

62018CC0291

GENERALINIO ADVOKATO

GERARD HOGAN IŠVADA,

pateikta 2019 m. balandžio 10 d. (1)

Byla C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

prieš

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(Curtea de Apel București (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinę sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinę sprendimą – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 148 straipsnio a ir c punktai – Neapmokestinimas PVM – Keliamųjų grąžimo atviroje įroje platformų tiekimas – Laivas – Švokos apibrėžtis – Šlyga, susijusi su laivyba atvirojoje įroje“

1.

Ar keliamoji grąžimo atviroje įroje platforma yra laivas, naudojamas „navigacijoje [navigacijai] atviroje įroje <...>“? Tai yra pagrindinis klausimas, ? kur? dabar privalo atsakyti Teisingumo Teismas, gavęs Curtea de Apel București (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) prašymą priimti prejudicinę sprendimą.

2.

Šis prašymas priimti prejudicinę sprendimą pateiktas byloje tarp Grup Servicii Petroliere SA (toliau – GSP), bendrovės, kurios pagrindinė buveinė yra Rumunijoje, ir Rumunijos mokesčių institucijų dėl PVM neapmokestinamo trijų keliamųjų grąžimo atviroje įroje platformų tiekimo tam tikroms Maltos bendrovių. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 148 straipsnio c punkte, aiškinamame kartu su šios direktyvos 148 straipsnio a punktu, nustatytas neapmokestinimas taikomas šio pobūdžio keliamosioms grąžimo atviroje įroje platformoms.

3.

Pagal šias nuostatas valstybės narės visų pirma privalo neapmokestinti PVM laivą, naudojamą navigacijai atviroje įroje ir gabenančią keleivius už atlygą arba naudojamą komerciniais, gamybos ar žvejybos veiklos tikslais, tiekimo. Kaip jau pažymėjau, esminis svarstytinas klausimas yra tas, ar šis neapmokestinimas taikomas šioms konkrečioms grąžimo platformoms. Prieš nagrinėjant šį klausimą pirmiausia reikia išdėstyti atitinkamas viešosios tarptautinės teisės, Europos Sąjungos

teisės ir nacionalinės teisės nuostatas.

I. Teisinis pagrindas

A. Viešoji tarptautinė teisė

4.

1982 m. gruodžio 10 d. Montego Bėjuje sudaryta Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencija (Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys, 1833, 1834 ir 1835 t., p. 3, toliau – Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencija) įsigaliojo 1994 m. lapkričio 16 d. Bendrijos vardu ši konvencija buvo patvirtinta 1998 m. kovo 23 d. Tarybos sprendimu 98/392/EB (OL L 179, 1998, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 33 t., p. 208).

5.

Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos 2 straipsnio „Teritorinės jūros, oro erdvės virš teritorinės jūros, jos dugno ir jo gelmių teisinis statusas“ 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Pakrantės valstybės suverenitetas, be jos sausumos teritorijos ir vidaus vandenų, o salyno valstybės atveju – be jos salyno vandenų, apima ir gretimą jos pakrantęms jūros juostą, kuri vadinama teritorine jūra.

2. Šis suverenitetas apima ir oro erdvę virš teritorinės jūros, taip pat teritorinės jūros dugną ir jo gelmes“.

6.

Šios konvencijos 3 straipsnis „Teritorinės jūros plotis“ suformuluotas taip:

„Kiekviena valstybė turi teisę nustatyti savo teritorinės jūros plotį, neviršijantį 12 jūrmylių, matuojamą nuo bazinių linijų, nustatytą pagal šią konvenciją.“

7.

Šios konvencijos V dalyje „Išskirtinė ekonominė zona“ yra jos 55–75 straipsniai.

8.

56 straipsnyje „Pakrantės valstybės teisės, jurisdikcija ir pareigos išskirtinėje ekonominėje zonoje“ numatyta:

„1. Išskirtinėje ekonominėje zonoje pakrantės valstybė turi:

a)

suverenias teises tyrinėti ir eksploatuoti, saugoti ir valdyti gyvuosius išteklius ir negyvosios gamtos turtus, kurie yra vandenyse virš jūros dugno, jūros dugne ir jo gelmėse, bei kitaip tyrinėti ir eksploatuoti išskirtinę ekonominę zoną, pavyzdžiui, gaminti energiją vandens, srovių ir vėjo pagalba;

<...>

2. Naudodamasi savo teisėmis ir vykdydama savo pareigas pagal šią konvenciją išskirtinėje ekonominėje zonoje, pakrantės valstybė tinkamai atsižvelgia į kitų valstybių teises ir pareigas ir

veikia tokiu būdu, kuris atitinka šios konvencijos nuostatas.

3. Šiame straipsnyje minimomis teisėmis, susijusiomis su jūros dugnu ir jo gelmėmis, naudojamosi vadovaujantis VI dalimi.“

9.

Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos 58 straipsnio „Kitų valstybių teisės ir pareigos išskirtinėje ekonominėje zonoje“ 1 dalis suformuluota taip:

„Išskirtinėje ekonominėje zonoje visos valstybės, tiek pakrantės, tiek ir neturinčios prie jūros, atsižvelgiant į atitinkamas šios konvencijos nuostatas, naudojasi 87 straipsnyje nurodytomis laivybos ir perskridimo, povandeninių kabelių ir vamzdynų klojimo laisvėmis ir kitais tarptautiniu požiūriu teisėtai jūros naudojimo būdais, susijusiais su šiomis laisvėmis, tokiais kaip tie, kurie yra neatskiriama nuo laivų, orlaivių ir povandeninių kabelių bei vamzdynų eksploatavimo, ir neprieštaraujančiais kitoms šios konvencijos nuostatoms.“

10.

Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos VI dalyje „Kontinentinis šelfas“ yra 76–85 straipsniai.

11.

77 straipsnio „Pakrantės valstybės teisės į kontinentinį šelfą“ 1 dalyje nurodyta:

„Pakrantės valstybė naudojasi suverenėmis teisėmis į kontinentinį šelfą, kiek tai susiję su jo eksploatavimu bei jo gamtos turto eksploatavimu.“

12.

78 straipsnio, pavadinto „Dengiančių vandenų ir oro erdvės teisinis statusas bei kitų valstybių teisės ir laisvės“, 2 dalyje numatyta:

„Naudodamasi teisėmis į kontinentinį šelfą, pakrantės valstybė neturi pažeisti ar nepateisinamai trukdyti kitų valstybių laivybai ir trukdyti joms naudotis kitomis teisėmis ir laisvėmis, numatytomis šioje konvencijoje.“

B. Europos teisė

1. Šeštoji direktyva

13.

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), 15 straipsnyje buvo numatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

4. prekes, skirtas aprūpinti kuro ir maisto atsargomis laivus:

a)

naudojamus laivybai atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygą arba naudojamus komerciniuose, pramonės ar žvejybos veiklose;

b)

naudojamus gelbėjimui ir pagalbai jūroje arba pakraninėje žvejybai, išskyrus pakraninę žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis;

<...>

5. įrini laivą, nurodytą 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomojimą ir juose įmontuotas ar naudojamos įrangos, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomojimą, remontą ir priežiūrą;

<...>“

14.

