

62018CC0291

ENERĢLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA

[GERARD HOGAN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 10. aprīlī ( 1 )

Lieta C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

pret

Aģentija Nacionālā de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Aģentija Nacionālā de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(Curtea de Apel București (Bukarestes apeliācijas tiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vārtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 148. panta a) un c) punkts – Atbrīvojums no nodokļa – Pašizceļošās piekrastes zonas urbšanas platformas piegāde – Kuģis – Definīcija – Nosacījums par izmantošanu kuģošanai atklātā jūrā

1.

Vai “pašizceļošā” piekrastes zonas urbšanas platforma ir “kuģis, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā [..]”? Tas ir galvenais jautājums, uz kuru Tiesai ir jāsniedz atbilde, ievērojot Curtea de Apel București (Bukarestes apeliācijas tiesa, Rumānija) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

2.

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts tiesvedībā starp Grup Servicii Petroliere SA (turpmāk tekstā – “GSP”), kas ir sabiedrība ar juridisko adresi Rumānijā, un Rumānijas nodokļu iestādēm lietā par trīs pašizceļošu piekrastes zonas urbšanas platformu piegādi konkrētām Maltas sabiebrībām, nepieņemot PVN. Šajā ziņā iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai atbrīvojums no nodokļa, kas ir paredzēts Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 148. panta c) punktā, lasot to kopā ar šo panta a) punktu, ir attiecināms uz šāda veida pašizceļošu piekrastes zonas urbšanas platformām.

3.

No šīm tiesību normām izriet, ka dalībvalstīm no nodokļa it īpaši ir jāatbrīvo tieši kuģu piegāde, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā un kas pārvadā pasažierus par atlīdzību, un kurus izmanto komercdarbībai, rūpnieciskai darbībai vai zvejniecībai. Kā tikko minēju, būtībā ir jāizvērtē jautājums, vai minētais atbrīvojums no nodokļa ir attiecināms uz konkrētajām urbšanas

platformam. Pirms tiks analizēts šis jautājums, ir jānosaka starptautisko publisko tiesību, Savienības tiesību un valsts tiesību atbilstošās normas.

## I. Atbilstošās tiesību normas

### A. Starptautiskās publiskās tiesības

4.

Montegobejā 1982. gada 10. decembrī noslēgtā Apvienoto Nāciju Organizācijas Jūras tiesību konvencija (Apvienoto Nāciju Organizācijas līgumu krājums, 1833., 1834. un 1835. sēj., 3. lpp.; turpmāk tekstā – “ANO Jūras tiesību konvencija”) stājās spēkā 1994. gada 16. novembrī. Eiropas Kopienas vārdā šī konvencija tika apstiprināta ar Padomes Lēmumu 98/392/EK (1998. gada 23. marts) (OV 1998, L 179, 1. lpp.).

5.

ANO Jūras tiesību konvencijas 2. panta “Teritoriālās jūras, gaisa telpas virs teritoriālās jūras un tās dibena un dzīvnieku tiesiskais statuss” 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“1. Piekrastes valsts suverenitāte izplatās aiz sauszemes teritorijas un iekšējo ūdeņu robežas, bet arhipelāga valstu gadījumā – tās arhipelāga ūdeņiem, pieguļošajai jūrai joslai, kuru sauc par teritoriālo jūru.

2. Šī suverenitāte aptver gaisa telpu virs teritoriālās jūras, kā arī tās dibenu un dzīvniekus.”

6.

Minētās konvencijas 3. pants “Teritoriālās jūras platums” ir formulēts šādi:

“Katrai valstij ir tiesības noteikt savas teritoriālās jūras platumu līdz robežai, kas nepārsniedz divpadsmit jūras jūdzes, to ņemot vērā bāzes līniju, ko nosaka saskaņā ar šo konvenciju.”

7.

Konvencijas V daļā “Ekskluzīvā ekonomiskā zona” ir ietverts 55.–75. pants.

8.

56. pants “Piekrastes valsts tiesības, jurisdikcija un pienākumi ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā” ir paredzēts:

“1. Piekrastes valstij ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā ir:

a)

suverēnas tiesības izpētīt un izmantot, saglabāt un rīkoties ar dabas resursiem, kā dzīvajiem, tā arī nedzīvajiem, ūdeņos, kas sedz jūras dibenu, jūras dibenā un tās dziļos, un attiecībā uz citām darbībām zonas ekonomiskajā izpētē un ieguvē, tādām kā vēders, straumju un vēja enerģijas ieguve;

[..]

2. Piekrastes valsts, realizējot savas tiesības un pildot savus pienākumus ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā, rīkojas ar citu valstu tiesībām un pienākumiem un rīkojas veidā, kas atbilst

šīs Konvencijas noteikumiem.

3. Tiesības, kas paredzētas šajā pantā attiecībā uz jūras dibenu un dzīvī, tiek realizētas saskaņā ar VI daļu.

9.

Apvienoto Nāciju Organizācijas Jūras tiesību konvencijas 58. panta "Citu valstu tiesības un pienākumi ekskluzīvā ekonomiskajā zonā" 1. punkts ir formulēts šādi:

"Ekskluzīvā ekonomiskajā zonā visām valstīm, gan piekrastes, gan arī valstīm, kurām nav izejas uz jūru atbilstoši šīs Konvencijas attiecīgajiem noteikumiem, ir 87. pantā noteiktā kuģošanas un pārlidojuma brīvība, zemādens cauruvadu un kabeļu vilkšanas brīvība un citas ar šīm brīvībām saistītas jūras izmantošanas tiesības, tādās kā ar kuģu, gaisa kuģu, zemādens cauruvadu un kabeļu ekspluatāciju saistītas, un kas atbilst šīs Konvencijas noteikumiem."

10.

ANO Jūras tiesību konvencijas VI daļā "Kontinentālais šelfs" ir ietverts 76.–85. pants.

11.

77. panta "Piekrastes valsts tiesības uz kontinentālo šelfu" 1. punkts ir paredzēts:

"Piekrastes valsts īsteno suverēnās tiesības uz kontinentālo šelfu tā izpētes un tā dabas resursu ieguves nolūkā."

12.

78. panta "Gaisa un gaisa telpas tiesiskais statuss un citu valstu tiesības un brīvības" 2. punkts ir paredzēts:

"Piekrastes valsts tiesību īstenošana attiecībā uz kontinentālo šelfu nedrīkst traucēt kuģošanu vai aizskart citu valstu tiesības un brīvības, ko paredz šī konvencija, vai radīt jebkādas to īstenošanas traucējumus."

B. Savienības tiesības

1. Sestā direktīva

13.

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes direktīvu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris) (OV 1991, L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 15. pantā ir paredzēts:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

4. Pre?u pieg?di ku?u degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku:

a)

ku?iem, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu vai kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai;

b)

ku?iem, kurus izmanto gl?bšanas vai pal?dz?bas darbiem uz j?ras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, p?d?j? gad?jum? iz?emot ku?u apg?des kr?jumus;

[..]

5. Š? panta 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u pieg?di, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? šajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, ieskaitot zvejas apr?kojumu, pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi;

[..].”

14.

Sest? direkt?va tika atcelta ar PVN direkt?vu, kura st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r?.

2. PVN direkt?va

15.

PVN direkt?vas 3. apsv?rum? ir paredz?ts:

“Lai nodrošin?tu, ka noteikumi ir izkl?st?ti skaidri, racion?li un atbilst?gi lab?ka likumdošanas procesa principam, ir lietder?gi p?rst?d?t direkt?vas strukt?ru un formul?jumus, lai gan tas princip? nerad?s vajadz?bu veikt b?tiskas mai?as past?vošajos ties?bu aktos. Ta?u p?rst?d?šana ir neizb?gami saist?ta ar nedaudziem b?tiskiem groz?jumiem, kurus tom?r vajadz?tu izdar?t. Ja š?di groz?jumi ir veikti, tie ir prec?zi atspogu?oti noteikumos par š?s direkt?vas transpon?šanu un st?šanas sp?k?.”

