitrozemské plavby jakéhokoli druhu, motorizované nebo nemotorizované, které se plaví na hladině nebo pod hladinou, určené k přepravě zboží a/nebo cestujících, k rybolovu, k tažení nebo k tlačení;
- b) plovoucí zařízení, jako jsou: plovoucí kotvy, plovoucí zdvihače, plovoucí jeřáby, plovoucí drapáky apod., motorizovaná nebo nemotorizovaná;
- c) plovoucí jednotky, které zpravidla nejsou určeny k pohybu, jako jsou: plovoucí mola a plovoucí doky, pontony, plovoucí garáž, těžební a jiné plošiny, plovoucí majáky;
- d) rekreační plavidla.“

23. Bod 1 Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Rozhodnutí Ústřední daňové komise č. 3/2015) uvádí, že

„1. V období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2013: v případě lodí používaných pro námořní plavbu, které jsou využívány k mezinárodní přepravě osob a/nebo zboží, k rybolovu nebo k jakékoli jiné hospodářské námořní činnosti, se osvobození od DPH podle čl. 143 odst. 1 písm. h) [...] daňového zákoníku uplatní v případě, pokud je loď skutečně a převážně využívána pro plavbu po moři. Aby bylo možné určit, zda je loď skutečně a převážně využívána na moři, nemohou být brána v úvahu výhradně objektivní kritéria, jako je délka nebo tonáž lodě, avšak tato kritéria by mohla z osvobození od daně vyloučit lodě, které v každém případě nesplňují podmínky stanovené v čl. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku, tedy lodě, které nejsou způsobilé pro námořní plavbu. [...] Pojem plavba „po mořích“

podle [směrnice o DPH] a čl. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku zahrnuje jakoukoli část moře mimo teritoriálních vod jakékoli země nacházející se za hranicí 12 námořních mil měřených od základních linií určených v souladu s mezinárodním mořským právem (Úmluva OSN o mořském právu, uzavřená v Montego Bay dne 10. prosince 1982).“

II. Spor v původním řízení a předběžné otázky

24. V květnu roku 2008 společnost GSP prodala tři samozdvížené těžební plošiny na volném moři, které byly provozovány v Černém moři (a konkrétně podle informací obsažených v žádosti předkládajícího soudu v rumunských teritoriálních vodách), určitým maltským kupujícím za účelem provádění vrtných prací. Samozdvížené plošiny nebo samozdvížené jednotky jsou pohyblivé plošiny, které se skládají z plovoucího trupu, který byl vybaven několika pohyblivými nohama. Existence trupu umožňuje, aby těžební jednotka a veškeré připojené zařízení bylo přepraveno do navrhované vrtné lokality se zdviženými nohama a s trupem plovoucím na vodě. Když je plošina dopravena na místo, nohy jsou poté prodlouženy („zasunuty“) do vody. Nohy tedy ukotví plošinu na mořské dno a trup plošiny je poté zvednut vysoko nad hladinu moře. Když je plošina ve své prodloužené (nebo „zdvižené“) pozici, tvoří statickou plošinu. Až když jsou nohy po skončení vrtných prací vytaženy, trup může opět plout.

25. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru je zřejmé, že tři předmětné plošiny nejsou motorizované, nýbrž jsou ovládány vlečením. To bylo potvrzeno na jednání. Ačkoliv byl Soudní dvůr na jednání také informován, že plošinu obsluhuje posádka, že zde je lodní deník a že plošina může být ovládána svými motory, aby si poradila s oceánskými a mořskými proudy, zdá se – přestože tyto skutečnosti náleží k posouzení předkládajícímu soudu – že i když jde o plovoucí plošinu, je přepravována z místa na místo vlečnou lodí.

26. Při tomto prodeji společnost GSP vydala faktury, ve kterých uplatnila systém osvobození od DPH stanovený vnitrostátními právními předpisy [čl. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku], které provádějí čl. 148 písm. c) směrnice o DPH, pokud jde o dodávky těchto plošin. Po prodeji těchto plošin je společnost GSP nadále provozovala v Černém moři podle podmínek smlouvy o pronájmu plavidla bez posádky.