Šeštoji direktyva buvo panaikinta PVM direktyva, kuri įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

2. PVM direktyva

15.

PVM direktyvos 3 konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„Siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principų atitinkantį, aiškų ir racionalų nuostatų išdystymą, tikslinga direktyvą išdystyti nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nors iš esmės tai nereikš esminių galiojančių teisės aktų pakeitimų. Vis dėlto reikėtų padaryti nedaug esminių pakeitimų, kurie yra neatsiejami nuo direktyvos išdystymo nauja redakcija. Kai daromi tokie pakeitimai, išsamus jų sąrašas pateikiamas nuostatose, reglamentuojančiose jų perkėlimą į nacionalinę teisę ir įsigaliojimą.“

16.

PVM direktyvos 6 skyriaus „Eksporto neapmokestinimas PVM“ 146 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a)

prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribą arba tai atlikta jo vardu;

b)

prekių tiekimas, kai į atitinkamoje teritorijoje neįsisteigus prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribą arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai įsigyjantis asmuo išgabena prekes, skirtas rengti, aprūpinti kuru pramogų laivus, privačius orlaivius ar kitas asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamas transporto priemones arba papildyti

j? atsargas;

<...>

d)

kilnojamojo turto aptarnavimo paslaug? teikimas, kai šis turtas ?sigytas ar importuotas turint tiksl? Bendrijoje atlikti tokius aptarnavimo darbus, ir š? turt? paslaugos teik?jas ar paslaugas ?sigyjantis asmuo, ne?sisteig?s j? atitinkamoje teritorijoje, išsiunt? ar išgabeno už Bendrijos rib? arba tai buvo atlikta paslaugos teik?jo ar paslaugas ?sigyjan?io asmens vardu;

e)

paslaug? teikimas, ?skaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prek?, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.“

17.

PVM direktyvos IX antraštin?s dalies 7 skyriuje „Neapmokestinimas PVM, susij?s su tarptautiniu transportu“ esantis 148 straipsnis suformuluotas taip:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

a)

tiekiamos prek?s, skirtos kuru ir atsargomis apr?pinti laivus, naudojamus navigacijoje [navigacijai] atviroje j?roje ir gabenan?ius keleivius už atlyg? arba naudojamus komercin?s, gamybin?s ar žvejybin?s veiklos tikslais, arba paieškos ar gelb?jimo darbams j?roje, arba pakran?i? žvejybai, išskyrus pakran?i? žvejybos laiv? apr?pinim? atsargomis;

<...>

c)

tiekami, modifikuojami, remontuojami, priži?rimi, naudojami užsakoviesiems reisams ir nuomojami a punkte nurodyti j?r? laivai, taip pat tiekiama, nuomojama, remontuojama ir priži?rima juose ?montuota ar naudojama ?ranga, ?skaitant žvejybos ?rang?;

<...>“

18.

Min?tos direktyvos 156 straipsnis yra jos 10 skyriuje „Su tarptautine prekyba susijusi? sandori? neapmokestinimas PVM“. Jame numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s gali PVM neapmokestinti sandori?, pagal kuriuos:

a)

tiekiamos prek?s pateikiamos muitinei ir tam tikrais atvejais padedamos laikinai saugoti;

b)

tiekiamos prekės vežamos ? laisvųjų zonų arba padedamos ? laisvųjų sandėlių;

c)

tiekiamos prekės, kurioms taikomos muitinės sandėliavimo procedūros arba muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūros;

d)

tiekiamos prekės vežamos ? teritorinius vandenis tam, kad jos būtų ?montuotos grąžimo ar gavybos platformose vykdant tokių platformų statybų, remontų, priežiūrų, rekonstrukcijų ar ?rengimų arba siekiant jas sujungti su žemynu;

e)

tiekiamos prekės vežamos ? teritorinius vandenis kuru ir atsargomis aprūpinti grąžimo ar gavybos platformas.

2. 1 dalyje nurodytos vietos apibrėžtos galiojančiomis Bendrijos muitų nuostatomis.“

3. Tarybos ?gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011

19.

2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 ?gyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 38 straipsnyje numatyta:

„1. Transporto priemonės, kaip nurodyta Direktyvos 2006/112/EB 56 straipsnyje ir 59 straipsnio pirmos pastraipos g punkte, apima motorines ir nemotorines transporto priemones, taip pat kitą ?rangą ir ?taisus, skirtus žmonėms ar daiktams vežti iš vienos vietos ? kitą, kuriuos galima tempti, traukti arba stumti transporto priemonėmis, paprastai suprojektuotus taip, kad galėtų vežti, ir iš tikrųjų galinčius tai daryti.

2. 1 dalyje nurodytos transporto priemonės visų pirma yra šios:

<...>

d)

laivai;

<...>“

C. Nacionalinė teisė

20.

2008 m. gegužės mėn. redakcijos Legea No 571/2003 privind Codul fiscal (?statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 143 straipsnyje „Eksporto ir kitų panašių sandorių, prekių tiekimo Bendrijos viduje ir prekių tarptautinio ir Bendrijos viduje gabenimo neapmokestinimas“ numatyta:

„1. PVM neapmokestinami: <...>

h)

jūrų laivybai skirtų laivų atveju, kai jie naudojami tarptautiniam žmonių ir (ar) prekių gabenimui, žvejybai ar bet kokiai kitai ekonominei veiklai ar gelbėjimo ir pagalbos jūroje operacijoms šie veiksmai:

1.

laivų tiekimas, modifikavimas, remontas, priežiūra, užsakymas, išperkamoji nuoma ir nuoma, taip pat juose įmontuotos ar naudojamos įrangos tiekimas, išperkamoji nuoma, nuoma, remontas ir priežiūra, įskaitant žvejybos įrangą; <...>“

21.

Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, 144 straipsnyje „Specialūs neapmokestinimo atvejai, susiję su tarptautiniu prekių gabenimu“ nurodyta:

„1. PVM neapmokestinamas:

a)

prekių tiekimas, kai prekės <...>:

7.

įvežamos į teritorinius vandenis:

—

tam, kad jos būtų įmontuotos gręžimo ar gavybos platformose vykdant tokių platformų statybą, remontą, priežiūrą, rekonstrukciją ar pertvarkymą arba siekiant jas sujungti su žemynu;

—

aprašant gręžimo ar gamybos platformas degalais ir maistu.“

22.