16.

PVN direkt?vas 146. panta 1. punkt?, kas ir ietverts 6. noda?? “Eksporta atbr?vojumi”, ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

a)

t?du pre?u pieg?des, kuras p?rdev?js vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus Kopienas;

b)

t?du pre?u pieg?des, kuras pirc?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalsts attiec?gaj? teritorij?, vai cita persona vi?a v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus Kopienas, iz?emot preces, ko transport? pats pirc?js un kas paredz?tas tam, lai apr?kotu vai apg?d?tu izpriecu ce?ojumu ku?us, priv?tus gaisa ku?us vai jebk?dus citus personiskas lietošanas transportl?dzek?us;

[..]

d)

pakalpojumu sniegšanu, kas ir darbs ar kustamo ?pašumu, kurš ieg?d?ts vai import?ts š?da darba veikšanai Kopien? un ko no Kopienas nos?ta vai transport? pakalpojumu sniedz?js vai pakalpojumu sa??m?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalsts attiec?gaj? teritorij?, vai cita persona vi?u v?rd?;

e)

pakalpojumu sniegšanu, tostarp transport?šanu un pal?gdar?jumus, bet iz?emot pakalpojumu sniegšanu, ko atbr?vo saska?? ar 132. un 135. pantu, ja tie ir tieši saist?ti ar to pre?u eksportu vai importu, uz ko attiecas 61. pants un 157. panta 1. punkta a) apakšpunkts.”

17.

PVN direkt?vas 148. pants, kas ir ietverts IX sada?as 7. noda?? “Atbr?vojumi starptautiskajai transport?šanai”, ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

a)

pre?u pieg?di, lai apg?d?tu ku?us, ko izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kas p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu, un ku?us, kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai, vai ar? gl?bšanas vai pal?dz?bas darbiem uz j?ras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, piekrastes zvejai izmantotu ku?u gad?jum?, iz?emot ku?u apg?di;

[..]

c)

š? panta a) punkt? min?to ku?u pieg?di, p?rb?vi, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? min?tajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, tostarp zvejas apr?kojuma, pieg?di, nomu/?ri, remontu un tehnisko apkopi;

[..].”

18.

Š?s direkt?vas 156. pants ir min?ts 10. noda?? “Atbr?vojumi dar?jumiem, kas saist?ti ar starptautisko tirdzniec?bu”. Taj? ir paredz?ts:

“1. Dal?bvalstis var atbr?vot no nodok?a š?dus dar?jumus:

a)

to pre?u pieg?di, kuras paredz?ts uzr?d?t muitai un, attiec?gos gad?jumos, novietot pagaidu

glab?šan?;

b)

to pre?u pieg?di, kuras paredz?ts novietot br?v? zon? vai br?v? noliktav?;

c)

to pre?u pieg?di, kuras paredz?ts nodot glab?šan? cit?, nevis muitas, noliktav? vai nodot iekš?jai apstr?dei;

d)

to pre?u pieg?di, kuras paredz?ts ielaist teritori?lajos ?de?os, lai iek?autu urbšanas vai ražošanas platform?s š?du platformu b?vei, remontam, apkopei, p?rb?vei vai apr?košanai vai lai saist?tu š?das urbšanas vai ražošanas platformas ar cietzemi;

e)

to pre?u pieg?di, kuras paredz?ts ielaist teritori?los ?de?os, lai apg?d?tu urbšanas vai ražošanas platformas.

2. Š? panta 1. punkt? min?t?s vietas ir t?s, kas t? defin?t?s Kopienas sp?k? esošos muitas noteikumos.”

3. Padomes ?stenošanas regula (ES) Nr. 282/2011

19.

Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112/EK (OV 2011, L 77, 1. lpp.), 38. pant? ir paredz?ts:

“1. “Transportl?dzeklis”, k? min?ts Direkt?vas 2006/112/EK 56. pant? un 59. panta pirm?s da?as g) apakšpunkt?, ietver gan meh?niskos transportl?dzek?us, gan p?r?jos transportl?dzek?us, k? ar? citu apr?kojumu un ier?ces, kas paredz?tas pasažieru vai priekšmetu p?rvad?šanai no vienas vietas uz citu vietu, kurus var vilkt vai stumt ar transportl?dzek?a pal?dz?bu un kurus parasti paredz?ts izmantot un kurus faktiski izmanto p?rvad?šanai.

2. Panta 1. punkt? min?tie transportl?dzek?i ietver jo ?paši š?dus transportl?dzek?us:

[..]

d)

ku?us;

[..].”

C. Piem?rojamie valsts ties?bu akti

20.

Legea No 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksa izveidi) 143. pant? “Atbr?vojumi par eksporta vai taml?dz?giem dar?jumiem, par pre?u pieg?di Kopienas iekšien? un par starptautisko p?rvad?šanu un p?rvad?šanu Kopienas iekšien?”, redakcij?, kas ir

spēkā 2008. gada maijā, ir paredzēts:

“(1) No nodokļa atbrīvo: [..]

h)

gadījumos, kad kuģi ir paredzēti kuģošanai jūrā un tos izmanto starptautiskajai personu un/vai preču pārvadāšanai, zvejai vai jebkurai citai saimnieciskajai darbībai vai glābšanas vai palīdzības darbiem uz jūras, šādos darījumos:

1.

kuģu piegādi, pārbūvi, remontu, tehnisko apkopi, fraktēšanu, izpirkumnomu un ņīri, kā arī minētajos kuģos iebūvētā vai lietotā aprīkojuma, tostarp zvejas aprīkojuma, piegādi, izpirkumnomu, ņīri, remontu un tehnisko apkopi; [..].”

21.

Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksa izveidi 144. pantā “paši atbrīvojumi saistībā ar preču starptautisko pārvadāšanu” ir precizēti:

“(1) No nodokļa atbrīvo:

a)

to preču piegādi, kuras paredzētas: [..]

7.

ielaiet teritoriālajos ūdeņos,

—

lai tās iekārtu urbšanas vai ražošanas platformās šādu platformu būvei, remontam, apkopei, pārbūvei vai reorganizācijai vai lai saistītu šādas urbšanas vai ražošanas platformas ar cietzemi,

—

lai apgādātu un uzpildītu urbšanas vai ražošanas platformas.”

22.

Ordonanța Guvernului No 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (Valdības rīkojums Nr. 42/1997 par pārvadāšanu pa jūru un pa iekšzemes ūdensceļiem) 23. pantā ir paredzēts:

“Šajā valdības rīkojumā par kuģiem uzskata:

a)

jebkura veida mehāniskos vai bezdzinēja kuģus kuģošanai jūrā un pa iekšzemes ūdensceļiem, kuri kuģo pa ūdens virsmu vai zem ūdens un ir paredzēti preču un/vai pasažieru pārvadāšanai, zvejai, stumšanai vai vilkšanai;

b)

t?das meh?nisk?s vai bezdzin?ja peldošas iek?rtas k? tra?i, peldoši celt?i, peldoši kr?ni, peldoši kausi un taml?dz?gi;

c)

peldošas iek?rtas, kuras parasti nav paredz?ts p?rvietot, k?, piem?ram, peldošie tilti?i un pier?ces, pontoni, peldošas darbn?cas ku?iem, urbšanas platformas un taml?dz?gi, b?kas ku?i;

d)

izprieču ku?us.”

23.

Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Centr?l?s nodok?u komisijas l?mums Nr. 3/2015) 1. punkts ir min?ts:

“1. No 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2013. gada 31. decembrim: gad?jumos, kad ku?i ir paredz?ti ku?ošanai j?r? un tos izmanto starptautiskajai personu un/vai pre?u p?rvad?šanai, zvejai vai jebkurai citai saimnieciskajai darb?bai j?r?, Nodok?u kodeksa [...] 143. panta 1. punkta h) apakšpunkts min?tos atbr?vojumus no PVN piem?ro, ja ku?i faktiski un galvenok?rt izmanto ku?ošanai j?r?. Nosakot to, vai ku?i faktiski un galvenok?rt izmanto j?r?, nevar ?emt v?r? tikai t?dus objekt?vus krit?rijus k? ku?a garums vai tonn?ža, kurus tom?r var?tu izmantot, lai no atbr?vojuma piem?rošanas jomas izsl?gtu ku?us, kuri nek?d? zi?? neatbilst Nodok?u kodeksa 143. panta 1. punkta h) apakšpunkts min?tajiem nosac?jumiem, proti, kuri nav piem?roti ku?ošanai j?r?. [...] Ku?ošanas “j?r?” j?dziens PVN direkt?vas un Nodok?u kodeksa 143. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratn? ietver jebkuru j?ras da?u ?rpus jebkuras valsts teritori?lajiem ?de?iem, kas atrodas t?l?k nek? divpadsmit j?ras j?dzes, m?rot no b?zes l?nij?m, kas noteiktas atbilstoši starptautiskaj?m j?ras ties?b?m (ANO J?ras ties?bu konvencija, kas nosl?gta Montegobej? 1982. gada 10. decembr?).”

II. Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

24.

2008. gada maij? GSP p?rdeva vair?kiem pirc?jiem no Maltas tr?s pašizce?ošas piekrastes zonas urbšanas platformas, kuras tika izmantotas Melnaj? j?r? (un, prec?z?k, saska?? ar l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu min?to inform?ciju atrad?s Rum?nijas teritori?lajos ?de?os) urbšanas darbu veikšanai. Pašizce?ošas platformas jeb pašpac?l?jas iek?rtas ir mobilas platformas, kuras sast?v no peldoša korpusa, kas ir apr?kots ar vair?k?m p?rvietojam?m “k?j?m”. Korpusa esam?ba ?auj p?rvietot urbšanas vien?bu un visu saist?to tehniku uz attiec?go urbšanas vietu, pace?ot t?s “k?jas” uz augšu un korpusam peldot pa ?deni. Kad platforma sasniedz attiec?go urbšanas vietu, “k?jas” tiek nolaistas (“pašizceltas”) ?den?, nostiprinot t?s uz j?ras gultnes. T?d?j?di “k?jas” darbojas k? platformas enkuri, un korpusa platforma tiek iev?rojami izcelta virs j?ras virsmas. Kad platforma atrodas šaj? pagarin?taj? (jeb “pašizce?ošaj?”) st?vokl?, t? veido nekust?gu platformu. Pabeidzot urbšanas darbus, t?s “k?jas” tiek paceltas uz augšu, un korpusss var atkal peld?t.

25.

No Ties? iesniegtajiem lietās materi?liem izriet, ka attiec?g?s tr?s platformas nav pašg?j?jas platformas, bet tiek vad?tas ar vilkšanas pal?dz?bu. Tiesas s?d? tas tika apstiprin?ts. Lai ar?



tiesas s?d? tika min?ts, ka platformu vada apkalpe, tiek rakst?ts ku?a žurn?ls un ka platformu var vad?t, izmantojot t?s dzin?jus, lai p?rvar?tu oke?na straumes un dreif?šanu j?r?, š?iet, ka, pat atrodoties peldošaj? st?vokl?, platforma no vienas vietas uz citu tiek p?rvietota ar velko?u pal?dz?bu, lai gan par šiem faktiem galav?rds ir sak?ms iesniedz?jtiesai.

26.

Par šo dar?jumu GSP izrakst?ja r??inus, piem?rojot atbr?vojumu no PVN, kas ir paredz?ts valsts tiesiskaj? regul?jum? (Nodok?u kodeksa 143. panta 1. punkta h) apakšpunkts), ar kuru ir transpon?ts PVN direkt?vas 148. panta c) punkts. P?c p?rdošanas GSP turpin?ja izmantot š?s platformas Melnaj? j?r? atbilstoši l?guma par bezapkalpes frakt?šanu noteikumiem.

27.

2016. gada 23. maij? p?c nodok?u p?rbaudes rezult?t? pie?emt? zi?ojuma Rum?nijas nodok?u iest?de izdeva pazi?ojumu par PVN maks?juma summu, pamatojoties uz to, ka, lai gan urbšanas platformas var uzskat?t par ku?iem valsts tiesisk? regul?juma izpratn? un t?s ir piem?rotas neierobežotai izmantošanai j?r?, urbšanas darb?bu veikšanas laik? t?s neku?o, bet gan atrodas stacion?r? st?vokl? – to kolonnas ir nolaistas zem? un atbalst?s pret j?ras dibenu, lai paceltu pontonu (peldošo korpusu) virs ?dens l?me?a 60–70 metru augstum?. Lai uz platformu pieg?di attiecin?tu Nodok?u kodeksa 143. panta 1. punkta h) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, esot bijis j?konstat?, ka attiec?go ku?i faktiski un galvenok?rt izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r?. Tom?r Rum?nijas nodok?u iest?de uzskat?ja, ka ir pier?d?ts, ka platformas faktiski un galvenok?rt tiek izmantotas stacion?r? st?vokl? urbšanas darb?bu veikšanai, nevis ku?ojot, kas ir tikai pak?rtota darb?ba urbšanas darbiem.

28.

Par šo pazi?ojumu par nodok?a maks?jumu GSP iesniedza s?dz?bu, kuru Rum?nijas nodok?u iest?de noraid?ja 2016. gada 24. novembr?.

29.

Pras?t?ja v?rs?s iesniedz?jties? pret pazi?ojumu par nodok?a maks?jumu apm?ru, zi?ojumu par nodok?u p?rbaudi un l?mumu par s?dz?bu.

III. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba ties?

30.

Iesniedz?jtiesa uzskata, ka, pirmk?rt, ir j?noskaidro, vai pašizce?ošu piekrastes zonas urbšanas platformu pieg?dei ir piem?rojams atbr?vojums no nodok?a, kas ir paredz?ts PVN direkt?vas 148. panta c) punkt?, lasot to kop? ar 148. panta a) punktu, proti, vai š?da platforma ietilpst j?dzien? “ku?is”, k? tas ir defin?ts šaj? ties?bu norm?. Otrk?rt, gad?jum?, ja atbilde uz iepriekš?jo jaut?jumu ir apstiprinoša, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai nosac?jums par to, ka ku?ošanas darb?bai atkl?t? j?r? ir j?preval? p?r urbšanas darb?bu, ir attiecin?ms uz atbr?vojumu no nodok?a, kas ir paredz?ts PVN direkt?vas 148. panta c) punkt?, lasot to kop? ar 148. panta a) punktu.

31.

Š?dos apst?k?os Curtea de Apel Bucure?ti (Bukarestes apel?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai [PVN direktīvas] 148. panta c) punkts, lasot to kopā ar 148. panta a) punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa noteiktos apstākļos piemēro pašizceļošu piekrastes zonas urbšanas platformu nodošanai citam pašniekam, proti, vai pašizceļoša piekrastes zonas urbšanas platforma ietilpst “kuā” jēdzienu iepriekš minētās Savienības tiesību normas izpratnē, jo minētā tiesību norma, pamatojoties uz tās pašas direktīvas 7. nodaļas nosaukumu, regulē “atbrīvojum[us] starptautiskajai transportāšanai”?

