

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. července 2012(*)

„Osvobození zboží od cla a od DPH při dovozu – Palivo nacházející se v běžných nádržích pozemních motorových vozidel – Pojem ‚silniční motorové vozidlo‘ – Lokomotivy – Silniční doprava a železniční doprava – Zásada rovného zacházení – Zásada neutrality“

Ve věci C-250/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva) ze dne 17. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 20. května 2011, v řízení

Lietuvos geležinkeliai AB

proti

Vilniaus teritorinė muitinė,

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, A. Prechal, K. Schiemann (zpravodaj), C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. dubna 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Lietuvos geležinkeliai AB J. Sakalauskasem a K. Švirinasem, advokatai,
- za Vilniaus teritorinė muitinę L. Markevičienę, jako zmocněnkyní,
- za Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos A. Šipavičiusem, jako zmocněncem,
- za litevskou vládu D. Kriaučiūnasem a D. Stepanienę, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu G. Papadaki a I. Bakopoulousem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Steiblytę a C. Soulay, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu:

- čl. 112 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla (Ú. v. st. L 105, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 419), ve znění nařízení Rady (EHS) č. 1315/88 ze dne 3. května 1988 (Ú. v. st. L 123, s. 2; Zvl. vyd. 02/04, s. 3, dále jen „nařízení č. 918/83“);
- čl. 107 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla (Ú. v. st. L 324, s. 23);
- čl. 82 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 83/181/EHS ze dne 28. března 1983, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu (Ú. v. st. L 105, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 91), ve znění směrnice Rady 88/331/EHS ze dne 13. června 1988 (Ú. v. st. L 151, s. 79; Zvl. vyd. 09/01, s. 131, dále jen „směrnice 83/181“), a
- čl. 84 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu (Ú. v. st. L 292, s. 5).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Lietuvos geležinkeliai AB (litevskou železniční akciovou společností, dále jen „LG“) a Vilniaus teritorinė muitinė (celním úřadem ve Vilniusu), jehož předmětem je dodatečné vyměření spotřební daně a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uložení pokuty celním úřadem společnosti LG.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 112 nařízení č. 918/83 je zařazen do jeho hlavy XXVII nadepsané „Pohonné hmoty a maziva nacházející se v silničních [v pozemních] motorových vozidlech a speciálních kontejnerech“.

4 Článek 112 odst. 1 písm. a) tohoto nařízení stanoví, že od dovozního cla jsou osvobozeny pohonné hmoty v běžných nádržích osobních a užitkových motorových vozidel [osobních motorových vozidel a motorových vozidel k obchodnímu použití] a motocyklů vstupujících na celní území Společenství.

5 Článek 112 odst. 2 písm. a) uvedeného nařízení definuje pojem „užitkové motorové vozidlo [motorové vozidlo k obchodnímu použití]“ následujícím způsobem:

„jakékoli silniční motorové vozidlo (včetně tahače s přívěsem nebo bez něj), které je svou konstrukcí a vybavením připravené a určeno k přepravě za úplatu nebo bezúplatně:

- více než devíti osob, včetně řidiče,
- zboží,
- a jakékoli speciální silniční motorové vozidlo určené k jiným účelům než k přepravě jako

takové“.

6 V bulharské, španělské, české, německé, estonské, řecké, anglické, francouzské, italské, lotyšské, litevské, maďarské, maltské, polské, portugalské, rumunské, slovenské, slovinské a finské verzi článku 112 odst. 2 písm. a) tohoto nařízení je podmíněné vozidlo definováno jako „silniční“, zatímco v dánské, nizozemské a švédské verzi není tento prvek obsažen.

7 Článek 113 nařízení č. 918/83 umožňuje členským státům omezit množství pohonné hmoty v běžných nádržích motorových vozidel k obchodnímu použití osvobozené od dovozního cla na 200 litrů na vozidlo a cestu.

8 Nařízení č. 918/83 bylo s účinností od 1. ledna 2010 zrušeno nařízením č. 1186/2009. Ustanovení článku 112 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) a článku 113 nařízení č. 918/83 však byla doslovná, respektive v některých jazykových verzích v podstatě doslovně převzata do článku 107 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) a článku 108 nařízení č. 1186/2009.