Ordonanța Guvernului No. 42/1997 privind transportul maritim și pe cile navigabile interioare (Vyriausybės dekretas Nr. 42/1997 dėl jūrų ir vidaus vandenų transporto) 23 straipsnyje numatyta:

„Šiame dekrete laivais yra laikomi:

a)

visų rūšių jūrų ir vidaus laivybos laivai, motoriniai ar nemotoriniai, kurie plaukioja vandens paviršiuje ar po vandeniu, skirti prekėms ir (ar) keleiviams vežti, žvejybai, naudojami vilkti ar stumti;

b)

plūduriojančiosios konstrukcijos, tokios kaip žemsiurbės, plūduriojantys keltuvai, plūduriojantys kranai, plūduriojantys motorizuoti ar nemotorizuoti ekskavatoriai ir panašūs įrenginiai;

c)

pl?duriuojantys ?renginiai, kuri? pagrindin? paskirtis n?ra plaukiojimas, tokie kaip pl?duriuojan?ios krantin?s ir prieplaukos, pontonai, pl?duriuojantys elingai, gr?žimo platformos ir panaš?s ?renginiai, švyturiniai laivai;

d)

pramoginiai laivai.“

23.

Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Centrin?s mokes?i? komisijos sprendimas Nr. 3/2015) 1 punkte nurodyta:

„Laikotarpiu nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d.: laiv?, skirt? j?r? laivybai, naudojam? tarptautiniam žmoni? ir (ar) preki? gabenimui, žvejybai ar bet kokiai kitai ekonominei j?r? veiklai atveju neapmokestinimas PVM pagal Mokes?i? kodekso 143 straipsnio 1 dalies h punkt? <...> taikomas tuo atveju, jei laivas yra faktiškai ir didži?j? laiko dal? naudojamas laivybai j?roje. Siekiant nustatyti, ar laivas faktiškai ir didži?j? laiko dal? yra naudojamas j?roje, negalima atsižvelgti vien tik ? objektyvius kriterijus, tokius kaip laivo ilgis ar tonažas, nors jais gal?t? b?ti remiamasi netaikant neapmokestinimo tiems laivams, kurie bet kuriuo atveju neatitinka Mokes?i? kodekso 143 straipsnio 1 dalies h punkto reikalavim?, t. y. tiems laivams, kurie yra netinkami laivybai j?roje. <...> Pagal [PVM direktyv?] ir Mokes?i? kodekso 143 straipsnio 1 dalies h punkt? laivybos „j?roje“ s?voka apima bet kuri? j?ros dal? už bet kurios valstyb?s teritorini? vanden?, esan?i? už 12 j?rmyli? nuo pagal tarptautin? j?r? teis? nustatyt? bazini? linij? (1982 m. gruodžio 10 d. Montego B?juje sudaryta Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencija).“

II. Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

24.

2008 m. geguž?s mėn. GSP pardav? tris Juodojoje j?roje (tiksliau, remiantis prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikta informacija, Rumunijos teritoriniuose vandenyse) eksploatuojamas keliam?sias gr?žimo atviroje j?roje platformas tam tikriems pirk?jams iš Maltos gr?žimo veiklai vykdyti. Keliamosios platformos, kurios pasikelia pa?ios, yra mobilios, sudarytos iš pl?duriuojan?io korpuso, prie kurio pritvirtintos kelios paslankios kojos. D?l korpuso gr?žimo ?renginys ir visa prie jo prijungta technika gali b?ti nugabenama ? si?lom? gr?žimo viet? kojomis ? virš?, korpusui pl?duriuojant ant vandens. Kai platforma atvyksta ? viet?, kojos pailginamos (?statomos) ? vanden?. Taigi kojos, atremtos ? j?ros dugn?, laiko platform?, o pati platforma iškeliam aukštai virš j?ros paviršiaus. ? toki? pad?t? iškelta platforma nebejuda. Platforma gali v?l pl?duriuoti tik tada, kai užbaigus gr?žimo darbus iš vandens ištraukiamos jos kojos.

25.

Iš Teisingumo Teismui atsi?stos bylos medžiagos matyti, kad trys nagrin?jamos platformos n?ra savaeig?s, jos gabenamos velkant. Tai buvo patvirtinta per teismo pos?d?. Nors per pos?d? Teisingumo Teismas taip pat buvo informuotas, kad platformoje dirba personalas, kad yra registracijos žurnalas ir kad platforma gali b?ti valdoma varikliais d?l vandenyno srovi? ir j?ros s?naš?, atrodyt?, kad platforma, net kai ji pl?duriuoja, iš vienos vietos ? kit? j? gabena vilkikas (nors šias faktines aplinkybes galiausiai tur?s patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas).

26.

Šio pardavimo atveju GSP išrašo skaitas fakturas, taikydama nacionalinės teisės aktuose (Mokesčių kodekso 143 straipsnio 1 dalies h punkte), kuriais, kiek tai susiję su šių platformų tiekimu, PVM direktyvos 148 straipsnio c punktas buvo perkeltas į nacionalinės teisės, numatytą neapmokestinimo PVM schemą. Po pardavimo GSP toliau eksploatavo šias platformas Juodojoje jūroje pagal laivo nuomos bei gulos sutarties sąlygas.

27.

2016 m. gegužės 23 d., patvirtinus mokestinio patikrinimo aktą, Rumunijos mokesčių administratorius pateikė pranešimą dėl PVM perskaičiavimo, motyvuodamas tuo, kad nors gręžimo platformos pagal nacionalinės teisės aktus galėtų būti laikomos laivais ir yra tinkamos neribotai naudoti jūroje, vykdančios gręžimo veiklą jos neplaukioja, o veikiau stovi pastatytos: jų stulpai remti dugną ir iškelia pontoną (plūduriuojančią dalį) maždaug 60–70 m. virš vandens. Tam, kad platformų tiekimui būtų taikomas Mokesčių kodekso 143 straipsnio 1 dalies h punkte numatytas neapmokestinimas, buvo būtina parodyti, kad nagrinėjamas laivas faktiškai ir didžiąją laiko dalį plaukioja atvirojoje jūroje. Vis dėlto Rumunijos mokesčių administratorius nusprendė, kad pagal turimus rodymus platformos faktiškai ir daugiausia naudojamos nemobilios, kai yra vykdoma gręžimo veikla, o ne tada, kai jos plaukioja, nes ši veikla tik papildo gręžimą.

28.

GSP pateikė skundą dėl šio pranešimo, bet 2016 m. lapkričio 24 d. sprendimu Rumunijos valstybinis mokesčių inspekcija jį atmetė.

29.

Pareiškėja apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pranešimą apie mokytiną mokestį, mokesčių patikrinimo aktą ir sprendimą dėl skundo.

III. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

30.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte, aiškinamame kartu su jos 148 straipsnio a punktu, nustatytas neapmokestinimas taikomas keliamųjų gręžimo atviroje jūroje platformų tiekimui, t. y. ar ši platforma patenka į sąvoką „laivas“, kaip ji apibrėžta minėtoje nuostatoje. Antra, jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte, aiškinamame kartu su jos 148 straipsnio a punktu, numatytam neapmokestinimui taikoma sąlyga, kad plaukiojimo atviroje jūroje veikla yra pagrįdinė, palyginti su gręžimo veikla.

31.