2)

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai no [PVN direktīvas] 148. panta c) punkta, lasot to kopā ar 148. panta a) punktu, interpretācijas izriet, ka būtisks nosacījums atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa piemērošanai ir apstāklis, ka pašizceļošās piekrastes zonas urbšanas platformas, kas aizkuojusi līdž atklātai jūrai, izmantošanas laikā (tai veicot komerciālu/rpniecisku darbību) tai faktiski ir jāpaliek kustībā, jāpeld, jārvietojoties jūrā no viena punkta uz citu, ilgāk, nekā tā atrodas stacionārā, nekustīgā stāvoklī, pēc urbšanas darbības veikšanas atklātā jūrā, proti, vai kuģošanas darbībai ir faktiski jāprevalē pār urbšanas darbību?”

32.

Rakstveida apsvērumus iesniedza Grup Servicii Petroliere, Beļģijas, Itālijas un Rumānijas valdības, kā arī Komisija. Grup Servicii Petroliere, Rumānijas valdība un Komisija sniedza arī mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē, kas notika 2019. gada 28. februārī.

#### IV. Vērtējums

##### A. Ievada apsvērumi

33.

Vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 3. apsvērumā ir konkretizēts, ka šīs direktīvas pieņemšana principā nerada būtiskas izmaiņas pastāvīgajās tiesību aktos par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, izņemot nelielu skaitu būtisku grozījumu, kuri ir precīzi atspoguļoti noteikumos par šīs direktīvas transponēšanu un stāšanās spēkā. Tādējādi šo direktīvu galvenokārt var uzskatīt par konsolidētu tiesību aktu.

34.

Tā kā nevienā no tām normām par PVN direktīvas transponēšanu un stāšanās spēkā, kuras ir iestrādātas minētās direktīvas 411.–414. pantā, nav atsauces uz 148. panta a) vai c) punktu, ir jāuzskata, ka pēdējai normai ir tāda pati nozīme, kā tai, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 15. panta 4. punktā, kurš ir formulēts līdzīgi ( 2 ). Tādējādi izriet, ka, interpretējot PVN direktīvas 148. panta a) un c) punktu, ir jāņem vērā pastāvīgā judikatūra par Sestās direktīvas 15. panta 4. punktu ( 3 ).

35.

Par Sestās direktīvas 15. panta 4. punktu Tiesa ir noteikusi, ka darījumus, uz kuriem attiecinā šo normu, atbrīvo no nodokļa, jo tos “pielīdzina eksportāšanas darbībām” ( 4 ). Citiem vārdiem sakot, minētie darījumi ir jāvērtē tā, it kā tie būtu veikti ārpus Savienības teritorijas ( 5 ).

36.

2015. gada 3. septembra spriedums, kas ir pasludināts lietā Fast Bunkering Klaipēda (C-526/13, EU:C:2015:536, 26. punkts), Tiesa ir apstiprinājusi, ka darbības, uz kurām attiecas 148. panta a) un c) punkts, atbrīvo no nodokļa, jo tās darbības tiek pielīdzinātas eksportēšanas darbībām.

37.

Tādējādi abi prejudiciālie jautājumi ir jāvērtē, ņemot vērā šo mērķi.

B. Par abiem jautājumiem

38.

Ar abiem jautājumiem iesniedzītiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 148. panta c) punkts, lasot to kopā ar 148. panta a) punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pirmajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums [no pievienotās vērtības nodokļa] ir piemērojams pašizceļošanai piekrastes zonas urbšanas platformām.

39.

Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 148. panta c) punktu no PVN atbrīvo šā panta a) punktā minēto kuģu piegādi. Tāpēc, lai konstatētu, vai uz pašizceļošanu piekrastes zonas urbšanas platformu piegādi attiecas minētais atbrīvojums, pirmkārt, ir jānosaka, kāda ir 148. panta c) punktā izmantotā jēdziena “kuģis” nozīme un, otrkārt, kādām pašbūvētām ir jāpiemēto kuģim, lai uz to attiektos PVN direktīvas 148. panta a) punkta piemērošanas joma un šo piegādi attiecīgi varētu atbrīvot no nodokļa.

1. Par jēdzienu “kuģis” un “kuģošana” vispārīgo nozīmi

40.

Protams, attiecībā uz jēdzienu “kuģis” nozīmi daudz kas ir atkarīgs no konkrētā attiecīgās tiesību normas konteksta.

41.

Ir taīsnība, ka, piemēram, starptautiskajās tiesībās, iespējams, nav pārstīgums, ka 1973. gada Starptautiskajā konvencijā par piesērējuma novēršanu no kuģiem (turpmāk tekstā – “MARPOL konvencija”, kurā grozījumi izdarīti ar 1978. gada protokolu (Londona)) kuģis ir definēts kā “jebkura tipa peldlīdzeklis, kas tiek ekspluatēts jūras vidē, ar kuģi ar zemdens spāriem, gaisa spilvena kuģi, zemdens peldlīdzekļi, kuģošanas līdzekļi un stacionāras vai peldošas platformas” (6). Tomēr, ņemot vērā, ka šī konvencija attiecas uz jūras piesērējumu, ir dabiski, ka jēdziens “kuģis” tajā ir definēts ļoti plaši. Šī mērķa kontekstā būtībā nav nozīmes, vai piesērējumu rada stacionāra vienība, kas balsta urbšanas platformu, vai tās parasts navigācijas līdzeklis kā kuģis vai laiva. Būtībā tieši šī iemesla dēļ MARPOL konvencijā jēdziens “kuģis” ir ietvertas arī šāda veida stacionāras vai peldošas platformas.

42.

Tomēr svarīga ir PVN direktīvas 148. panta a) un c) punkta pašreizējā redakcija. Galu galā atbrīvojums no nodokļa neattiecas tikai uz parastiem “kuģiem”, bet gan uz “kuģiem, ko izmanto kuģošanai atklātā jūrā”. Šajā ziņā direktīvā ir izmantota tā pati cēlā valodas izteiksme, kādā ir

formulēti nozīmīgi to jēras tiesību aktu elementi, kas ir ietverti dažādu dalībvalstu tiesību aktu rullī ( 7 ). Tomēr frāze “[..] izmanto kušāšanai atklāt jēru [..]” ir svarīga, un, manuprāt, tā ir jēdziena “kušis” izširoša pazīme.

43.

Ikdienīšā valodā jēdziens “kušis” nozīmē jebkuru peldlīdzekli, ar kuru var veikt darbības uz ūdens, tostarp pārvadāt personas vai preces, neatkarīgi no tā, vai tas tiek veikts par atlīdzību vai citā veidā, vai arī vienkārši atpūtas nolūkos ( 8 ). Tādā šaubos, vai šāda veida platformu varētu pienācīgi raksturot kā “kuši” šajā nozīmā, jo ar to netiek pārvadātas nedz personas, nedz preces – tā vairāk atbilst liela mēroga cilvēka radītai mašīnveida konstrukcijai, kas pēc pārvietošanas tiek nostiprināta jēras gultnē urbšanas nolūkam. Lai gan ir taisnība, ka Tiesa tika informēta tiesas sēdē, ka uz platformas atrodas apkalpe un tiek vests kuša žurnāls, tomēr ir redzams, ka pašizceļošanā urbšanas platformām trūkst vairāku tādu būvniecības kuša standarta pazīmju kā kuša priekšgals, enkuri vai stāre, tomēr tas galu galā ir jāpārbauda valsts tiesmā katrā konkrētajā gadījumā. Nešāiet arī, ka tā mē ir parastais stāšanās mehānisms, piemēram, ir pamats uzskatīt, ka uz tā mē nav stāres mējas, kaut gan arī šie aspekti ir jāpārbauda valsts tiesai. Turklāt tiesas sēdē Tiesa tika informēta, ka šajā lietā minētas ir tādas platformas, uz kurām nav nekādas ierīces, kas tā mē āutā kušā ot pašā mē.