9 Článek 82 směrnice 83/181 je zařazen do kapitoly VI a nadepsán „Pohonné hmoty a maziva nacházející se v silničních [v pozemních] motorových vozidlech a speciálních kontejnerech“.

10 Článek 82 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví, v podstatě stejnými slovy jako čl. 112 odst. 1 písm. a) nařízení č. 918/83, že od DPH při dovozu jsou osvobozeny pohonné hmoty v běžných nádržích osobních motorových vozidel a motorových vozidel k obchodnímu použití a motocyklů.

11 Článek 82 odst. 2 písm. a) směrnice 83/181 obsahuje definici „užitkového motorového vozidla [motorového vozidla k obchodnímu použití]“, která je ve všech jazykových verzích, s výjimkou verze rumunské a švédské, stejná, respektive v podstatě stejná jako definice uvedená v čl. 112 odst. 2 písm. a) nařízení č. 918/83.

12 V bulharské, španělské, české, německé, estonské, řecké, anglické, francouzské, italské, lotyšské, litevské, maďarské, maltské, polské, portugalské, slovenské, slovinské, finské a švédské verzi článku 82 odst. 2 písm. a) směrnice 83/181 je podmíněné vozidlo definováno jako „silniční“, zatímco v dánské, nizozemské a rumunské verzi není tento prvek obsažen.

13 Článek 83 směrnice 83/181 členským státům umožňuje omezit množství pohonné hmoty v běžných nádržích užitkových motorových vozidel osvobozené od DPH na 200 litrů na vozidlo a cestu.

14 Směrnice 83/181 byla s účinností od 30. listopadu 2009 zrušena směrnicí 2009/132. Ustanovení článku 82 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) směrnice 83/181 však byla doslovná, respektive v některých jazykových verzích v podstatě doslovně převzata do článku 84 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) směrnice 2009/132. I článek 85 směrnice 2009/132 obsahuje ustanovení, která jsou v podstatě totožná s ustanoveními článku 83 směrnice 83/181.

Litevské právo

15 Článek 40 zákona Litevské republiky č. IX-751, o dani z přidané hodnoty (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis) (statymas č. IX-751, Žin., 2002, t. 35-1271, 2002, t. 40, 2002, t. 46, 2002, t. 48), ve znění pozdějších změn (Žin., 2004, t. 17-505, dále jen „zákon o DPH“), nadepsaný „Zvláštní případy, kdy je dovážené zboží osvobozeno od DPH při dovozu“, stanoví v odst. 1 bod 21, že DPH při dovozu nebude vybírána z „pohonných hmot a maziv nacházejících se v automobilových vozidlech a nezbytných pro provoz těchto vozidel“.

16 Bod 18.1 nařízení vlády č. 438, o osvobození zboží od daně z přidané hodnoty při dovozu (dėl importuojamų prekių neapmokestinimo pridėtinės vertės mokestiu, Žin., 2004, t. 58-2048), ze

dne 16. dubna 2004 stanoví, že osvobození od DPH při dovozu podle čl. 40 odst. 1 bodu 21 zákona o DPH se vztahuje na pohonné hmoty:

„které se nachází v zabudovaných palivových nádržích – uvedených v technické dokumentaci výrobce (včetně plynových nádrží zabudovaných ve vozidle jako součást plynového systému) – silničních motorových vozidlech k obchodnímu použití pro přepravu osob či zboží, včetně traktorů a tahaců návesů, pokud jsou vedeny z těchto nádrží přímo do zabudovaných palivových systémů vozidel nebo jsou použity pro činnost chladicích či jiných systémů“.