Šiomis aplinkybėmis Curtea de Apel București (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar PVM direktyvos 148 straipsnio c punktas, siejamas su to paties straipsnio a punktu, turi būti aiškinamas taip, kad neapmokestinimas PVM tam tikromis sąlygomis taikomas parduodant keliamąsias gręžimo atviroje jūroje platformas, t. y. ar, vadovaujantis minėta Sąjungos teisės

norma, keliamoji grąžio atviroje įroje platforma patenka į „laivo“ sąvoką, kadangi šia norma reglamentuojamas, kaip matyti iš tos direktyvos 7 skyriaus pavadinimo, „neapmokestinimas PVM, susijęs su tarptautiniu transportu“?

2.

Jei prieš tai suformuluotą klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar iš [PVM direktyvos] 148 straipsnio c punkto, siejamo su to paties straipsnio a punktu, išaiškinimo matyti, kad pagrindinis neapmokestinimo pridėtinės vertės mokestis sąlyga yra tai, kad naudojimo (komercinėje ir (arba) pramoninėje veikloje) metu atviroje įroje esanti keliamoji grąžio platforma privalo būti mobili, plūduriuoti, įroje nuplaukti nuo vieno taško iki kito ir tai daryti ilgesnį laiką nei būtų stacionari ir nemobili dėl atviroje įroje vykdomos grąžio veiklos, t. y. ar platformos laivybos laikas iš tikrųjų turi būti ilgesnis už grąžio veiklos laiką?“

32.

Rašytines pastabas pateikė Grup Servicii Petroliere, Belgijos, Italijos ir Rumunijos vyriausybės, taip pat Europos Komisija. Be to, Grup Servicii Petroliere, Rumunijos vyriausybė ir Europos Komisija buvo išklausytos 2019 m. vasario 28 d. vykusiame teismo posėdyje.

IV. Analizė

A. Pirminė pastaba

33.

Pirmiausia būtų galima pažymėti, jog PVM direktyvos 3 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad priimant šią direktyvą iš esmės nebuvo padaryta jokių esminių teisės aktų dėl bendros PVM sistemos pakeitimų, išskyrus nedidelius esminius pakeitimus, išsamiai išvardytus nuostatose, kuriomis reglamentuojamas direktyvos perkėlimas į nacionalinę teisę ir įsigaliojimas. Taigi ši direktyva iš esmės gali būti laikoma suvestinės redakcijos teisės aktu.

34.

Kadangi nė vienoje iš nuostatų, kuriomis reglamentuojamas PVM direktyvos perkėlimas į nacionalinę teisę ir įsigaliojimas ir kurios išdėstytos šios direktyvos 411–414 straipsniuose, 148 straipsnio a ar c punktai nenurodyti, šis straipsnis turi būti laikomas turiniu tokią pat reikšmę kaip ir Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalis, kuri buvo suformuluota panašiai (2). Vadinas, aiškinant PVM direktyvos 148 straipsnio a ir c punktus, turi būti atsižvelgta į esamą jurisprudenciją, susijusią su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalimi (3).

35.

Dėl Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad sandoriai, kuriems taikoma ši nuostata, neapmokestinami PVM, nes jie „prilyginami eksporto operacijoms“ (4). Kitaip tariant, šie sandoriai turi būti laikomi tokiais, lyg jie buvo sudaryti už ES teritorijos ribų (5).

36.

2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendime Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 26 punktas) Teisingumo Teismas patvirtino, kad sandoris, kuriam taikomi 148 straipsnio a ir c punktai, nėra apmokestinamas PVM, nes šis sandoris prilyginamas eksporto operacijoms.

37.

Taigi iškeltus du klausimus galima nagrinėti atsižvelgiant į šį tikslą.

B. Dėl dviejų klausimų

38.

Savo dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 148 straipsnio c punktas, aiškinamas kartu su šio straipsnio a punktu, turi būti aiškinamas taip, kad pirmojoje nuostatoje nustatytas neapmokestinimas taikytinas keliamosioms grąžimo atviroje įroje platformoms.

39.

Pirmiausia reikėtų priminti, kad pagal PVM direktyvos 148 straipsnio c punktą šio straipsnio a punkte nurodytas laivų tiekimas nėra apmokestinamas PVM. Taigi siekiant nustatyti, ar neapmokestinimas taikomas keliamųjų grąžimo atviroje įroje platformų tiekimui, reikia nustatyti, pirma, ką 148 straipsnio c punkte reiškia žodis „laivas“ ir, antra, kokias savybes laivas turi turėti, kad patektų į PVM direktyvos 148 straipsnio a punkto taikymo sritį ir jo tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM.

1. Bendra sąvoka „laivas“ ir „navigacija“ reikšmė

40.

Žinoma, kalbant apie tai, kas yra laivas, daug priklauso nuo konkretaus nagrinėjamos nuostatos konteksto.

41.

Pavyzdžiui, pagal tarptautinį teisę turbūt nestebina tai, kad Tarptautinėje konvencijoje dėl teršimo iš laivų prevencijos (1973) (MARPOL) (iš dalies pakeista 1978 m. Protokolu) (Londonas) laivas apibrėžiamas kaip „bet kokio tipo laivas, naudojamas įros aplinkoje, ir apima laivus su povandeniniais sparnais, laivus su oro pagalve, galinčius veikti po vandeniu arba plūdrius aparatus ir stacionarias arba plaukiojančias platformas“ (6). Vis dėlto, kadangi šia konvencija siekiama užkirsti kelią įrų taršai, natūralu, kad joje laivo sąvoka buvo apibrėžta labai plačiai. Atsižvelgiant į šį tikslą, iš esmės nesvarbu, ar ši tarša sukyla stacionari platforma, palaikanti grąžimo įrenginį, ar įprastas įrinis didesnis ar mažesnis laivas. Iš esmės todėl MARPOL konvencijoje į laivo sąvokos apibrėžtį įtrauktos šios rūšies stacionarios arba plaukiojančios platformos.

42.

Vis dėlto tam tikrą reikšmę turi PVM direktyvos 148 straipsnio a ir c punktų formuluotė. Galiausiai neapmokestinimas taikomas ne šiaip „laivams“ simpliciter, jis taikomas laivams, „naudojam[ie]ms navigacijoje [navigacijai] atviroje įroje“. Šiuo klausimu direktyvoje vartojamos tos pačios nusistovėjusios plačiai žinomos įrų teisės aktų, kuriuos kaip įstatymus yra priėmusios kai kurios valstybės narės, formuluotės (7). Vis dėlto frazė „naudojamus navigacijoje [navigacijai] atviroje įroje“ yra svarbi ir, mano nuomone, lemiamai apibūdina žodį „laivas“.

43.