44.

Pat ja es kādos šajā ziņā un “pašizceļošanā” urbšanas platformu tomēr varētu uzskatīt par “kuši”, apstāklis, ka šādu platformu varētu (pretāji manām viedoklim) kvalificēt par parastā “kuši”, nenozīmā, ka tā ir kušis, “ko izmanto kušāšanā atklāt jēru”, kā tas ir prasāts PVN direktāvas 148. panta a) punktā.

45.

Tā ir tiesā, ka dažādu valodu redakcijās direktāvas 148. panta a) punkts nav tieši mināta prasāba par “izmantošanā kušāšanā”. Piemēram, vācu valodā redakcijā vienkārši ir mināts, ka kušis ir jāizmanto atklāt jēru ( 9 ). Tomēr, tā kā 148. panta mēris ir no nodokā atbrīvot kušu piegādi, kas tiek veikta PVN direktāvas 90. panta fiskālā tvērumā, bet ir paredzāta saimnieciskās darbības veikšanā ārpus tās, šās tiesību normas attiecināšana uz kuši netieši, tāu obligāti pieprasa to vismāz izmantot kušāšanā, lai tiktu atstāti Savienības ādeus.

46.

Tādā izriet, ka, pat ja pašizceļošanā urbšanas platformā tiktu uzskatāta par “kuši”, tā katrā ziņā ir jāizmanto kušāšanā atklāt jēru, lai uz to attiecinātu 148. panta a) punkts mināto defināciju. Kušāšana bā tā bā ir jānāiecābas mākslā. Tas nozīmā, ka var noteikt kuša atrašanās vietu un stārmāā iezā māto turpmāko kušāšanas kursu.

47.

Ciktā tas attiecas uz jēdzienu “atklāt jēru”, no ANO Jēras tiesību konvencijas 86. panta izriet, ka starptautiskā tiesābā šis jēdziens attiecas uz “visā mē jēras daā mē, kuras neietilpst ne ekskluzāvajā ekonomiskajā zonā, ne kādas valsts teritorālājos vai iekšājos ādeos, ne arhipelāga valsts arhipelāga ādeos”.

48.

Tādā jēdi 148. panta a) un c) punkta konteksts obligāti liek pieāemt, ka attiecāgo kuši bātu jāspā izmantot kušāšanā tālu prom no krasta. Tas savukārt nozīmā, ka stārmānis var iezā māt kuša

virzienu un ka l?dz ar to uz ku?a ir dzin?js, kas tam ?auj ku?ot pašam. Lai k?das ar? neb?tu attiec?go urbšanas platformu navig?cijas ?paš?bas, ir piln?gi skaidrs, ka š?s platformas netiek izmantotas ku?ošānai atkl?t? j?r? tieši t?p?c, ka uz t?m nav nek?das ier?ces, kas t?m ?autu ku?ot paš?m.

49.

Protams, ir taisn?ba, ka š?s platformas ir paredz?tas, lai iztur?tu nelabv?l?gus laika apst?k?us un, k? tas tika ar? apstiprin?ts tiesas s?d?, t?s var p?rvietot atkl?t? j?r?, un t?s regul?ri ir tikušas taj? p?rvietotas. Tom?r tas nav tas pats, kas teikt, ka š?s urbšanas platformas “izmanto ku?ošānai atkl?t? j?r?”. Manupr?t, jebk?di citi secin?jumi, noz?m?tu formul?juma sagroz?šanu un no j?rnieku puses pamatoti tiktu uztverti ar zin?mu skepsi. Manupr?t, š?s platformas re?li nek?d? zi?? nevar?tu raksturot k? “j?ras ku?us”.

50.

Turkl?t t?pat var konstat?t, ka jebkurš atbr?vojums no PVN direkt?vas piem?rošanas jomas ir interpret?jams šauri ( 10 ), un 148. panta c) punkt? min?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošana š?da veida “pašizce?oš?m” urbšanas platform?m nav skaidri noteikta.

51.

T?d?? šo iemeslu d?? izriet, ka 148. panta c) punkt? min?tais atbr?vojums no nodok?a nav attiecin?ms uz š?da veida urbšanas platform?m.

## 2. Alternat?va pieeja

52.

Katr? zi??, pat ja j?dzienu “ku?is” un “ku?ošāna” visp?rpie?emt? noz?me netiek ?emta v?r?, es tom?r uzskatu, ka pamatliet? apl?kotajos apst?k?os, izmantojot citu pieeju, ar? var izdar?t t?du pašu secin?jumu, proti, ka PVN direkt?vas 148. panta c) punkt? min?tais atbr?vojums nav piem?rojams.

53.

Protams, ja ?em v?r? tikai 148. panta a) un c) punkta m?r?i, proti, no nodok?a atbr?vot noteiktus dar?jumus, jo tie ir “piel?dzin?mi eksport?šanas darb?b?m” vai, konkr?t?k, tie attiecas uz pre?u vai pakalpojumu pieg?d?m, ko ir paredz?ts izmantot ?rpus Savien?bas teritorijas, ir j?atz?st, ka š?ds m?r?is noz?m?, ka j?dziens “ku?is” ir j?saprot k? t?ds, kas attiecas uz peldl?dzekli, ko var p?rvietot ?rpus Savien?bas ?de?iem, lai ar? š? darb?ba tam oblig?ti ir j?veic pašam ( 11 ). T?l?k raugoties no š?s perspekt?vas, ir j?uzskata, ka j?dziens “ku?ošāna” var?tu attiekties uz kust?bu, ko ku?im ir j?veic, atst?jot Savien?bas ?de?us, lai ?stenotu darb?bas, kas neietilpst PVN ties?bu aktu piem?rošanas jom?.

54.

Tomēr ir jāatgādina, ka, lai kuņģu piegādei piemērotu atbrīvojumu, PVN direktīvas 148. panta c) punktā arī ir paredzēts, ka papildu prasībai, lai kuģis tiktu paredzēts kuģošanai, tam ir jāatbilst vismaz diviem citiem nosacījumiem. Pirmkārt, to ir jāparedz izmantot kādā no šīs direktīvas 148. panta a) punktā minētajām darbībām. Otrkārt, kā Tiesa jau ir nospriedusi, šis atbrīvojums no nodokļa gan Sestās direktīvas ( 12 ), gan PVN direktīvas ( 13 ) kontekstā nav piemērojams nedz attiecībā uz kuģiem, ar kuriem pārvadā pasažierus par atlīdzību, nedz kuģiem, ko izmanto komercdarbībai vai rūpnieciskai darbībai, ja vien šīs darbības netiek veiktas atklātā jūrā.

55.

Runājot par darbībām, kuras ir jāveic kuģim, lai uz to piegādā attiecinātu atbrīvojumu no nodokļa, iesniedzējtiesa pirmajā jautājumā ir uzsvērusi, ka PVN direktīvas 148. pants ir minēts šīs direktīvas 7. nodaļā “Atbrīvojumi starptautiskajai transportāšanai”.

56.

Tomēr, lai arī nodaļas virsraksts ir izvēlēts, ņemot vērā tajā paredzēto galveno noteikumu elementus, ne vienmēr visu konkrētajā nodaļā ietvertu normu piemērošanas joma attiecas tikai uz šīs nodaļas virsraksta priekšmetu ( 14 ). Runājot par 148. panta a) punktu, no tā formulējuma izriet, ka aptvertās darbības neattiecas tikai uz pārvadājumiem, bet ietver jebkādu komercdarību, zvejniecību vai rūpniecisku darbību ( 15 ).