17 Článek 41 zákona Litevské republiky č. IX-1987 o spotřebních daních (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, Žin., 2004, č. 26-802, dále jen „zákon o spotřebních daních“), nadepsaný „Zvláštní případy, kdy jsou energetické produkty osvobozeny od spotřební daně“, stanoví v odst. 1 bod 8 osvobození od spotřební daně pro:

„energetické produkty, které byly do Litevské republiky dovezeny v zabudovaných motorových palivových a olejových nádržích, které jsou uvedeny v technické dokumentaci výrobce a z nichž jsou tyto pohonné hmoty a oleje odváděny přímo do zabudovaných motorových palivových a mazivových systémů vozidel“.

18 Článek 41 odst. 2 zákona o spotřebních daních stanoví, že režim uplatnění a omezení osvobození uvedených v odstavci 1 tohoto článku stanoví vláda či vládou zmocněný orgán.

19 Bod 12 Pravidel pro uplatnění osvobození od daně uvedených v čl. 41 odst. 1 bodech 3 až 8 zákona o spotřebních daních, schválených formou nařízení vlády č. 821 ze dne 4. března 2002 (Žin., 2002, č. 56-2264), stanoví, že při dovozu do Litvy se spotřební daň nevybírá z energetických produktů, „které se nachází v zabudovaných palivových nádržích – uvedených v technické dokumentaci výrobce (včetně plynových nádrží zabudovaných ve vozidle jako součást plynového systému) – silničních motorových vozidlech k obchodnímu použití pro přepravu osob či zboží, včetně traktorů a tahaců návesů, pokud jsou vedeny z těchto nádrží přímo do zabudovaných palivových systémů vozidel nebo jsou použity pro činnost chladicích či jiných systémů, jsou-li použity v tomtéž vozidle, v němž byly dovezeny“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

20 V období od 1. ledna 2005 do 30. dubna 2010 LG pravidelně nakupovala na vlakových nádražích Nástrov a Sovetsk v Kaliningradské oblasti (Rusko) dieselové palivo pro provoz svých lokomotiv. Palivo bylo tankováno do běžných palivových nádrží a v těchto nádržích dováženo na celní území Evropské unie, aniž bylo předmětem celního prohlášení.

21 Litevské orgány sdělily LG, že se na pohonné hmoty dovezené v palivových nádržích lokomotiv z této země vztahují osvobození při dovozu. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Celní odbor Ministerstva financí Litevské republiky) konkrétně v dopise ze dne 26. února 2002 uvedl, že pohonné hmoty v palivových nádržích lokomotiv překračující hranici Litevské republiky není třeba deklarovat samostatně a že tyto pohonné hmoty nejsou předmětem spotřební daně ani DPH při dovozu.

22 Mimoto podala LG dne 8. března 2007 k Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státnímu úřadu daní při Ministerstvu financí Litevské republiky) žádost o upřesnění, zda lze podle zákona o DPH považovat lokomotivy za silniční motorová vozidla. Tento orgán v odpovědi ze dne 27. března 2007 potvrdil, že lokomotivy jsou za taková vozidla považovány.

23 V dopise ze dne 14. listopadu 2008 zaslaném Litevské republice Evropská komise uvedla,

že lokomotivy nelze považovat za silniční motorová vozidla, a osvobození podle § 112 nařízení ?. 918/83 a podle § 82 směrnice 83/181 se tudíž nevztahují na pohonné hmoty dovážené v běžných palivových nádržích lokomotiv.

24 Dopisem ze dne 20. listopadu 2008 informovalo Ministerstvo financí společnost LG, že se osvobození od DPH při dovozu podle zákona o DPH na lokomotivy nevztahují. LG následně přestala plnit palivové nádrže svých lokomotiv pohonnými hmotami na ruském území. Dopisem ze dne 27. listopadu 2009 informovalo totéž ministerstvo společnost LG, že jeho služby vyberou dlužné daně z pohonných hmot přepravovaných v běžných palivových nádržích lokomotiv.

25 Vilniaus teritorinio muitinio provedl následně daňovou kontrolu týkající se pohonných hmot dovezených na celní území Unie v běžných palivových nádržích lokomotiv v období od 1. ledna 2005 do 30. dubna 2010 a dne 16. prosince 2010 doručil společnosti LG rozhodnutí ?. OVM320138M, kterým jí byla vyměřena spotřební daň, DPH při dovozu, úroky z prodlení a pokuta za neodvedení spotřební daně a DPH při dovozu v celkové výši 28 860 895 LTL.