Įprastinai kalboje žodis „laivas“ reškia tam tikros rūšies laivą, galintį kažką daryti ant vandens, skaitant žmonius arba prekių gabenimą, neatsižvelgiant į tai, ar tai daroma už atlygą, ar ne, ar tiesiog pramoginiiais tikslais (8). Taigi labai abejoju, ar šiuo požiūriu tokio pobūdžio platforma galėtų būti tinkamai apibūdinta kaip „laivas“, nes ji negabena nei žmonių, nei prekių vandenyje: tai daugiau yra didelė žmogaus padaryta mašinų struktūra, kuri perkeltus pritvirtinama prie jūros dugno gręžimo tikslais. Nors, kaip Teisingumo Teismas buvo informuotas per posėdį, tokioje platformoje tikrai yra gula ir registracijos žurnalas, vis dėlto derėtų pažymėti, kad atrodo, jog keliamoji gręžimo atviroje jūroje platforma neturi daugelio plaukiojimo skirtam laivui įprastų savybių, kaip antai laivapriekio, inkaro ar vairo, nors galiausiai tai kiekvienam atveju turi patikrinti nacionaliniai teismai. Be to, neatrodo, kad platformos turėtų kokį nors įprastą vairavimo mechanizmą: pavyzdžiui, atrodo, kad nėra jokios vairavimo kabinos, nors ir visi šie informacijos turi patikrinti nacionaliniai teismai. Ir dar, kaip Teisingumo Teismas buvo informuotas per posėdį, šioje byloje nagrinėjamos platformos yra iš to, kurios neturi jokio savaraišio mechanizmo.

44.

Net jeigu ir klysiu šiuo klausimu ir „keliamoji“ gręžimo platforma vis dėlto gali būti laikoma „laivu“, tai, kad tokia platforma (priešingai mano paties nuomonei) gali būti laikoma „laivu“ simpliciter, nereiškia, kad tai taip pat yra laivas, naudojamas „navigacijoje [navigacijai] atviroje jūroje“, kaip to reikalaujama PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte.

45.

Tiesa, kai kuriose 148 straipsnio a punkto kalbinėse versijose reikalavimas „naudojamus navigacijoje [navigacijai]“ aiškiai nepaminėtas. Pavyzdžiui, versijoje vokiečių kalba tiesiog nurodyta, kad būtina, jog laivas būtų naudojamas atviroje jūroje (9). Kadangi 148 straipsnio tikslas yra neapmokestinti PVM laivų tiekimo, vykdomo geografinėje PVM direktyvos taikymo srityje, tačiau jeigu laivai yra skirti ekonominei veiklai vykdyti už šios geografinės taikymo srities ribų, norint taikyti šią nuostatą laivui, netiesiogiai, bet būtinai reikalaujama, kad laivų būtų galima bent nuvairuoti, kad jis paliktų ES vandenį.

46.

Vadinasi, net jei keliamoji gręžimo atviroje jūroje platforma turėtų būti laikoma „laivu“ tam, kad patektų į 148 straipsnio a punkte pateiktą apibrėžimą, vis dėlto ji turi būti naudojama navigacijai atviroje jūroje. Navigacija iš esmės yra jūrų laivyba. Ji reiškia, kad gali būti nustatyta laivo buvimo vieta, o jį plukdantis asmuo gali nustatyti būsimą laivo kursą.

47.

Kalbant apie terminą „atvira jūra“, iš Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos 86 straipsnio aišku, kad tarptautinėje teisėje atvira jūra laikomos „visos jūros dalys, kurios neįeina į valstybės išskirtiną ekonominę zoną, teritorinę jūrą ar vidaus vandenį arba į salyno valstybės salyno vandenį“.

48.

Taigi pagal 148 straipsnio a ir c punktų kontekstą neabejotinai pripažįstama, kad nagrinėjamas laivas turi galėti bent būti nuvairuotas toli nuo kranto. Tai savo ruožtu reiškia, kad laivą plukdantis asmuo turi galėti nustatyti laivo kryptį ir kad laivas turi galėti plaukti sava eiga. Neatsižvelgiant į nagrinjamą grąžimo platformų savybes įrojo, visiškai aišku, kad šios platformos nėra naudojamos navigacijai atviroje jūroje, nes jos neturi jokių galimybių plaukti sava eiga.

49.

Žinoma, iš tiesų šios platformos yra sukurtos taip, kad atlaikyti nepalankias oro sąlygas ir, kaip buvo patvirtinta per teismo posėdį, jas galima transportuoti atviroje jūroje ir jos yra reguliariai eksploatuojamos šiuo būdu atviroje jūroje. Vis dėlto tai nėra tas pats, kas sakyti, kad šios grąžimo platformos yra naudojamos „navigacijoje [navigacijai] atviroje jūroje“. Mano nuomone, bet kokia kita išvada iškreiptas tekstas ir įrininkų bendruomenėje pagrįstai būtų vertinama šiek tiek skeptiškai. Manau, kad niekas realiai negalėtų apibūdinti šios platformos kaip „įrų laivo“.

50.

Be to, galima pažymėti ir tai, kad bet kokia PVM direktyvos taikymo srities išimtis turi būti aiškinama siaurai (10) ir kad nebuvo aiškiai parodyta, jog šio pobūdžio „keliamosios“ grąžimo platformos patenka į 148 straipsnio c punkte nustatyto neapmokestinimo taikymo sritį.

51.

Taigi dėl šių priežasčių darytina išvada, kad 148 straipsnio c punkte nustatytas neapmokestinimas netaikomas šio pobūdžio grąžimo platformoms.

2. Alternatyvus požiūris

52.

Bet kuriuo atveju, net nesvarbu, kokia apskritai pripažįstama sąvokų „laivas“ ir „navigacijoje [navigacijai]“ reikšmė, vis dėlto laikausi nuomonės, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, prie lygiai tokios pat išvados, t. y. kad PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte nustatytas neapmokestinimas netaikytinas, galima prieiti ir kitu būdu.

53.

Žinoma, jeigu būtų atsižvelgiama tik į 148 straipsnio a ir c punktus siekiamą tikslą – neapmokestinti PVM tam tikrą sandorį, nes jie „prilyginami eksporto operacijoms“, arba tiksliau todėl, kad jie yra susiję su prekėmis, kurios skirtos naudoti už ES teritorijos ribų, tiekimu ar tokių paslaugų teikimu, reikia pripažinti, kad toks tikslas reiškia, kad žodis „laivas“ turi būti suprantamas kaip reiškiantis laivą, kuris gali būti nuplukdytas už ES vandenų ribų, bet būtinai sava eiga (11). Vadovaujantis tuo pačiu požiūriu, žodis „navigacija“ galėtų reikšti judesius, kuriuos laivas turi atlikti, kad paliktų ES vandenį, siekdamas vykdyti veiklą už PVM teisės aktų taikymo srities ribų.

54.

Vis dėlto taip pat reikia priminti, kad PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte tam, kad laivą tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM, taip pat reikalaujama, kad, be laivo naudojimo navigacijai, būtų vykdytos dar dvi sąlygos. Pirma, laivas turi būti skirtas vienai iš šios direktyvos 148 straipsnio a punkte išvardytų veiklos rūšių. Antra, kaip dėl Šeštosios direktyvos (12) ir PVM direktyvos (13) jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, kalbant tiek apie keleivius už atlygą plukdančius laivus, tiek apie laivus, naudojamus komercinei ar gamybos veiklai, šis

neapmokestinimas taikomas tik tuo atveju, jeigu veikla vykdoma atviroje j?roje.

