

62018CC0291

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

GERARDA HOGANA,

predstavljeni 10. aprila 2019 (1)

Zadeva C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

proti

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Curtea de Apel Bucure?ti (pritožbeno sodiš?e v Bukarešti, Romunija))

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 148(a) in (c) – Oprostitev – Dobava plavajo?ih vrtalnih ploš?adi na morju – Plovilo – Pojem – Pogoji v zvezi s plovbo na odprtem morju“

1.

Ali je plavajo?a vrtalna ploš?ad na morju „plovilo za plovbo na odprtem morju [...]“? To je glavno vprašanje, na katerega mora Sodiš?e odgovoriti na podlagi predloga za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Curtea de Apel Bucure?ti (pritožbeno sodiš?e v Bukarešti, Romunija). Spor je nastal, kot je navedeno v nadaljevanju.

2.

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Grup Servicii Petroliere SA (v nadaljevanju: GSP) s sedežem v Romuniji in romunskimi dav?nimi organi v zadevi, ki se nanaša na dobavo treh plavajo?ih vrtalnih ploš?adi na morju, oproš?eno DDV, dolo?enim malteškim družbam. V tem okviru predložitveno sodiš?e želi zvedeti, ali so tovrstne plavajo?e vrtalne ploš?adi na morju zajete z oprostitvijo, dolo?eno v ?lenu 148(c) v povezavi s ?lenom 148(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

3.

U?inek teh dolo?b je, da morajo države ?lanice zlasti oprostiti dobavo plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za pla?ilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti. Kot sem pravkar ugotovil, je bistveno vprašanje, ki ga je treba obravnavati, ali te konkretne vrtalne ploš?adi spadajo v okvir te oprostitve. Pred obravnavo tega vprašanja je treba najprej predstaviti upoštevne dolo?be mednarodnega javnega prava, prava Evropske unije in nacionalnega prava.

I. Pravni okvir

A. Mednarodno javno pravo

4.

Konvencija Združenih narodov o pomorskem pravu, sklenjena 10. decembra 1982 v Montego Bayu (United Nations Treaty Series, zvezek 1833, 1834 in 1835, str. 3, v nadaljevanju: Konvencija Združenih narodov o pomorskem pravu), je začela veljati 16. novembra 1994. Svet je v imenu Skupnosti to konvencijo odobril s Sklepom 98/392/ES z dne 23. marca 1998 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 4, zvezek 3, str. 260).

5.

Člen 2(1) in (2) Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu, naslovljen „Pravni položaj teritorialnega morja, zračnega prostora nad teritorialnim morjem, njegovega dna in podzemlja“, določa:

„1. Suverenost obalne države se preko njenega kopnega in notranjih morskih voda, za arhipelaško državo pa preko njenih arhipelaških voda, razteza na morski pas ob obali, imenovan teritorialno morje.

2. Suverenost se razteza tudi na zračni prostor nad teritorialnim morjem, na njegovo dno in podzemlje.“

6.

Člen 3 te konvencije, naslovljen „Širina teritorialnega morja“, določa:

„Vsaka država ima pravico določiti širino svojega teritorialnega morja do meje, ki ne presega 12 morskih milj, merjeno od temeljnih točk, določenih v skladu s to konvencijo.“

7.

Del V te konvencije, naslovljen „Izključna ekonomska cona“, vsebuje člene od 55 do 75.

8.

Člen 56, naslovljen „Poseben pravni režim izključne ekonomske cone“, določa:

„1. V izključni ekonomski coni ima obalna država:

(a)

suverene pravice, da raziskuje in izkorišča, ohranja ter gospodari z živimi in neživimi naravnimi bogastvi voda nad morskim dnem in tistimi z morskega dna in morskega podzemlja, ter glede drugih dejavnosti za ekonomsko raziskovanje in izkoriščanje cone, kot je pridobivanje energije z izkoriščanjem vode, tokov in vetrov;

[...]

2. Pri uresničevanju svojih pravic in izpolnjevanju svojih dolžnosti na podlagi te konvencije obalna država v izključni ekonomski coni dosledno spoštuje pravice in dolžnosti drugih držav in ravna na način, ki je v skladu z določbami te konvencije.

3. Pravice, navedene v tem členu, ki se nanašajo na morsko dno in podzemlje, se izvršujejo v skladu z določbami dela VI.“

9.