26 Dne 6. ledna 2011 podala LG proti tomuto rozhodnutí stížnost k Celnímu odboru Ministerstva financí. Jelikož celní odbor nevydal rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě, podala LG dne 3. března 2011 žalobu na neplatnost uvedeného rozhodnutí k předkládajícímu soudu.

27 Tento soud uvádí, že hlava nařízení ?. 918/83, která obsahuje relevantní ustanovení, se vztahuje na „silniční [pozemní] motorová vozidla“ a že lokomotivy do této kategorie spadají. Jeho pochybnosti se týkají otázky, zda je ústřední a z právního hlediska odvoditelné, aby se u různých kategorií silničních [pozemních] vozidel uplatňoval odlišný daňový režim. Je podle něj třeba zvážit, zda lze odlišné daňové zacházení s lokomotivami a se silničními vozidly odvodnit objektivními kritérii, jsou-li všechny ostatní podmínky, a sice ústřední vozidla (v daném případě obchodní použití), dovoz pohonných hmot (v běžných nádržích) a způsob využití těchto pohonných hmot (k pohonu vozidel), totožné.

28 Za těchto podmínek se Mokestinų ginamosios komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba osvobození od dovozního cla stanovené v § 112 odst. 1 písm. a) nařízení ?. 918/83 a v § 107 odst. 1 písm. a) nařízení ?. 1186/2009 vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na motorová vozidla, jako jsou lokomotivy?

2) Je třeba osvobození od DPH stanovené v § 82 odst. 1 písm. a) směrnice 83/181[...] a v § 84 odst. 1 písm. a) směrnice 2009/132[...] vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na motorová vozidla, jako jsou lokomotivy?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku, musí být právní úprava, jako je úprava v ustanoveních § 82 odst. 1 písm. a) směrnice 83/181[...] a § 84 odst. 1 písm. a) směrnice 2009/132[, vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby polský stát omezoval případy osvobození pohonných hmot od DPH při dovozu tím, že stanoví, že takové osvobození se vztahuje výlučně na pohonné hmoty, které jsou na území Evropské unie dovezeny v běžných nádržích automobilových vozidel a jsou nezbytné pro provoz těchto vozidel?“

K předběžným otázkám

29 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba projednat společně, je to, zda musí být § 112 odst. 1 písm. a) nařízení ?. 918/83, § 107 odst. 1 písm. a) nařízení ?. 1186/2009, § 82 odst. 1 písm. a) směrnice 83/181 a § 84 odst. 1 písm. a) směrnice 2009/132

vykládány tak, že se vztahují i na lokomotivy.

30 Je namístě připomenout, že podle těchto ustanovení jsou od dovozního cla a od DPH při dovozu osvobozeny mimo jiné pohonné hmoty v běžných palivových nádržích „užitkových motorových vozidel [motorových vozidel k obchodnímu použití]“ vstupujících na území Unie.

31 Pojem „užitkové motorové vozidlo [motorové vozidlo k obchodnímu použití]“ je v čl. 112 odst. 2 písm. a) nařízení č. 918/83, čl. 107 odst. 2 písm. a) nařízení č. 1186/2009, čl. 82 odst. 2 písm. a) směrnice 83/181 a v čl. 84 odst. 2 písm. a) směrnice 2009/132 definován jako „jakékoli silniční motorové vozidlo“ odpovídající určitým zvláštním požadavkům, které mohou v zásadě splňovat jak lokomotivy, tak i jiná pozemní vozidla.

32 Jak již bylo uvedeno v bodech 6, 8, 12 a 14 tohoto rozsudku, jednotlivé jazykové verze dotyčných ustanovení se z tohoto hlediska liší. V bulharské, španělské, české, německé, estonské, řecké, anglické, francouzské, italské, lotyšské, litevské, maďarské, maltské, polské, portugalské, slovenské, slovinské a finské verzi je předemtné vozidlo výslovně definováno jako „silniční motorové vozidlo“, zatímco v dánské a nizozemské verzi není tento převlastek obsažen. V těchto verzích je použit pojem „motorové vozidlo“.