55.

Kalbant apie veiki?, kuri? laivas turi vykdyti, kad jo tiekimas b?t? neapmokestintas PVM, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo pirmajame klausime pabr?ž?, kad PVM direktyvos 148 straipsnis pamin?tas šios direktyvos 7 skyriuje „Neapmokestinimas PVM, susij?s su tarptautiniu transportu“.

56.

Vis d?lto, kadangi skyriaus pavadinimas pasirenkamas atsižvelgiant ? jame esan?i? pagrindini? nuostat? sudedam?sias dalis, vis? skyriaus nuostat? taikymo sritis neb?tinai apsiriboja šio skyriaus pavadinime nurodytu klausimu (14). Kalbant apie 148 straipsnio a punkt?, iš pa?ios šios nuostatos formuluot?s matyti, kad veikla, kuriai taikomas šis straipsnis, neapribota vien vežimu ir apima bet koki? komercin?, žvejybos ar gamybos veiki? (15).

57.

Žinoma, nekyla abejoni?, kad gr?žimo atviroje j?roje veikla naudojant gr?žimo platform? yra viena iš 148 straipsnio a punkte nurodyt? veiklos r?ši?, nes gamybin? veikla apima gr?žim?.

58.

D?l s?lygos, susijusios su atvira j?ra, Rumunijos vyriausyb? ir Komisija teigia, kad ši s?lyga reiškia, jog laivas turi b?ti naudojamas atviroje j?roje, o Belgijos ir Italijos vyriausyb?s teigia, kad laivas turi b?ti tik tinkamas plaukioti tokiuose vandenyse, neatsižvelgiant ? atviroje j?roje praleist? laik?. J? nuomone, laivas, kuris savo veiki? vykdo vienos iš valstybi? nari? teritoriniuose vandenyse, gal?t? pasinaudoti 148 straipsnio c punkte ?tvirtintu neapmokestinimu net ir nenaudojamas atviroje j?roje, jei tik j? b?t? galima ten perkelti.

59.

Vis d?lto, kaip jau pažym?jau, sandoriai, kuriems taikomi 148 straipsnio a ir c punktai, yra neapmokestinami, nes jie susij? su prek?mis ar paslaugomis, kurios yra perkamos ES teritorijoje, bet kurias numatoma naudoti už šios teritorijos rib?. Kitaip tariant, tai reiškia, kad nagrin?jamas laivas turi nuplaukti iš ES vandenyse esan?ios vietos ? viet?, esan?i? už ši? vanden? rib?, kur bus vykdoma nagrin?jama veikla. B?tent d?l ši? priežas?i?, priešingai Belgijos ir Italijos vyriausyb? pateiktiems argumentams, manau, kad to nepakanka, kad laivas b?t? tinkamas naudoti atviroje j?roje. Mano nuomone, laivas turi b?ti daugiausia ir faktiškai naudojamas atviroje j?roje vykdomai veiklai.

3. PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte esanti atviros j?ros s?voka

60.

Galiausiai reikia išnagrinti, k? reiškia PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte vartojama s?voka „atvira j?ra“.

61.

Kadangi 148 straipsniu siekiama neapmokestinti PVM eksporto operacijoms prilyginam? sandori?, manau, kad atviros j?ros s?voka turi b?ti suprantama kaip reiškianti vandenį, nepatenkan?ius ? PVM direktyvos teritorin? taikymo srit?.

62.

Šios direktyvos teritorin? taikymo sritis nustatyta jos 5 straipsnyje. Pagal ši? nuostat? PVM direktyva taikoma sandoriams, sudarytiems toje vienos iš valstybi? nari? teritorijos dalyje, kuriai taikoma Europos bendrijos steigimo sutartis, nuo to laiko pakeista Sutartimi d?l Europos Sąjungos veikimo, kaip apibr?žta (ESS 52 straipsnyje ir SESV 349 ir 355 straipsniuose), išskyrus bet kuri? šios direktyvos 6 straipsnyje nurodyt? teritorij?.

63.

Jeigu Sutartyje teritorijos s?voka neapibr?žta, ji turi b?ti nustatyta pagal tarptautin?s viešosios teis?s principus.

64.

Šiuo klausimu Rumunijos vyriausyb? ir Komisija per teismo pos?d? teig?, kad tuo metu, kai buvo priimta Šeštoji PVM direktyva, kurioje jau buvo numatyta išimtis, dabar numatyta 148 straipsnio a punkte, galiojo tik 1958 m. balandžio 29 d. Ženevoje pasirašyta konvencija d?l teritorin?s j?ros ir gretutin?s zonos (Jungtini? Taut? sutar?i? serija, 516 t., p. 205), tod?l teritorijos ir atviros j?ros s?vokos tur?t? b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? ši? konvencij?.

65.

Vis d?lto reik?t? nepamiršti, kad Europos Sąjungos sudaryt? tarptautini? susitarim? viršenyb? prieš antrin?s teis?s aktus reiškia, kad šie teis?s aktai nuo šio susitarimo ?sigaliojimo dienos turi b?ti aiškinami taip, kad atitikt? šiuos susitarimus (16). Vadinasi, kadangi Sprendimas 98/392 ?sigaliojo 1998 m. liepos 13 d., prieš nuperkant pagrindin?je byloje nagrin?jamas platformas, valstybi? nari? teritorija tur?jo b?ti vertinama atsižvelgiant ? Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencij? (17).

66.

Pagal Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencijos 2 straipsn? pakrant?s valstyb?s suverenitetas apima teritorin? j?r?, taip pat jos dugn? ir gelmes.

67.

Pagal šios konvencijos 3 straipsn? kiekviena valstyb? turi teis? nustatyti savo teritorin?s j?ros plot?, neviršijant? 12 j?rmyli?, matuojam? nuo bazini? linij?, nustatyt? pagal ši? konvencij?.

68.

Be šios ribos, Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencijoje numatyta, kad kiekviena pakrant?s valstyb? turi suverenias teises ? išskirtin? ekonomin? zon? ir kontinentin? šelf?. Vis d?lto šios teis?s apsiriboja veikla, atitinkamai nurodyta Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencijos 56 ir 77 straipsniuose.

69.

Atitinkamai 2007 m. kovo 29 d. Sprendime Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, 59 ir 60

punktai) Teisingumo Teismas konstatavo, kad „pakrantų valstybų suverenitetas išimtinėje ekonominėje zonoje ir ant kontinentinio šelfo yra tik funkcinis ir juose galima atlikti tik JŲ teisės konvencijos 56 ir 77 straipsniuose numatytus veiksmus“.

70.

Kadangi Sprendime Aktiebolaget NN nagrinėta veikla buvo kabelio tiekimas ir tiesimas jūros dugne ir ji nebuvo tarp Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos 56 ir 77 straipsniuose išvardytų veiklos rūšių, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši veikla nepriklauso pakrantų valstybų narų suverenitetui, taigi jos negalima laikyti patenkančia į bendros PVM sistemos teritorinę taikymo sritį (18).

71.