27. Dne 23. května 2016 rumunský správce daně vydal v návaznosti na vypracování zprávy o daňové kontrole dodatečný platební výměr s odůvodněním, že těžební plošiny sice mohou být považovány za lodě ve smyslu vnitrostátních právních předpisů a jsou vhodné pro plné využití na moři, během vrtných prací se neplaví, ale jsou spíše v kotvící pozici: jejich sloupy jsou v nízké pozici a spočívají na mořském dně, aby zvedaly ponton (plovoucí část) nad moře do výšky nějakých 60 až 70 metrů. Na podporu argumentu, že plošiny spadají pod osvobození od daně stanovené v čl. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku, bylo potřeba prokázat, že předmětné lodě se skutečně a převážně plaví po volném moři. Rumunský správce daně však byl toho názoru, že důkazy prokázaly, že ke skutečnému a převládajícímu užití plošin dochází v kotvící pozici pro účely vrtných prací, a nikoliv při plavbě, která je pouze vedlejší činností k vrtným pracím.

28. Společnost GSP podala proti tomuto výměru námitky, které byly zamítnuty rozhodnutím rumunského správce daně dne 24. listopadu 2016.

29. Navrhovatelka podala proti daňovému platebnímu výměru, zprávě o daňové kontrole a rozhodnutí o námitkách odvolání k předkládajícímu soudu.

III. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před soudem

30. Předkládající soud má za to, že je nezbytné nejprve objasnit, zda se osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. c) ve spojení s čl. 148 písm. a) směrnice o DPH, uplatní na dodávku samozdvížných těžebních plošin na volném moři, tj. zda taková plošina spadá pod pojem „lod“, jak je definován v uvedeném ustanovení. Zadruhé, a pokud je odpověď na první otázku kladná, si předkládající soud přeje vědět, zda osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. c) ve spojení s čl. 148 písm. a) směrnice o DPH podléhá podmínce, že činnost spočívající v plavbě na volném moři převahuje v porovnání s vrtnými pracemi.

31. Na základě těchto okolností se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být čl. 148 písm. c) ve spojení s písm. a) [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně z přidané hodnoty se za určitých podmínek uplatní na dodání samozdvížných těžebních plošin na volném moři, tedy že samozdvížná těžební plošina na volném moři spadá pod pojem „lod“ ve smyslu uvedeného ustanovení unijního práva, když toto ustanovení upravuje podle nadpisu kapitoly 7 uvedené směrnice „osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“?
- 2) V případě kladné odpovědi na předchozí otázku, musí být čl. 148 písm. c) ve spojení s písm. a) [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že nezbytnou podmínku pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty představuje skutečnost, že po dobu jejího používání (k obchodní nebo průmyslové činnosti) musí samozdvížná těžební plošina na volném moři, která doplula až na volné moře, zůstat ve skutečném stavu pohyblivosti, plování, s pohybem na moři z jednoho místa na druhé, po dobu delší, než je doba, kdy se nachází ve stacionárním stavu, nepohyblivá, v důsledku vrtných prací v moři, tedy že činnost spočívající v plavbě musí skutečně převládat nad činností spočívající ve vrtání?“

32. Písemná vyjádření předložila společnost Grup Servicii Petroliere, belgická, italská a rumunská vláda, jakož i Evropská komise. Kromě toho společnost Grup Servicii Petroliere, rumunská vláda a Evropská komise přednesly ústní vyjádření na jednání konaném dne 28. února 2019.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámka

33. Nejprve lze uvést, že bod 3 odůvodnění směrnice o DPH uvádí, že přijetím uvedené směrnice nedošlo v zásadě k věcné změně stávající právní úpravy společného systému DPH s výjimkou několika málo věcných změn, které jsou uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost. Tuto směrnici lze tedy v zásadě považovat za konsolidující legislativní opatření.

34. Protože žádné z ustanovení upravujících provedení směrnice o DPH a její vstup v platnost, která jsou stanovena v člancích 411 až 414 uvedené směrnice, neodkazuje na článek 148 písm. a) nebo c), musí být tento článek považován za mající stejný význam, jako čl. 15 odst. 4 šesté směrnice, která měla obdobné znění². Z toho tedy vyplývá, že stávající judikatura týkající se čl. 15 odst. 4 šesté směrnice musí být brána v úvahu při výkladu čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH³.

2 – Obdobně viz rozsudek ze dne 16. června 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 40.

3 – Rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, bod 25.

35. Pokud jde o čl. 15 odst. 4 šesté směrnice, Soudní dvůr uvedl, že činnosti, na které se vztahuje toto ustanovení, jsou osvobozeny od daně, protože „je lze pokládat za vývoz“⁴. Jinými slovy, na uvedené činnosti musí být nahlíženo, jako kdyby k nim došlo mimo území EU⁵.

36. V rozsudku ze dne 3. září 2015 ve věci Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 26) Soudní dvůr potvrdil, že plnění, na nějž se vztahuje čl. 148 písm. a) a c), je od daně osvobozeno z toho důvodu, že se na takové plnění pohlíží jako na vývoz.