33 V rumunské a švédské verzi je v tomto ohledu rozdíl mezi zněním dotčených nařízení a zněním dotčených směrnic. Zatímco definice obsažená v rumunské verzi nařízení č. 918/83 a č. 1186/2009 obsahuje pojem „silniční motorové vozidlo“, je v definici obsažené v téže jazykové verzi směrnice 83/181 a 2009/132 uveden pojem „motorové vozidlo“. Naopak u švédské verze obsahuje definice uvedená v nařízeních č. 918/83 a č. 1186/2009 pojem „motorové vozidlo“ a definice uvedená ve směrnících 83/181 a 2009/132 pojem „silniční motorové vozidlo“.

34 Podle ustálené judikatury platí, že jednotlivé jazykové verze unijního předpisu musí být vykládány jednotně, takže v případě rozdílů mezi těmito verzemi musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí (viz zejména rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Plato Plastik Robert Frank, C-341/01, Recueil, s. I-4883, bod 64 a citovaná judikatura).

35 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury v oblasti DPH, která je použitelná i na problematiku cel, je třeba výrazy použité pro stanovení výjimek vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 20).

36 Stran účelu dotyčných ustanovení je třeba uvést, že litevská vláda a Komise poukazovaly na jednání na to, že cílem sledovaným osvobozeními od dovozního cla a od DPH podle těchto ustanovení je usnadnit jednotlivcům překročení vnějších hranic Unie a zároveň zmírnit celní a daňové kontroly, jež musí provádět příslušné orgány. Systematické prověření obsahu palivových nádrží všech silničních vozidel, která každodenně vjíždí na území Unie, by představovalo úkol téměř nemožný a v každém případě by bylo nepřiměřené nákladům a nepřijemným důsledkům pro cestující ve srovnání s částkami dovozního cla a DPH, které by z něj mohly plynout.

37 Neexistuje pochybnost, na základě čehož by se dalo dospět k závěru, že by uvedená ustanovení měla jiný účel, než jaký byl popsán v bodě 36 tohoto rozsudku. Ba právě naopak, tento účel je potvrzen tím, že čl. 113 nařízení č. 918/83, čl. 108 nařízení č. 1186/2009, čl. 83 směrnice 83/181 i čl. 85 směrnice 2009/132 umožňují členským státům omezit množství pohonných hmot, na něž se vztahují ustanovení dotčená ve věci v převodním řízení, na 200 litrů

na vozidlo a cestu.

38 Pokud jde ovšem o takové lokomotivy, jako lokomotivy dotčené ve věci v povodním řízení, plyne ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, že kapacita jejich palivových nádrží může dosáhnout až 7 000 litrů. Kromě toho disponovala podle litevské vlády LG v roce 2008 jen 136 lokomotivami s dieselovým motorem a jen část z nich pravidelně překračovala hranici mezi Litevskou republikou a Ruskou federací. Systematické prověřování obsahu palivových nádrží lokomotiv by tudíž podle všeho neobnášelo stejné nesnáze, jaké byly popsány v bodě 36 tohoto rozsudku u silničních vozidel a kterým se unijní zákonodárce zjevně snažil přijetím dotčených ustanovení předejít.

39 Z toho vyplývá, že by uplatnění osvobození od dovozního cla a od DPH podle uvedených ustanovení u lokomotiv nebylo v souladu s cílem, jež unijní zákonodárce při přijímání těchto ustanovení sledoval.

40 Předpis sekundárního unijního práva musí být samozřejmě vykládán v nejvyšší možné míře v souladu s ustanoveními Smluv a s obecnými zásadami unijního práva (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 1991, Rauh, C-314/89, Recueil, s. I-1647, bod 17, a ze dne 1. dubna 2004, Borgmann, C-1/02, Recueil, s. I-3219, bod 30).