Nagrinėjamu atveju, nors platformoms taikoma Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos 58 straipsnio 1 dalyje, 78 ir 87 straipsniuose nurodyta laivybos laisvė, nepaneigiama, kad ji vykdoma veikla yra gamtos išteklių tyrinėjimas ir eksploatavimas vandenyno dugne ir podugnyje. Vis dėlto tai yra viena iš veiklos rūšių, kuri Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos 56 ir 77 straipsniuose nurodoma kaip veikla, kuriai taikomos pakrantų valstybų suverenios teisės.

72.

Taigi, priešingai Sprendime Aktiebolaget NN nagrinėjami veiklai, kai laivas vykdo grąžimo veiklą valstybų narų išskirtinėje ekonominėje zonoje arba kontinentiniame šelfe, tokia veikla vykdoma neviršijant PVM direktyvos teritorinės taikymo srities. Taigi, kad platformos tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 148 straipsnio c punktą, aiškinamą kartu su jos 148 straipsnio a punktu, platforma negali vykdyti savo veiklos nei ES valstybų narų teritorinėje jūroje, nei jos išskirtinėje ekonominėje zonoje ar kontinentiniame šelfe.

73.

Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos platformos jūrų sigijimo metu vykdomą grąžimo veiklą Rumunijos teritoriniuose vandenyse Juodojoje jūroje ir kad po šios platformos sigijimo jos toliau vykdoma ši veikla.

74.

Kaip visos šalys sutiko per teismo posėdį, Juodoji jūra visiškai priklauso vienai ar kitai šaliai jos pakrantų valstybių išskirtinei ekonominei zonai. Taigi nė vienos Juodosios jūros dalies negalima laikyti atviros jūros dalimi, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 148 straipsnio c punktą (19). Taigi darytina išvada, kad net jeigu (priešingai mano nuomonei) šios platformos galėtų būti laikomos „laivais“, naudojamais „navigacijoje [navigacijai] atviroje jūroje“, vis dėlto 148 straipsnio c punktas negali būti taikomas jūrų tiekimui būtų dėl jūrų veiklos vykdymo vietos iš karto po platformos tiekimu.

75.

Priešingai Grup servicii Petroliere pateiktam argumentui, šios išvados nepaneigia tai, kad šios platformos atėityje galėtų būti perkeltos į Viduržemio jūrą arba Šiaurės jūrą, taip pat nepaneigia mokesčių neutralumo principas, šiuo atveju suprantamas kaip vienodo požiūrio principas (20).

76.

Iš esmės naudojimas, kurį reikia atsižvelgti siekiant nustatyti taikytinas PVM taisykles, yra

tiesioginis naudojimas po nagrinėjamo prekės įsigijimo ar paslaugų suteikimo, o ne galimas hipotetinis naudojimas kažkada ateityje (21).

77.

Be to, kalbant apie mokesčių neutralumo principą, pagal kurį panašios prekės ar paslaugos, kurios konkuruoja tarpusavyje, PVM tikslais negali būti vertinamos skirtingai (22), reikia priminti, kad juo galima remtis tik prieš nacionalines nuostatas (23).

78.

Žinoma, pagal tam tikrą jurisprudenciją neutralumo principas PVM srityje reiškia vienodo požiūrio principą (24), kuris reikalauja, kad panašios situacijos neturi būti vertinamos skirtingai, nebent toks vertinimas yra objektyviai pateisinamas (25). Vis dėlto Teisingumo Teismas nuosekliai konstatuoja, kad tai, ar šios situacijos yra panašios, reikia nustatyti atsižvelgiant į nagrinėjamo nuostatų dalyką ir jomis siekiamą tikslą, be to, šiuo tikslu reikia atsižvelgti į nagrinėjamos srities principus ir tikslus (26).

79.

Kadangi PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte tam tikri sandoriai neapmokestinami PVM todėl, kad jie „prilyginami eksporto operacijoms“, tik laivai, pristatyti į Sąjungos teritoriją siekiant vykdyti jų veiklą už Sąjungos teritorijos ribų, prieš grąžinant į pradinę padėtį, gali būti laikomi esančiais panašioje padėtyje, atsižvelgiant į šį tikslą. Taigi teisės aktų leidėjai gali vertinti platformas skirtingai, nepažeisdamas vienodo požiūrio principo, atsižvelgiant į tai, ar jos vykdo veiklą atviroje jūroje, ar ne (27).

80.

Be to, manau, kad mano padaryta išvada nepažeidžia vienodo požiūrio principo, atsižvelgiant į PVM direktyvos 156 straipsnio d punkto nuostatas. Iš tiesų ši nuostata neturi reikšmės šiai bylai, taip pat atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą. Nors 156 straipsnio d punkte nurodyta, kad prekės, kurios vežamos į teritorinius vandenis tam, kad jos būtų montuotos grąžimo ar gavybos platformose vykdant tokių platformų statybą, remontą, priežiūrą, rekonstrukciją ar rengimą arba siekiant jas sujungti su žemynu, tiekimas gali būti neapmokestinamas PVM, šio straipsnio tekste tarp sandorių, kuriems jis taikomas, nepaminėtas grąžimo platformų perpardavimas.

V. Išvada

81.

Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, siūlau Teisingumo Teismui į Curtea de Apel București (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos 148 straipsnio c punktas kartu su šios direktyvos 148 straipsnio a punktu turi būti aiškinamas taip, kad pirmojoje iš šių nuostatų numatytas neapmokestinimas netaikytinas tokioms keliamosioms grąžimo atviroje jūroje platformoms, kurios yra aptariamose pagrindinėje byloje.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) Pagal analogiją žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, 40 punktą.

(3) 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo Fast Bunkering Klaip?da, C?526/13, EU:C:2015:536, 25 punktas.

(4) 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, 21 punktas ir 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo Elmeka, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, 21 punktas.

(5) Ši nuostata yra konkurencingumo skatinimo priemon?. Iš ties?, kadangi nurodomo laivo vykdoma veikla vyko už bendrosios PVM sistemos teritorin?s taikymo srities rib?, t. y. už ES vanden? rib?, prekes ir paslaugas, reikalingas šiai veiklai vykdyti, ?skaitant laivus, gal?jo nesunkiai tiekti ar teikti ne ES ?kio subjektai. Be to, kalbant apie preki?, naudojam? apr?pinti laiv? kuru ir atsargomis, situacij?, nesant 148 straipsnio a punkto, ES tiek?jams gal?t? kilti pagunda palaukti, kol laivai išplauks iš ES vanden?, ir tada tiekti jiems, taip pasinaudojant neapmokestinimu PVM.

(6) Išskirta mano.

(7) Pavyzdžiui, Jungtin?s Karalyst?s Merchant Shipping Act, 1894, s.742 (Komer cin?s laivybos ?statymas), kuriame s?voka „laivas“ apibr?žiama kaip apimanti „any ship or boat or any other description of vessel used in navigation“ („bet kok? laiv? ar valt? ar kitok? navigacijai naudojamo laivo apib?dinim?“).