37. Dvě vznesené předběžné otázky tedy mohou být posuzovány s ohledem na tento účel.

B. Ke dvěma předběžným otázkám

38. Podstatou dvou předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda čl. 148 písm. c) směrnice o DPH ve spojení s čl. 148 písm. a) uvedené směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně stanovené v jejím prvním ustanovení uplatní na samozdvížené těžební plošiny na volném moři.

39. Na začátek je třeba připomenout, že podle čl. 148 písm. c) směrnice o DPH je dodání lodí, které jsou uvedeny v písm. a) uvedeného článku, osvobozeno od DPH. Proto je za účelem určení, zda se na dodání samozdvížených těžebních plošin na volném moři vztahuje osvobození od daně, nezbytné posoudit zaprvé, co je tedy míněno použitím slova „loď“, jak je použito v čl. 148 písm. c), a zadruhé, jaké vlastnosti musí loď mít, aby spadala do působnosti čl. 148 písm. a) směrnice o DPH, aby její dodání mohlo být následně osvobozeno od daně.

1. Obvyklý význam pojmů „loď“ a „plavba“

40. Pokud jde o pojetí toho, co představuje loď, velmi to samozřejmě závisí na konkrétním kontextu dotčeného ustanovení.

41. Je pravda, že podle mezinárodního práva není snad žádným překvapením například, že Mezinárodní úmluva o zamezení znečištění moří z lodí (1973) (MARPOL) (ve znění Protokolu z roku 1978) (Londýn) definuje loď jako „plavidlo *jakéhokoliv typu* provozované v mořském prostředí a zahrnuje lodí na podvodních křídlech, vznášedla, ponorná plavidla, plavidla plovoucí na hladině a pevné či plovoucí plošiny“⁶. Jelikož však tato úmluva usiluje o zamezení znečištění moří, je přirozené, že vymezila pojem lodě velmi široce. Ve světle tohoto cíle je v zásadě irelevantní, zda toto znečištění pocházelo od pevné plošiny podpírající těžební plošinu nebo od běžného námořního plavidla, jako je loď nebo člun. Proto v zásadě Úmluva MARPOL zahrnuje v definici pojmu „loď“ pevné nebo plovoucí plošiny tohoto typu.

4 – Rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 21, a ze dne 14. září 2006, Elmeke, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 21.

5 – Uvedené ustanovení je opatřením na podporu konkurenceschopnosti. Protože činnosti byly skutečně prováděny uvedenými loděmi mimo územní působnost společného systému DPH, konkrétně mimo unijní vody, zboží a služby nezbytné pro provádění těchto činností, včetně lodí, by jednoduše mohly být dodávány a poskytovány provozovateli mimo EU. Kromě toho v případě zboží používaného pro zásobení lodí by při neexistenci čl. 148 písm. a) mohli být unijní dodavatelé v pokušení čekat na to, až lodě opustí unijní vody, aby jim zajistili dodávky a aby dosáhli osvobození od DPH.

6 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

42. Přesto kontext znění stávajícího čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH má určitý význam. Osvobození od daně se totiž netýká jednoduše „lodí“, ale naopak „lodí užívaných k plavbě po volném moři“. V tomto ohledu směrnice používá stejné letité pojmenování významných skutečností námořních právních předpisů obsažených v právních listinách některých členských států⁷. Výraz „[...] užívaných k plavbě po volném moři [...]“ je však důležitou a podle mého názoru rozhodující kvalifikací pojmu „loď“.

43. V obecném jazyce pojem „loď“ evokuje nějaké plavidlo, které může něco činit na vodě, včetně přepravy osob nebo zboží, bez ohledu na to, zda je tak činěno za úplatu či nikoliv nebo pouze pro rekreační účely⁸. Proto mám poněkud pochyby, zda plošina tohoto typu může být skutečně charakterizována jako „loď“ v tomto smyslu, protože nepřepravuje osoby ani zboží po vodě: spíše má povahu rozsáhlého umělého zařízení, které je po přesunu připevněno k mořskému dnu pro těžební účely. Ačkoliv je pravda, jak byl Soudní dvůr informován na jednání, že na palubě plošiny je posádka a že má lodní deník, lze nicméně vyzorovat, že tyto plošiny podle všeho postrádají mnoho standardních prvků plavící se lodě, jako je příď, kotvy nebo kormidlo, i když toto v konečném důsledku náleží ověřit vnitrostátnímu soudu v každém konkrétním případě. Podle všeho ani nemají jakýkoliv obvyklý mechanismus řízení: pravděpodobně nemají například lodní můstek, i když opět, tyto detaily náleží ověřit vnitrostátním soudům. Kromě toho, jak byl Soudní dvůr informován na jednání, plošiny, které jsou předmětem projednávané věci, mají navíc povahu plošin, které nemají žádné zařízení pro vlastní pohon.