57.

Protams, nav šaubu par to, ka piekrastes urbšanas darbi, izmantojot urbšanas platformu, ir viena no 148. panta a) punktā minētajām darbībām, jo rūpnieciskās darbības ietver urbšanu.

58.

Runājot par nosacījumu saistību ar atklāto jūru, Rumānijas valdība un Komisija ir apgalvojušas, ka šāds nosacījums nozīmē, ka kuģis ir jāizmanto atklātā jūrā, savukārt Beļģijas un Itālijas valdības uzskata, ka kuģim ir jābūt tikai piemērotam kuģošanai šādos ūdeņos, neatkarīgi no tā, cik ilgs laiks ir pavadīts atklātā jūrā. Viņuprāt, 148. panta c) punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa varētu attiecināt uz kuģi, kas veic savas darbības kādas daļēbvalsts teritorijās ūdeņos, bet netiek izmantots [kuģošanai] atklātā jūrā, ja vien to tur ir iespējams pārvietot.

59.

Tomēr, kā jau esmu norādījis, 148. panta a) un c) punktā minētos darījumus no nodokļa atbrīvo, jo tie ir saistīti ar precēm vai pakalpojumiem, kas tiek iegādāti Savienības teritorijā, bet kurus ir paredzēts izmantot ārpus minētās teritorijas. Citiem vārdiem sakot, tas nozīmē, ka attiecīgais kuģis ir jāpārvieto no vietas, kas atrodas Savienības ūdeņos, uz citu vietu ārpus tiem, kur tiks veiktas attiecīgās darbības. Tieši šo iemeslu dēļ, pretēji Beļģijas un Itālijas valdību izvirzītajiem apsvērumiem, es uzskatu, ka nepietiek ar to vien, lai kuģis būtu piemērots izmantošanai atklātā jūrā. Manuprāt, kuģim jābūt galvenokārt un faktiski iesaistītam darbībā atklātā jūrā.

3. Par PVN direktīvas 148. panta a) punktā minēto jēdzienu “atklātā jūra”

60.

Visbeidzot ir jānoskaidro, kāda ir PVN direktīvas 148. panta a) punktā izmantotā jēdziena “atklātā jūra” nozīme.

61.

T? k? š? panta m?r?is ir no nodok?a atbr?vot dar?jumus, kas ir piel?dzin?mi eksport?šanas darb?b?m, uzskatu, ka atkl?t?s j?ras j?dziens ir j?saprot k? t?ds, kas nor?da uz ?de?iem, kuri atrodas ?rpus PVN direkt?vas teritori?l?s piem?rošanas jomas.

62.

Š?s direkt?vas teritori?l? piem?rošanas joma ir noteikta 5. pant?. Atbilstoši šai normai PVN direkt?vu piem?ro dar?jumiem, kas tiek veikti dal?bvalsts teritorijas da??, "kurai piem?ro Eiropas Kopienas dibin?šanas l?gumu, kurš p?c tam tika aizst?ts ar L?gumu par Eiropas Savien?bas darb?bu, saska?? ar [LES 52. pantu un LESD 349. un 355. pantu], iz?emot vienu vai vair?kas š?s direkt?vas 6. pant? min?t?s teritorijas".

63.

Ja L?gum? nav noteikta teritorijas j?dziena defin?cija, t? ir j?nosaka saska?? ar starptautisko publisko ties?bu principiem.

64.

Šaj? zi?? Rum?nijas vald?ba un Komisija tiesas s?d? apgalvoja, ka br?d?, kad tika pie?emta Sest? PVN direkt?va, kur? jau bija iek?auts atbr?vojums no nodok?a, kas pašreiz ir paredz?ts 148. panta a) punkt?, sp?k? bija tikai Žen?v? 1958. gada 29. apr?l? parakst?t? Konvencija par teritori?lo j?ru un tai piegulošo zonu (Recueil des traités des Nations unies, 516. s?j., 205. lpp.) un t?p?c j?dzieni "teritorijas" un "atkl?t? j?ra" ir j?interpret?, ?emot v?r? šo konvenciju.

65.

Tom?r ir j?atg?dina, ka Savien?bas nosl?gto starptautisko nol?gumu p?r?kums p?r atvasin?to Savien?bas ties?bu norm?m liek š?s normas interpret?t saska?? ar šiem nol?gumiem no to sp?k? st?šan?s br?ža ( 16 ). L?dz ar to, cikt?l L?mums 98/392 st?j?s sp?k? 1998. gada 13. j?lij?, pirms attiec?go platformu ieg?des pamatliet?, dal?bvalsts teritorija ir j?v?rt?, ?emot v?r? ANO J?ras ties?bu konvenciju ( 17 ).

66.

Saska?? ar ANO J?ras ties?bu konvencijas 2. pantu piekrastes valsts suverenit?te aptver teritori?lo j?ru, k? ar? t?s dibenu un dz?les.

67.

Saska?? ar min?t?s konvencijas 3. pantu katrai valstij ir ties?bas noteikt savas teritori?l?s j?ras platumu l?dz robežai, kas nep?rsniedz divpadsmit j?ras j?dzes, to m?rot no b?zes l?nij?m, ko nosaka saska?? ar šo konvenciju.

68.

Papildus šim ierobežojumam ANO J?ras ties?bu konvencij? ir paredz?ts, ka katrai piekrastes valstij ir suver?nas ties?bas uz ekskluz?vo ekonomisko zonu un kontinent?lo šelfu. Tom?r š?s ties?bas attiecas tikai uz darb?b?m, kas attiec?gi ir noteiktas ANO J?ras ties?bu konvencijas 56. un 77. pant?.

69.

Tādējādi 2007. gada 29. marta spriedumā, kas pasludināts lietā Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, 59. un 60. punkts), Tiesa noteica, ka “piekrastes valsts suverenitāte ekskluzīvā ekonomiskajā zonā un kontinentālajā šelfā ir tikai funkcionāla un kā tāda tā ietver ANO Jūras tiesību konvencijas 56. un 77. pantā paredzētās tiesības veikt izpēti un resursu ieguvu”.

70.

Tā kā lieta Aktiebolaget NN attiecas uz kābeļa piegādi un uzstādīšanu jūras gultnē, kas nav ANO Jūras tiesību konvencijas 56. un 77. pantā uzskaitītas darbības, Tiesa nosprieda, ka piekrastes valsts suverenitāte neattiecas uz šīm darbībām un tādejādi nevar uzskatīt, ka tās ietilpst PVN kopējās sistēmas teritoriālās piemērošanas jomā ( 18 ).

71.

Lai gan šajā lietā uz platformām attiecas ANO Jūras tiesību konvencijas 58. panta 1. punkts, 78. un 87. pantā minētā kuģošanas brīvība, tomēr darbība, ko ar tām veic, ir dabas resursu izpēte un ieguve okeāna gultnē. Tā ir viena no darbībām, uz kuru saskaņā ar ANO Jūras tiesību konvencijas 56. un 77. pantu attiecas piekrastes valsts suverēnās tiesības.

72.

Tādēļ atšķirībā no attiecīgās darbības lietā Aktiebolaget NN, kad peldlīdzeklis veic urbšanas darbus dalībvalsts ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā vai kontinentālajā šelfā, šāda darbība tiek veikta PVN direktīvas teritoriālās piemērošanas jomas ietvaros. Līdz ar to, lai atbrīvotumu no nodokļa, kas ir paredzēts 148. panta c) punktā, lasot to kopā ar 148. panta a) punktu, piemērotu urbšanas platformas piegādei, tā nevar veikt darbības nedz Savienības dalībvalsts teritoriālajā jūrā vai ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā, nedz tās kontinentālajā šelfā.