Odstavek 1 člena 58 Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu, naslovljenega „Pravice in dolžnosti drugih držav v izključni ekonomski coni“, določa:

„V izključni ekonomski coni uživajo vse države, obalne in neobalne, v skladu z ustreznimi določbami te konvencije, svobodo plovbe, preleta in polaganja podmorskih kablov in cevovodov po členu 87 ter druge mednarodno dovoljene uporabe morja, ki se nanašajo na te svobode, kot so tiste, povezane z izkoriščanjem ladij, letal in podmorskih kablov in cevovodov, in so v skladu z drugimi določbami te konvencije.“

10.

Del VI Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu, naslovljen „Epikontinentalni pas“, vsebuje člene od 76 do 85.

11.

Člen 77, naslovljen „Pravice obalne države na epikontinentalnem pasu“, v odstavku 1 določa:

„Obalna država izvršuje nad epikontinentalnim pasom suverene pravice zaradi njegovega raziskovanja in izkoriščanja njegovih naravnih bogastev.“

12.

Člen 78 je naslovljen „Pravni položaj voda nad epikontinentalnim pasom ter zračnega prostora nad njimi ter pravice in svoboščine drugih držav“. V odstavku 2 določa:

„Izvrševanje pravic obalne države na epikontinentalnem pasu ne sme omejevati in tudi ne povzročiti neopravičnega vmešavanja v plovbo ter v druge pravice in svoboščine drugih držav, navedene v tej konvenciji.“

B. Pravo Unije

1. Šesta direktiva

13.

Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), je v členu 15 določala:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostitjo:

[...]

4. dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje:

(a)

plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti;

(b)

plovil za reševanje ali pomož na morju ali za priobalni ribolov, razen za oskrbovanje ladij za priobalni ribolov;

[...]

5. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil iz odstavka 4(a) in (b) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

[...]“

14.

Šesta direktiva je bila razveljavljena z Direktivo o DDV, ki je začela veljati 1. januarja 2007.

2. Direktiva o DDV

15.

V uvodni izjavi 3 Direktive o DDV je navedeno:

„Da bi zagotovili, da so določbe predstavljene na jasen in racionalen način, v skladu z namenom boljše zakonodaje, je treba preoblikovati strukturo in besedilo Direktive, čeprav to namenoma ne bo povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Manjše število vsebinskih sprememb pa je neločljivo povezanih s preoblikovanjem in jih je vseeno treba vključiti. Primeri, v katerih so spremembe narejene, se izčrpno podajo v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti.“

16.

Člen 146(1) Direktive o DDV v poglavju 6, naslovljenem „Oprostitev pri izvozu“, določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

(a)

dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti;

(b)

dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti, razen blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih plovil, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo;

[...]

(d)

storitve, opravljene na premišninah, ki so bile pridobljene ali uvožene zaradi opravljanja teh storitev v Skupnosti in jih iz Skupnosti odpošlje ali odpelje oseba, ki opravlja te storitve, ali prejemnik, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za račun enega od njiju;

(e)

opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, ki ga zajemajo določbe člena 61 in člena 157(1)(a).“

17.

Člen 148 Direktive o DDV v poglavju 7, naslovljenem „Oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom“, iz naslova IX določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a)

dobavo blaga za oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, ter plovil za reševanje ali pomožna na morju in plovil za priobalni ribolov, razen oskrbovanja plovil za priobalni ribolov;

[...]

(c)

dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem plovil iz točke (a) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

[...]“

18.

Člen 156 te direktive je v poglavju 10, ki je naslovljeno „Oprostitve transakcij, povezanih z mednarodnim trgovanjem“. Ta člen določa:

„1. Države članice lahko oprostijo naslednje transakcije:

(a)

dobave blaga, namenjene da se predložijo carini in, kadar je to ustrezno, začasni hrambi;

(b)

dobave blaga, namenjene vnosu v prosto cono ali v prosto skladišče;

(c)

dobave blaga, za katere naj bi se začel postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja;

(d)

dobave blaga, namenjene da se prepeljejo v teritorialne vode za vgradnjo v vrtalne ali proizvodne plošadi zaradi gradnje, popravila, vzdrževanja, spremembe ali opremljanja takšnih plošadi ali za povezavo takšnih vrtalnih ali proizvodnih plošadi s kopnim;

(e)

dobave blaga, namenjene da se prepeljejo v teritorialne vode za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje vrtalnih ali proizvodnih plošadi.

2. Prostori iz odstavka 1 se opredelijo v skladu z veljavnimi carinskimi določbami Skupnosti.“

3. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011

19.

Člen 38 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1), določa:

„1. ‚Prevozno sredstvo‘ iz člena 56 in točke (g) prvega odstavka člena 59 Direktive 2006/112/ES vključuje vozila z motorjem ali brez njega ter drugo opremo in naprave, namenjene prevozu oseb ali predmetov iz enega kraja v drugega, ki jih lahko vlečejo ali potiskajo vozila ter so običajno narejeni in dejansko pripravljeni, da se uporabijo za prevoz.