44. Nicméně, i kdybych se v tomto bodě mýlil a „samozdvízná“ těžební plošina může i přesto být považována za „loď“, skutečnost, že takováto plošina může být považována za „loď“ (na rozdíl od mého názoru), ještě neznamená, že se jedná také o loď „užívanou k plavbě po volném moři“, jak je vyžadováno v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH.

45. Je pravda, že v některých jazykových verzích čl. 148 písm. a) výslovně nezmiňuje požadavek „užívání k plavbě“. Například německé znění jednoduše uvádí, že loď musí být užívána na volném moři⁹. Protože je však cílem článku 148 osvobodit od daně dodání lodí, ke kterému dochází v rámci územní působnosti směrnice o DPH, ale kteréžto lodě mají provádět hospodářské činnosti mimo toto území, použití uvedeného ustanovení na loď vyžaduje implicitně, avšak nezbytně, že uvedená loď je alespoň vedena k tomu, aby opustila unijní vody.

46. Z toho tedy vyplývá, že i v případě, že by se samozdvízná těžební plošina měla považovat za „loď“, musí být užívána k plavbě po volném moři, aby spadala pod definici obsaženou v čl. 148 písm. a). Plavba je v zásadě námořnické umění mořeplavectví. To znamená, že poloha lodě může být určena a budoucí směr lodě může být naplánovaný jejím navigátorem.

47. Pokud jde o pojem „volné moře“, z článku 86 Úmluvy OSN o mořském právu je zřejmé, že mezinárodní právo považuje za volné moře „všechny části moře, které nejsou zahrnuty do výlučné ekonomické zóny, do pobřežního moře anebo do vnitrozemských vod státu či do souostrovňích vod souostrovňního státu“.

48. Kontext čl. 148 písm. a) a c) tedy nezbytně předpokládá, že předmětná loď musí být alespoň schopná plavby daleko od pobřeží. Z toho dále vyplývá, že směr lodě může být plánovaný navigátorem, a že loď je tedy schopná vlastního pohonu. A ať by byly námořnické kvality předmětných těžebních plošin jakékoliv, je zcela jasné, že tyto plošiny nejsou užívány k plavbě po volném moři, zvláště proto, neboť nemají schopnost vlastního pohonu.

7 – Především například zákon o obchodní lodní přepravě Spojeného království z roku 1894, s. 742, který definoval „loď“ jako zahrnující „jakoukoliv loď nebo člun nebo jakýkoliv jiná charakteristika lodě používané při plavbě“.

8 – Nebo abych citoval slova Supreme Court of Ireland (Nejvyšší soud Irska) ve věci *The Von Rocks* [1998] 3 *Irish Reports* 41, potěšení, které mnozí nacházejí jednoduše v „hrabání se v lodích“. Citace je pro změnu převzata z publikace K. Grahama *The Wind in the Willows*.

9 – Pojmy použité v Německu jsou, že loď „auf hoher See [...] eingesetzt sind“.

49. Je samozřejmě pravda, že tyto plošiny jsou navrženy tak, aby odolávaly nepříznivým povětrnostním podmínkám, a jak bylo dále potvrzeno na jednání, mohou být přepravovány na volném moři a byly takto na volném moři i pravidelně provozovány. To však není totéž, jako tvrdit, že tyto těžební plošiny jsou „užívány k plavbě po volném moři“. Jakýkoliv jiný závěr by podle mého názoru znamenal překroucení jazyka a bylo by na něj odůvodněně pohlíženo mořeplaveckou komunitou s určitou skepsí. Myslím, že skutečně nelze charakterizovat tuto plošinu jako „námořní loď“.

50. Kromě toho lze rovněž uvést, že jakékoliv vynětí z působnosti směrnice o DPH musí být vykládáno restriktivně¹⁰ a případ zahrnutí „samozdvížné“ těžební plošiny tohoto typu do oblasti působnosti osvobození od daně podle čl. 148 písm. c) nebyl jasně stanoven.

51. Z tohoto tedy vyplývá, že osvobození od daně podle čl. 148 písm. c) se neuplatní na těžební plošiny tohoto typu.

2. Alternativní přístup

52. V každém případě, i kdyby byl obecně přijímaný význam pojmů „loď“ a „plavba“ odmítnut, jsem přesto tohoto názoru, že za okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, lze přesně k témuž závěru, tedy že osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. c) směrnice o DPH se neuplatní, dospět i jiným způsobem.