73.

Līgumā sniegtā prejudiciālu nolikumu iesniedzītāja ir norādījusi, ka attiecīgās platformas pamatlietā to iegādes brīdī veica urbšanas darbus Rumānijas teritoriālajos ūdeņos Melnajā jūrā un ka tās turpināja tos veikt arī pēc to pabeigšanas.

74.

Tiesas sēdē visi lietas dalībnieki bija vienprātīgi, ka Melnā jūra pilnībā ietilpst tās daļā do piekrastes valstu vienā vai otrā ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā. Tādējādi neviena Melnās jūras teritorijas daļa nav uzskatāma par daļu no atklātās jūras PVN direktīvas 148. panta c) punkta izpratnē ( 19 ). Tādēļ izriet, ka, pat ja (pretēji manām viedoklim) šīs platformas varētu tikt uzskatītas par “kuģiem”, kas ir “izmantoti kuģošanai atklātā jūrā”, to piegāde tomēr neietilpst 148. panta c) punkta tvērumā tieši dēļ atrašanās vietas, kurā uzreiz pēc šo platformu piegādes tās tika izmantotas.

75.

Pretēji Grup Servicii Petroliere apgalvotajam, šis secinājums nav pretrunā ne apstāklim, ka šīs platformas nekotnē varētu pārvietot uz Vidusjūru vai Ziemeļjūru, ne arī nodokļu neitralitātes principam, ko šajā gadījumā saprot kā vienlīdzīgu attieksmi ( 20 ).



76.

Patiešm, princip?, lai noteiktu piemērojamos PVN noteikumus, ir jēg vēr? tas piegād?to pre?u vai pakalpojumu izmantošanas veids, kas tiks ?stenots uzreiz p?c attiec?go pre?u vai pakalpojumu ieg?des, nevis tas, kas hipotētiski var?tu tikt ?stenots kaut kad n?kotn? ( 21 ).

77.

Turkl?t ir j?atg?dina, ka uz nodok?u neitralit?tes principu, kas nepie?auj atš?ir?gu attieksmi no PVN viedok?a pret l?dz?g?m un t?d?? savstarp?ji konkur?još?m prec?m vai pakalpojumiem ( 22 ), var atsaukties tikai saist?b? ar valsts ties?bu norm?m ( 23 ).

78.

Protams, saska?? ar konkr?tu judikat?ras virzienu neitralit?tes princips ir veids, k?d? vienl?dz?gas attieksmes princips ir ticis p?rņests uz PVN jomu ( 24 ), kas noz?m?, ka l?dz?gas situ?cijas nedr?kst tikt apl?kotas atš?ir?gi, ja vien š?da pieeja nav objekt?vi pamatota ( 25 ). Tom?r saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru tas, vai situ?cijas ir vai nav l?dz?gas, ir j?nosaka, ?emot vēr? ties?bu akta priekšmetu un mēr?i, turkl?t ir j?g vēr? ar? attiec?g?s nozares principi un mēr?i ( 26 ).

79.

T? k? PVN direkt?vas 148. panta c) punkt? no nodok?a atbr?voti ir noteikti dar?jumi, jo tie ir "piel?dzin?mi eksport?šanas darb?b?m", tikai tos ku?us, kas Savien?bas teritorij? ir piegād?ti, lai veiktu darb?bas ?rpus t?s, pirms tie atgriežas s?kuma st?vokl?, var uzskat?t par t?diem, kas atrodas l?dz?g? situ?cij?, iev?rojot šo mēr?i. T?p?c likumdev?js, nep?rk?pjot vienl?dz?gas attieksmes principu, var atš?ir?gi apl?kot platformas atkar?b? no t?, vai t?s izmanto darb?bu veikšanai atkl?t? j?r? vai ne ( 27 ).

80.

T?pat es uzskatu, ka ar manu risin?jumu netiek nep?rk?pts vienl?dz?gas attieksmes princips attiec?b? uz PVN direkt?vas 156. panta d) punkta noteikumiem. Faktiski es uzskatu, ka šaj? liet? š? norma nav piemērojama, tostarp nodok?u neitralit?tes principa zi?? . Lai ar? 156. panta d) punkt? ir paredz?ts, ka no nodok?a var atbr?vot to pre?u pieg?di, kuras paredz?ts ielaist teritori?lajos ?de?os, lai t?s iek?autu urbšanas vai ražošanas platform?s š?du platformu b?vniec?bas, remonta, apkopes, p?rb?ves vai apr?košanas nol?kos vai lai saist?tu š?das urbšanas vai ražošanas platformas ar cietzemi, urbšanas platformu t?l?kp?rdošana nav ietverta taj? min?tajos dar?jumos.

Secin?jumi

81.

?emot vēr? iepriekš min?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz Curtea de Apel Bucure?ti (Bukarestes apel?cijas tiesa, Rum?nija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t, ka Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 148. panta c) punkts, lasot to kop? ar š? panta a) punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka pirmaj? ties?bu norm? min?tais atbr?vojums no nodok?a nav piemērojams t?d?m pašizce?oš?m piekrastes zonas urbšanas platform?m k? pamatliet? apl?kot?s.

( 1 ) Oriģinālvaloda – angļu.

( 2 ) Skat. pāc analoģijas spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, 40. punkts.

( 3 ) Spriedums, 2015. gada 3. septembris, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, 25. punkts.

( 4 ) Spriedumi, 1990. gada 26. jūnijs, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, 21. punkts, un 2006. gada 14. septembris, Elmeka, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 21. punkts.

( 5 ) Šīs tiesību norma ir konkurētspējas veicināšanas pasākums. Proti, tā kā attiecīgā kuģa darbības ir veiktas ārpus PVN kopējās sistēmas teritorijās piemērošanas jomas, tas ir, ārpus Savienības robežiem, preces un pakalpojumus, tostarp kuģus, kas ir vajadzīgi šo darbību veikšanai, viegli varētu piegādāt uzņēmumi, kas nav Savienības uzņēmumi. Turklāt 148. panta a) punkta neesamības gadījumā attiecībā uz precēm, ko izmanto kuģu degvielas uzpildei un apgādei ar pērtiku, Savienības piegādātji varētu vāļties sagaidāt, līdz kuģi atstāj Savienības robežus, lai veiktā piegāde tiktu atbrīvota no PVN.

( 6 ) Mans izcēlums.

( 7 ) Piemēram, itāpaši Apvienotās Karalistes Merchant Shipping Act, 1894 [1894. gada Likumu par tirdzniecības floti], saskaņā ar kuru 742. pantu “kuģis” ir “jebkurš kuģis vai laiva, vai arī jebkurš cits peldlīdzeklis, ko izmanto kuģošanai”.

( 8 ) Vai arī, citējot Supreme Court of Ireland [Ārijas Augstāko tiesu] lietā The Von Rocks, 1998, 3 Irish Reports 41, tas ir priekšs, ko daudzi gūst vienkārši no “klejošanas laivās pa pasauli”. Šis citāts savukārt ir ņemts no K. Greiema darba “Vējš vētolos” (Graham, K. The Wind in the Willows).

( 9 ) Vācu valodā izmantotais formulējums paredz, ka kuģis “auf Hoher See [...] eingesetzt sind”.

( 10 ) Piemēram, skat. spriedumu, 2007. gada 18. oktobris, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 21. un 22. punkts un tajos minētā judikatūra.