(8) Arba, kaip yra konstatav?s Supreme Court of Ireland (Airijos Aukš?iausiasis Teismas) byloje The Von Rocks [1998] 3 Irish Reports 41, „the pleasure which many derive from just ‘messaging about in boats.’“ („malonumas, kur? galima gauti tiesiog žaidžiant su laivais“). Pati citata paimta iš K. Grahame „The Wind in the Willows“.

(9) Versijoje vokie?i? k. parašyta, kad laivas „auf hoher See <...> eingesetzt sind“.

(10) Žr., pavyzdžiui, 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, 21 ir 22 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?.

(11) Šiai išvadai neprieštarauja ?gyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 38 straipsnis. Nors ? jame pateikt? s?vok? „transporto priemon?s“, kurios apibr?žiamos kaip bet kokie ?taisai, skirti žmon?ms ar daiktams vežti iš vienos vietos ? kit?, ?traukti ir laivai, iš šios nuostatos teksto matyti, kad šios apibr?žties taikymo sritis apsiriboja PVM direktyvos 56 straipsnyje ir 59 straipsnio pirmos pastraipos g punkte esan?ia s?voka „transporto priemon?“.

(12) Žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo Elmeka, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, 14 punkt?. Be šiamo sprendime nurodytos priežasties, nor??iau pažym?ti, kad, aiškinant PVM direktyvos 148 straipsnio a punkt? kaip taikytin? tik laivams, gabenantiems keleivius už atlyg?, ši s?lyga netekt? prasm?s, nes keleivi? vežimas taip pat yra komercin? veikla, kuri pagal š? straipsn? yra aiškiai neapmokestinama PVM.

(13) 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo Komisija / Pranc?zija, C?197/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:202, 22 punktas.

(14) D?l nuostatos, kurios taikymo sritis apima daugiau nei reglamento, kuriame pamin?ta ši nuostata, dalykas, pagal analogij? žr. 2018 m. birželio 13 d. Sprendimo Deutscher Naturschutzring, C?683/16, EU:C:2018:433, 43 ir paskesnius punktus.

(15) Dar kart? reik?t? priminti, kad pagal jurisprudencij? sandoriai, kuriems taikomas 148 straipsnis, neapmokestinami PVM, nes jie „prilyginami eksporto operacijoms“. Kadangi laivas jis turi plaukioti už šios nuostatos taikymo srities rib?, manau, kad tai gal?t? paaiškinti, kod?l ši

nuostata yra 7 skyriuje pavadinimu „Neapmokestinimas PVM, susijęs su tarptautiniu transportu“.

(16) Žr., pavyzdžiui., 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo HK Danmark, C-335/11 ir C-337/11, EU:C:2013:222, 28–30 punktus.

(17) Šiuo klausimu galima pažymėti, kad Sprendime 98/392/EB, kuriuo patvirtinama JŲT teisės konvencija, įsigaliojimo data nepaminėta. Vis dėlto pagal SESV 297 straipsnį teisėkšros procedūra priimtas aktas, kuriame šiuo klausimu nenurodyta jokia data, įsigalioja dvidešimt dienų nuo jo paskelbimo. Kadangi Sprendimas 98/392/EB buvo paskelbtas 1998 m. birželio 23 d., jis turi būti laikomas įsigaliojusiu 1998 m. liepos 13 d.

(18) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad ši išvadą patvirtina Konvencijos 58 straipsnio 1 dalis ir 79 straipsnio 1 dalis, pagal kurias, taikant tam tikras sąlygas, šiose zonose bet kuriai valstybei leidžiama įroje tiesti kabelius.

(19) Iš tikrųjų atrodo, kad pagrindinėje byloje iškilusi problema? tai, kad Rumunija tuo metu, kai buvo perkamos platformos, nebuvo teisingai perkėjusi 148 straipsnio c punkto 2 nacionalinę teisę. Iš tiesų įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, 143 straipsnio 1 dalies h punkte kaip neapmokestinimo PVM sąlygos nebuvo reikalaujama, kad laivų veiklą sudarytų keleivių vežimas už atlygą arba kad jie būtų naudojami komercinei, gamybos ar žvejybos veiklai atviroje įroje. Atrodo, kad ši sąlyga buvo nustatyta nacionalinės teisės aktuose tik priėjus Sprendimui Nr. 3/2015.

(20) PVM srityje mokesčių neutralumo sąvoka vartojama dviem skirtingais būdais. Viena vertus, šis principas naudojamas siekiant apibūdinti tikslą, kurio siekiama Šeštojoje direktyvoje numatyto atskaitos mechanizmu, t. y. siekiant visiškai atleisti verslininką nuo PVM, mokėtino ar sumokėto už visą jo ekonominę veiklą, kuri pati apmokestinama PVM, naštos. Kita vertus, ši sąvoka vartojama panašia prasme kaip ir vienodo požiūrio sąvoka. Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 48 punktą.

(21) Šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 34 punktą. Kadangi platformos yra gamybos priemonės, bet kokiems jų naudojimo pokyčiams taikomas PVM direktyvos 187 straipsnis.

(22) Šiuo klausimu žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, C-384/01, EU:C:2003:264, 25 punktą. Kadangi ES teisės aktų leidėjai turi plačią diskreciją nustatyti mokesčių priemones, jis gali skirtingai vertinti konkuruojančias prekes arba paslaugas, jeigu jos turi savybę, išskiriančią jas iš kitų, atsižvelgiant į jų siekiamą tikslą.

(23) 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 41–43 punktai.

(24) Remiantis vienu sprendimais, neutralumo principas PVM srityje „reiškia“ vienodo požiūrio principą (2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, 28 punktą ir 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, 38 punktą), o kituose konstatuojama, kad šis principas yra konkreti vienodo požiūrio principo išraiška (2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, 33 punktą ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo Efir, C-19/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:148, 28 punktą) ir nesutampa su pastaruoju (2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo Komisija / Švedija, C-480/10, EU:C:2013:263, 17 ir 18 punktai). Neseniai priimtame 2017 m. kovo 7 d. Sprendime RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 38 punktą) didžioji kolegija laikosi griežtesnio požiūrio, nusprenddama, kad pagal antrąjį reikšmę mokesčių neutralumo sąvoka prilygsta vienodo požiūrio principui, tačiau nustatant mokesčių priemonę ES teisės aktą leidžiai būtina suteikti didelę diskreciją.

(25) Žr. 2014 m. lapkričio 12 d. Sprendimo Guardian Industries ir Guardian Europe / Komisija, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, 51 punktą ir 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimo Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, 35 punktą.

(26) Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt., C-127/07, EU:C:2008:728, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

(27) Šiuo atveju nurodomo vienodo požiūrio pažeidimų lėmė dviejų atskirų PVM direktyvos nuostatų buvimas. Kadangi šiomis dviem nuostatomis buvo siekiama atskirų tikslų ir kadangi ? klausimų, ar abi situacijos yra panašios, turi būti atsakyta atsižvelgiant į jomis siekiamus tikslus, vienodo požiūrio principo pažeidimu negali būti remiamasi.