53. Je pravda, že pokud by se zohlednil pouze cíl sledovaný čl. 148 písm. a) a c) – kterým je osvobodit od daně určité činnosti, protože se na ně „pohlíží jako na vývoz“, nebo přesněji řečeno, protože souvisejí s dodáním zboží nebo poskytováním služeb určených pro území mimo EU – je třeba připustit, že z takového cíle vyplývá, že pojmu „loď“ musí být rozuměno tak, že se vztahuje na plavidlo, které může být přepravováno mimo unijní vody, třebaže nezbytně vlastními silami¹¹. Z tohoto úhlu pohledu by měl být pojem „plavba“ chápán tak, že se týká pohybu, který musí loď vykonat, aby opustila unijní vody za účelem provedení jejich činností mimo oblast působnosti právních předpisů o DPH.

54. Je však třeba také připomenout, že čl. 148 písm. c) směrnice o DPH k tomu, aby dodání lodí bylo osvobozeno od daně, kromě toho, aby loď byla užívána k plavbě, vyžaduje splnění dvou dalších podmínek. Zaprvé loď musí být určena k jedné z činností uvedených v čl. 148 písm. a) této směrnice. Zadruhé, jak již Soudní dvůr konstatoval v souvislosti se šestou směrnicí¹² a směrnicí o DPH¹³ ve věci lodí přepravujících cestující za úplatu, jakož i lodí používaných k obchodní nebo průmyslové činnosti, toto osvobození od daně se neuplatní, *leđaže* k uvedeným činnostem dochází na volném moři.

55. Pokud jde o činnosti, které musí loď provádět, aby její dodání bylo osvobozeno od daně, předkládající soud v první předběžné otázce zdůraznil, že článek 148 směrnice o DPH se nachází v kapitole 7 této směrnice, která je nadepsána „Osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“.

10 – Viz např. rozsudek ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, body 21 a 22 a citovaná judikatura.

11 – Tento závěr není v rozporu s článkem 38 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011. Přestože totiž výše uvedené nařízení zahrnuje loď pod pojem „dopravní prostředky“, které jsou definovány jako jakákoliv zařízení a prostředky konstruované k přepravě osob nebo předmětů z jednoho místa do jiného, ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že oblast působnosti této definice je omezena na pojem „dopravní prostředky“ uvedené v článku 56 a článku 59 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

12 – Viz rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 14. K odůvodnění uvedenému v tomto rozsudku bych rád zdůraznil, že výklad čl. 148 písm. a) směrnice o DPH v tom smyslu, že by byl tento článek použitelný pouze na loď přepravující cestující za úplatu, by vedl k tomu, že tato podmínka by byla bezúčelná, neboť přeprava cestujících je také obchodní činností, která je výslovně osvobozena od daně v tomto článku.

13 – Rozsudek ze dne 21. března 2013, Komise v. Francie, C-197/12, nezveřejněno, EU:C:2013:202, bod 22.

56. Protože je ale nadpis kapitoly zvolen s ohledem na prvky hlavních ustanovení nacházejících se v této kapitole, všechna ustanovení obsažená v této kapitole nemusí mít nutně oblast působnosti omezenou na předmět uvedený v nadpisu uvedené kapitoly¹⁴. V případě článku 148 písm. a) vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení, že činnosti, na které se vztahuje, nejsou omezeny na přepravu, ale zahrnují jakékoliv obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti¹⁵.

57. Není samozřejmě žádných pochyb o tom, že provádění těžebních prací na volném moři prostřednictvím těžební plošiny je jednou z činností, na které odkazuje čl. 148 písm. a), neboť průmyslová činnost zahrnuje těžbu.

58. Pokud jde o podmínku týkající se volného moře, rumunská vláda a Komise tvrdí, že z takové podmínky vyplývá, že loď musí být na volném moři užívána, zatímco belgická a italská vláda tvrdí, že loď musí být pouze vhodná pro plavbu v takových vodách bez ohledu na čas strávený na volném moři. Podle jejich názoru by loď, která provádí činnost v pobřežních vodách jednoho z členských států, mohla využívat osvobození od daně zakotvené v čl. 148 písm. c), aniž by byla užívána na volném moři, pokud by tam mohla být přesunuta.

59. Jak jsem však již uvedl, plnění, na která se vztahuje čl. 148 písm. a) a c), jsou osvobozena od daně, protože se týkají zboží a služeb zakoupených v rámci unijních území, které ale mají být užívány mimo tato území. Jinými slovy to znamená, že předmětná loď se musí přesunout z místa nacházejícího se v unijních vodách do místa mimo tyto vody, kde budou prováděny předmětné činnosti. Právě z těchto důvodů mám za to, na rozdíl od argumentů přednesených belgickou a italskou vládou, že nestačí, aby byla loď jen vhodná pro užívání na volném moři. Podle mého názoru musí být loď hlavně a skutečně zapažena do činnosti prováděné na volném moři.