( 11 ) Šis secinājums nav pretrunā stenošanas regulas Nr. 282/2011 38. pantam. Lai gan šajā regulā kuģi ietilpst jūdzienā “transportlīdzeklis”, kas ir definēts kā jebkura ierīce, kuru paredzēta pasažieru vai priekšmetu pārvadāšanai no vienas vietas uz citu vietu, no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka šīs definīcijas piemērošanas joma attiecas tikai uz jūdzieni “transportlīdzeklis”, kas ir minēts PVN direktīvas 56. pantā un 59. panta pirmās daļas g) apakšpunktā.

( 12 ) Skat. spriedumu, 2006. gada 14. septembris, Elmeka, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 14. punkts. Papildus šajā spriedumā minētajam pamatojumam es vēlos uzsvērt, ka tāda PVN direktīvas 148. panta a) punkta interpretācija, saskaņā ar kuru tas ir piemērojams tikai kuģiem, ko izmanto pasažieru pārvadāšanai par atlīdzību, padarītu šo nosacījumu par bezjēdzīgu, jo pasažieru pārvadājumi jau ir komercdarbība, uz kuru tieši attiecas šajā pantā noteiktais atbrīvojums no nodokļa.

( 13 ) Spriedums, 2013. gada 21. marts, Komisija/Francija, C-197/12, nav publicēts, EU:C:2013:202, 22. punkts.

( 14 ) Saistībā ar tiesību normu, kuras piemērošanas joma sniedzas tālāk par tās regulas

priekšmetu, kur? t? ir min?ta, skat. p?c analo?ijas 2018. gada 13. j?nija spriedumu Deutscher Naturschutzring, C?683/16, EU:C:2018:433, 43. un n?kamie punkti.

( 15 ) Atk?rtoti j?atg?dina, ka saska?? ar judikat?ru dar?jumus, uz kuriem attiecas 148. pants, no nodok?a atbr?vo, jo tie ir “piel?dzin?mi eksport?šanas darb?b?m”. T? k?, lai uz p?d?j?m attiektos ?? ties?bu norma, t?m t?pat k? ku?im ir “j?ku?o” ?rpus tv?ruma, es ticu, ka ??s kust?bas elements var?tu izskaidrot to, k?p?c ?? norma ir min?ta 7. noda??, kuras virsraksts ir “Atbr?vojumi starptautiskajai transport?šanai”.

( 16 ) Skat., piem?ram, spriedumu, 2013. gada 11. apr?lis, HK Danmark, C?335/11 un C?337/11, EU:C:2013:222, 28.–30. punkts.

( 17 ) ??j? zi?? ir j?nor?da, ka L?mum? 98/392/EK, ar kuru tika apstiprin?ta J?ras ties?bu konvencija, nav min?ts sp?k? st?šan?s datums. Tom?r saska?? ar LESD 297. pantu le?islat?vais akts, kur? nav nor?d?ta t? sp?k? st?šan?s diena, st?jas sp?k? divdesmitaj? dien? p?c t? public?šanas. ?emot v?r?, ka L?mums 98/392/EK tika public?ts 1998. gada 23. j?nij?, ir j?uzskata, ka tas ir st?jies sp?k? 1998. gada 13. j?lij?.

( 18 ) Tiesa uzsv?ra, ka ??o konstat?jumu apstiprina ??s pa??as konvencijas 58. panta 1. punkts un 79. panta 1. punkts, uz kuriem pamatojoties, ar da??iem nosac?jumiem ??j?s zon?s uzst?d?t kabe?us j?ras gultn? ir at?auts jebkurai citai valstij.

( 19 ) Faktiski ??iet, ka pamatlietas problem?tika ir saist?ta ar apst?kli, ka Rum?nija nebija pareizi transpon?jusi 148. panta c) punktu br?d?, kad tika veikta attiec?g? ieg?de. Proti, Likuma Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksa izveidi 143. panta 1. punkta h) apak??punkt? nav paredz?ts nosac?jums par to, ka, lai var?tu sa?emt atbr?vojumu no nodok?a, ar ku?iem b?tu j?p?rvad? pasa??ieri par atl?dz?bu vai ka tie ir j?izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai atkl?t? j?r?. Ac?mredzami valsts tiesiskaj? regul?jum? ??s nosac?jums tika ieviests tikai p?c L?muma Nr. 3/2015 pie?emšanas.

( 20 ) Nodok?u neitralit?tes j?dzien? PVN jom? izmanto divos at??ir?gos veidos. No vienas puses, ??o principu izmanto, lai raksturotu Sestaj? direkt?v? paredz?t? atskait?šanas meh?nisma m?r?, proti, piln?b? atbr?vot uz??m?ju no t? PVN sloga, kas j?maks? vai ir samaks?ts par vis?m t?m saimnieciskaj?m darb?b?m, par kur?m ir j?maks? PVN. No otras puses, ??is j?dziens ir izmantots vienl?dz?gas attieksmes j?dzienam l?dz?g? noz?m?. ??j? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, 48. punkts.

( 21 ) ??j? zi?? skat. spriedumu, 2018. gada 25. j?lijs, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, 34. punkts. T? k? platformas ir ra??šanas l?dzek?, PVN direkt?vas 187. pants attiecas uz vis?m izmai??m to izmanto??.

( 22 ) ??j? zi?? skat. spriedumu, 2003. gada 8. maijs, Komisija/Francija, C?384/01, EU:C:2003:264, 25. punkts. Cikt?l Savien?bas likumdev?jam ir pla??a r?c?bas br?v?ba veikt pas?kumus nodok?u jom?, tas var at??ir?gi v?rt?t preces un pakalpojumus, kuru starp? past?v konkurence, tikl?dz tiem piem?t ?pa??bas, kas padara tos at??ir?gus, iev?rojot attiec?go ties?bu normu m?r?i.

( 23 ) Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, 41.–43. punkts.

( 24 ) Atsevi??os spriedumos neitralit?tes princips ir min?ts k? veids, k?d? vienl?dz?gas attieksmes princips ir “ticis p?rnests” uz PVN jomu (spriedumi, 2012. gada 19. decembris, Grattan, C?310/11, EU:C:2012:822, 28. punkts, un 2013. gada 28. novembris, MDDP, C?319/12,

EU:C:2013:778, 38. punkts), savukārt citos spriedumos tas ir uzskatīts par vienlīdzīgas attieksmes principa īpašu izpausmi (spriedumi, 2012. gada 19. decembris, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, 33. punkts, un 2013. gada 7. marts, Efir, C-19/12, nav publicēts, EU:C:2013:148, 28. punkts), kas nesakrīt ar pārdējo (spriedums, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 17. un 18. punkts). Savā nesenajā 2017. gada 7. marta spriedumā RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 38. punkts) virspalēta piemēroja stingrāku pieeju, tagad uzskatot, ka nodokļu neitralitātes jēdziens ir vienāds ar vienlīdzīgas attieksmes principu, bet, ņemot vērā fiskālā rakstura pasākumus, Savienības likumdevējam ir jāpiešķir plašā rīcības brīvība.

( 25 ) Skat. spriedumus, 2014. gada 12. novembris, Guardina Industries un Guardina Europe/Komisija, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, 51. punkts, un 2016. gada 4. maijs, Pillbo 38, C-477/14, EU:C:2016:324, 35. punkts.

( 26 ) Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 16. decembris, Arcelor Atlantique et Lorraine u.c., C-127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts un tajā minēto judikatūru.

( 27 ) Šajā gadījumā apgalvotais vienlīdzīgas attieksmes pārbaudes izriet no divām atsevišķām PVN direktīvas normām. Tā kā abām tiesību normām ar atšķirīgi mērķi un jautājums par to, vai šīs situācijas ir līdzīgas, ir jāvērtē, ievērojot to mērķus, principā nevar atsaukties uz vienlīdzīgas attieksmes principa pārbaudi.