41 LG namítá, že výklad dotčených ustanovení, podle kterého se na železniční dopravu nevztahují tytéž výhody jako na silniční dopravu, je v rozporu se zásadou rovného zacházení.

42 Podle LG je železniční doprava v přímém soutěžním vztahu se silniční dopravou a neexistuje žádné objektivní kritérium, na jehož základě by bylo možné odvodnit rozlišování mezi jednotlivými kategoriemi pozemních vozidel z hlediska zdanění. Společnost LG v této souvislosti podotýká, že v danové oblasti se porušení zásady rovného zacházení může vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci z jiných hledisek (rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 49).

43 Společnost LG tvrdí, že silniční doprava je alternativou k železniční dopravě v oblasti nákladní i osobní dopravy. Tyto druhy dopravy jsou si navíc podobné, především z hlediska trasování sítí, druhů přepravovaných nákladů a podmínek jejich provozu, který nejčastěji spočívá ve využívání vozidel poháněných zabudovaným spalovacím motorem a pohybujících se srovnatelnými rychlostmi.

44 V této souvislosti je třeba poznamenat, že podle ustálené judikatury vyžaduje zásada rovného zacházení, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odvodněno (rozsudek ze dne 10. ledna 2006, IATA a ELFAA, C-344/04, Sb. rozh. s. I-403, bod 95).

45 Z ustálené judikatury dále plyne, že zásada rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou danové neutrality, brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz zejména rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-0000, bod 32 a citovaná judikatura).

46 Soudní dvůr však v bodě 96 výše uvedeného rozsudku IATA a ELFAA konstatoval, že jednotlivé způsoby dopravy nejsou zpravidla zamýšlené a že situace podniků působících v odvětví provozu každého z těchto způsobů dopravy nejsou tedy srovnatelné.

47 Kromě toho, jak plyne i z bodů 36 až 38 tohoto rozsudku, nejsou lokomotivy z hlediska cíle,

jejž unijní zákonodárce p?i p?ijímání t?chto ustanovení sledoval, v situaci srovnatelné se situací, v které se nacházejí silni?ní vozidla.

48 Z toho vyplývá, že podle zásady rovného zacházení není nutné vykládat doty?ná ustanovení tak, že se mají vztahovat i na lokomotivy.

49 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první a druhou otázku je t?eba odpov?d?t, že ?l. 112 odst. 1 písm. a) na?ízení ?. 918/83, ?l. 107 odst. 1 písm. a) na?ízení ?. 1186/2009, ?l. 82 odst. 1 písm. a) sm?rnice 83/181 a ?l. 84 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2009/132 je t?eba vykládat tak, že se na lokomotivy nevztahují.

50 S ohledem na odpov?? na první a druhou otázku již není namíst? se zabývat t?etí otázkou.

K náklad?m ?ízení

51 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

?lánek 112 odst. 1 písm. a) na?ízení Rady (EHS) ?. 918/83 ze dne 28. b?ezna 1983 o systému Spole?enství pro osvobození od cla, ve zn?ní na?ízení Rady (EHS) ?. 1315/88 ze dne 3. kv?tna 1988, ?l. 107 odst. 1 písm. a) na?ízení Rady (ES) ?. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Spole?enství pro osvobození od cla, ?l. 82 odst. 1 písm. a) sm?rnice Rady 83/181/EHS ze dne 28. b?ezna 1983, kterou se vymezuje oblast p?sobnosti ?l. 14 odst. 1 písm. d) sm?rnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození n?kterých druh? zboží od dan? z p?idané hodnoty p?i kone?ném dovozu, ve zn?ní sm?rnice Rady 88/331/EHS ze dne 13. ?ervna 1988, a ?l. 84 odst. 1 písm. a) sm?rnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. ?íjna 2009, kterou se vymezuje oblast p?sobnosti ?l. 143 písm. b) a c) sm?rnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození n?kterých druh? zboží od dan? z p?idané hodnoty p?i kone?ném dovozu, je t?eba vykládat tak, že se na lokomotivy nevztahují.

Podpisy.

* Jednací jazyk: litevština.