3. Pojem „volné moře“ v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH

60. Konečně je nezbytné posoudit, co je míněno pojmem „volné moře“ v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH.

61. Jelikož cílem sledovaným tímto článkem je osvobodit od daně plnění, na něž se pohlíží jako na vývoz, mám za to, že pojem „volné moře“ musí být chápán v tom smyslu, že označuje vody mimo územní působnost směrnice o DPH.

62. Územní působnost uvedené směrnice je stanovena v článku 5. Podle tohoto ustanovení se směrnice o DPH použije na plnění, která se uskuteční v části území jednoho z členských států „na které se podle svého článku 299 vztahuje Smlouva o založení Evropského společenství, která byla od té doby nahrazena Smlouvou o fungování Evropské unie v souladu s [článkem 52 SEU a články 349 a 355 SFEU] s výjimkou území uvedeného nebo uvedených v článku 6 této směrnice“.

63. Není-li ve Smlouvě definice pojmu území, musí být toto území určeno v souladu se zásadami mezinárodního práva veřejného.

14 – Obdobně viz k ustanovení, jehož oblast působnosti přesahuje předmět nařízení, v němž je toto ustanovení uvedeno, rozsudek ze dne 13. června 2018, Deutscher Naturschutzring, C-683/16, EU:C:2018:433, bod 43 a následující.

15 – Mělo by být opětovně připomenuto, že podle judikatury jsou plnění, na která se vztahuje článek 148, osvobozena od daně, protože se na ně „pohlíží jako na vývoz“. Protože v případě lodě se tato musí plavit mimo oblast působnosti, aby se na ni vztahovalo uvedené ustanovení, věřím tomu, že tento pohyb by mohl vysvětlit, proč bylo toto ustanovení vloženo do kapitoly 7 s názvem „Osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“.

64. V této souvislosti rumunská vláda a Komise na jednání tvrdily, že v době přijetí šesté směrnice, která již obsahovala osvobození od daně nyní stanovené v čl. 148 písm. a), byla v platnosti pouze Úmluva o pobřežních vodách a pásnu přilehlém, podepsaná dne 29. dubna 1958 v Ženevě (Sbírka smluv Organizace spojených národů, sv. 516, s. 205), a že by tedy pojmy „území“ a „volné moře“ měly být vykládány s ohledem na tuto úmluvu.

65. Je však třeba připomenout, že přednost mezinárodních dohod uzavřených Evropskou unií před ustanoveními sekundárního práva velí vykládat posledně uvedená ustanovení v souladu s těmito dohodami¹⁶. Protože tedy rozhodnutí 98/392 vstoupilo v platnost dne 13. července 1998, tedy před tím, než byly plošiny, které jsou předmětem původního řízení, zakoupeny, území členských států muselo být posuzováno s ohledem na Úmluvu Organizace spojených národů o mořském právu¹⁷.

66. Podle článku 2 Úmluvy Organizace spojených národů o mořském právu se svrchovanost pobřežního státu rozšiřuje na pobřežní moře, jakož i na jeho mořské dno a podzemí.

67. Podle článku 3 uvedené Úmluvy má každý stát právo stanovit šíři svého pobřežního moře až po hranici nepřesahující dvanáct námořních mil měřených od základních linií určených v souladu s touto Úmluvou.

68. Nad rámec tohoto omezení Úmluva Organizace spojených národů o mořském právu stanoví, že každý pobřežní stát má svrchovaná práva na výlučnou ekonomickou zónu a kontinentální šelf. Tato práva jsou však omezena na činnosti stanovené v člancích 56 a 77 Úmluvy Organizace spojených národů o mořském právu.

69. V souladu s tím Soudní dvůr v rozsudku ze dne 29. března 2007 ve věci Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, body 59 a 60) konstatoval, že „svrchovanost pobřežního státu nad výlučnou ekonomickou zónou, jakož i nad kontinentálním šelfem, je pouze funkční a jako taková je omezena na právo vykonávat činnosti průzkumu a využívání stanovené v člancích 56 a 77 Úmluvy o mořském právu“.

70. Protože předmětnou činností ve věci Aktiebolaget NN bylo dodání a položení podmořského kabelu, kterážto činnost nefigurovala mezi činnostmi uvedenými v člancích 56 a 77 Úmluvy Organizace spojených národů o mořském právu, Soudní dvůr rozhodl, že tato činnost nespadá pod svrchovanost pobřežního státu, a tudíž nemůže být považována za činnost, která spadá pod územní působnost společného systému DPH¹⁸.

71. Přestože plošiny požívají svobodu plavby podle čl. 58 odst. 1, článku 78 a článku 87 Úmluvy Organizace spojených národů o mořském právu, v projednávané věci to nic nemění na tom, že činností, kterou provádějí, je průzkum a těžba přírodních zdrojů v podzemí oceánu. To je však jednou z činností, o kterých pojednávají články 56 a 77 Úmluvy Organizace spojených národů o mořském právu jako o činnostech, které spadají pod svrchovaná práva pobřežního státu.

16 – Viz například rozsudek ze dne 11. dubna 2013, HK Danmark, C-335/11 a C-337/11, EU:C:2013:222, body 28 až 30.

17 – V této souvislosti lze poznamenat, že rozhodnutí 98/392/ES, kterým se schvaluje Úmluva o mořském právu, neuvádí datum vstupu v platnost. Podle článku 297 SFEU však legislativní akt, který nemá stanoven den vstupu v platnost, vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení. Jelikož rozhodnutí 98/392/ES bylo zveřejněno dne 23. června 1998, je třeba mít za to, že vstoupilo v platnost dne 13. července 1998.

18 – Soudní dvůr zdůraznil, že tento závěr byl potvrzen také článkem 58 odst. 1 a článkem 79 odst. 1 Úmluvy, které za určitých podmínek vyhrazují kterémukoliv jinému státu právo položit podmořské kabely v těchto oblastech.

72. Naproti tomu tedy v případě činnosti dotčené ve věci Aktiebolaget NN, když zařízení vykonává těžební činnosti ve výlučné ekonomické zóně nebo v kontinentálním šelfu členského státu, jsou takové činnosti prováděny v rámci územní působnosti směrnice o DPH. Proto, aby mohlo být dodání plošiny osvobozeno od daně podle čl. 148 písm. c) ve spojení s čl. 148 písm. a) uvedené směrnice, nesmí provádět své činnosti v pobřežním moři, ani ve výlučné ekonomické zóně, nebo v kontinentálním šelfu unijního členského státu.

73. V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud uvedl, že plošiny, které jsou předmětem původního řízení, prováděly při koupi těžební činnost v rumunských pobřežních vodách v Černém moři a pokračovaly v provádění těchto činností po prodeji.

74. Jak se všichni účastníci řízení na jednání shodli, Černé moře zcela spadá do jedné či druhé výlučné ekonomické zóny jeho různých pobřežních států. Žádná část Černého moře proto nemůže být považována za část volného moře ve smyslu čl. 148 písm. c) směrnice o DPH¹⁹. Z toho tedy vyplývá, že i kdyby (na rozdíl od mého názoru) tyto plošiny mohly být považovány za „lodě“, které byly „užívány k plavbě po volném moři“, jejich dodání přesto nemůže spadat pod čl. 148 písm. c), a to právě kvůli místu, kde prováděly činnost bezprostředně po dodání.

75. Navzdory argumentu předneseného společností Grup servicii Petroliere tento závěr není v rozporu se skutečností, že tyto plošiny mohly být v budoucnu přemístěny do Středozemního moře nebo Severního moře, ani se zásadou daňové neutrality, která je zde chápána ve smyslu rovného zacházení²⁰.

76. V zásadě je totiž užití, které je třeba zohlednit pro určení použitelných předpisů o DPH, užití, ke kterému dojde přímo po koupi dotčeného zboží či dodání dotčených služeb, a nikoliv to, ke kterému by mohlo hypoteticky dojít někdy v budoucnu²¹.

77. Kromě toho, pokud jde o zásadu daňové neutrality, která brání tomu, aby se s podobným zbožím nebo službami, které si navzájem konkurují, zacházelo odlišně pro účely DPH²², je třeba připomenout, že posledně uvedeného se lze dovolávat pouze vůči vnitrostátním předpisům²³.

19 – Problém ve věci v původním řízení má vlastně podle všeho původ ve skutečnosti, že Rumunsko neprovedlo správně čl. 148 písm. c) v době, kdy došlo ke koupi. Článek 143 odst. 1 písm. h) zákona č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník, skutečně nevyžadoval jako podmínku pro využití osvobození od daně, aby činnosti lodě spočívaly v přepravě cestujících za úplatu, nebo aby byly používány k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti na volném moři. Patrně až na základě přijetí rozhodnutí č. 3/2015 byla tato podmínka teprve zavedena do vnitrostátních právních předpisů.

20 – Pojem daňové neutrality je používán v oblasti DPH dvěma různými způsoby. Na jedné straně je tato zásada používána k popsání cíle sledovaného mechanismem odpočtu stanoveného v šesté směrnici, konkrétně zcela osvobodit podnikatele od zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci veškerých jeho hospodářských činností, jež samy podléhají DPH. Na druhé straně je tento pojem používán ve smyslu podobném rovnému zacházení. Viz k této problematice rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48.

21 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 34. Protože plošiny jsou investiční majetek, jakákoliv změna v jejich užití podléhá článku 187 směrnice o DPH.

22 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie, C-384/01, EU:C:2003:264, bod 25. V rozsahu, v němž unijní zákonodárce požívá široké posuzovací pravomoci pro přijetí opatření daňové povahy, může první uvedený zacházet odlišně se zbožím nebo službami, které si konkurují, pokud mají vlastnosti, které je odlišují z hlediska cíle, který sledují.

23 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, body 41 až 43.

78. Je pravda, že podle určité linie judikatury je zásada neutrality v oblasti DPH vyjádřením zásady rovného zacházení²⁴, ze které vyplývá, že se srovnatelnými situacemi nesmí být zacházeno odlišně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno²⁵. Podle ustálené judikatury Soudního dvora však musí být otázka, zda jsou situace srovnatelné, posuzována ve světle předmětu dotčených ustanovení a jimi sledovaného cíle, přičemž je třeba pro tento účel zohlednit zásady a cíle dotčené oblasti²⁶.

79. Jelikož čl. 148 písm. c) směrnice o DPH osvobozuje od daně určitá plnění, protože se na ně „pohlíží jako na vývoz“, pouze lodě dodané na území Unie s úmyslem, aby prováděly činnost mimo toto území, než se vrátí do výchozí polohy, lze považovat za lodě nacházející se ve srovnatelné situaci z hlediska tohoto cíle. Zákodárce proto může zacházet s plošinami odlišně, aniž by porušoval zásadu rovného zacházení, v závislosti na tom, zda provádějí činnost na volném moři²⁷.

80. Stejně tak mám za to, že závěr, ke kterému jsem dospěl, neporušuje zásadu rovného zacházení, pokud jde o ustanovení čl. 156 písm. d) směrnice o DPH. Domnívám se totiž, že toto ustanovení není relevantní pro projednávanou věc, a to i s ohledem na zásadu daňové neutrality. Zatímco čl. 156 písm. d) stanoví, že dodání zboží, které má být vpuštěno do teritoriálních vod, aby zde bylo zabudováno do těžebních nebo výrobních plošin za účelem výstavby, opravy, údržby, úpravy nebo vybavení těchto plošin nebo za účelem propojení těchto těžebních nebo výrobních plošin s pevninou, může být osvobozeno od DPH, znění tohoto ustanovení neuvádí mezi plněními, na něž se vztahuje, další prodej těžebních plošin.

V. Závěry

81. Na základě výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na otázky položené Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) tak, že čl. 148 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 148 písm. a) uvedené směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené v tomto prvním ustanovení se neuplatní na samozdvížené těžební plošiny na volném moři, jako jsou plošiny dotčené ve věci v původním řízení.

24 – Podle některých rozsudků je zásada neutrality „vyjádřením“ zásady rovného zacházení v oblasti DPH (rozsudky ze dne 19. prosince 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, bod 28 a ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 38), zatímco některé jiné ji považují za konkrétní vyjádření zásady rovného zacházení (rozsudky ze dne 19. prosince 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, bod 33 a ze dne 7. března 2013, Efir, C-19/12, nezveřejněno, EU:C:2013:148, bod 28), což se neshoduje s posledně uvedeným (rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, body 17 a 18). V nedávném rozsudku ze dne 7. března 2017, RPO, (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 38) zaujal velký senát důslednější přístup spočívající v úvaze, že pojem daňové neutrality odpovídá z hlediska svého druhého významu zásadě rovného zacházení, ale že pro přijímání opatření daňové povahy je třeba unijnímu zákonodárci přiznat širokou posuzovací pravomoc.

25 – Viz rozsudky ze dne 12. listopadu 2014, Guardian Industries a Guardian Europe v. Komise, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, bod 51, a ze dne 4. května 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, bod 35.

26 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další, C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26 a citovaná judikatura.

27 – V tomto případě je tvrzené porušení rovného zacházení důsledkem existence dvou samostatných ustanovení směrnice o DPH. Protože tato dvě ustanovení sledují odlišné cíle a protože otázku, zda jsou tyto dvě situace srovnatelné, je třeba posoudit ve světle cílů, které sledují, nelze se v zásadě dovolávat žádného porušení zásady rovného zacházení.