2. Prevozna sredstva iz odstavka 1 so zlasti naslednja vozila:

[...]

(d)

plovila;

[...]“

C. Nacionalno pravo

20.

Člen 143 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika), naslovljen „Oprostitev za izvoz ali druge podobne transakcije, za dobave znotraj Skupnosti in za mednarodni prevoz znotraj Skupnosti“, v različici, veljavni maja 2008, določa:

„1. Oprostitev davka velja: [...]

(h)

pri plovilih za morske plovne poti, ki se uporabljajo za mednarodni prevoz oseb in/ali blaga, ribolov ali katero koli drugo gospodarsko dejavnost ali za reševanje ali pomoč na morju, za te transakcije:

1.

dobavo, spremembo, popravilo, vzdrževanje, zakup, lizing in najem plovil ter dobavo, lizing, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja; [...]

21.

Člen 144 zakona št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika, naslovljen „Posebne oprostitve, povezane z mednarodnim tovarnim prometom“, določa:

1. Oprostitev davka velja za:

(a)

dobavo blaga, namenjenega, da: [...]

7.

se prepelje v teritorialne vode:

—

za vgradnjo v vrtnalnice ali proizvodne ploščadi zaradi gradnje, popravila, vzdrževanja, spremembe ali opremljanja takšnih ploščadi ali za povezavo takšnih vrtnalnic ali proizvodnih ploščadi s kopnim;

—

za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje vrtnalnic ali proizvodnih ploščadi.“

22.

Člen 23 Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (vladna odredba št. 42/1997 o pomorskem prometu in prometu po celinskih plovniških poteh) določa:

„Za namene te vladne odredbe za plovila veljajo:

(a)

kakršna koli, motorizirana ali nemotorizirana, plovila za plovbo po morju in celinskih plovniških poteh, ki plujejo na gladini ali pod vodo ter so namenjena prevozu blaga in/ali potnikov, ribolovu, vleki ali potiskanju;

(b)

motorizirani ali nemotorizirani plavajoči objekti, kot so: strgače, plavajoče dvigalne naprave, plavajoča dvigala, plavajoče žlice in podobni objekti;

(c)

plavajoče enote, ki običajno niso namenjene premikanju, kot so: plavajoči doki in razkladalna nabrežja, pontonski mostovi, plavajoče garaže za plovila, vrtalne plošadi in podobni objekti, plovila-svetilniki;

(d)

plovila za rekreacijo.“

23.

V točki 1 Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (odločba centralne davčne komisije št. 3/2015) je navedeno:

„1. Med 1. januarjem 2007 in 31. decembrom 2013: Pri plovilih za morske plovne poti, ki se uporabljajo za mednarodni prevoz oseb in/ali blaga, ribolov ali katero koli drugo pomorsko gospodarsko dejavnost, se uporabljajo oprostitve DDV iz člena 143(1)(h) [...] davčnega zakonika [...], če se plovilo dejansko in pretežno uporablja za plovbo na morju. Za določitev, ali se plovilo dejansko in pretežno uporablja na morju, ni mogoče upoštevati le objektivnih meril, kot sta dolžina ali tonaža plovila, ki pa se lahko uporabijo za to, da se s področja uporabe oprostitvev izključijo plovila, ki nikakor ne izpolnjujejo pogojev iz člena 143(1)(h) davčnega zakonika oziroma ki niso primerna za plovbo na morju. [...] Pojem plovbe ‚na morju‘ v smislu [Direktive o DDV] in člena 143(1)(h) davčnega zakonika vključuje kateri koli del morja zunaj teritorialnih voda katere koli države, ki je zunaj meje 12 navtičnih milj, merjeno od temeljnih točk, ki so določene v skladu z mednarodnim pomorskim pravom (Konvencija Združenih narodov o pomorskem pravu, sklenjena 10. decembra 1982 v Montego Bayu).“

II. Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

24.

Maja 2008 je družba GSP nekaterim malteškim kupcem prodala tri plavajoče vrtalne plošadi na morju, ki obratujejo v črnem morju (natančneje, v skladu z informacijami iz predloga predložitvenega sodišča v romunskih teritorialnih vodah), za opravljanje dejavnosti vrtnanja. Vrtalne plošadi ali samodvižne enote so mobilne plošadi, ki so sestavljene iz plavajočega trupa, opremljenega z več premičnimi nogami. Obstoj trupa omogoča prevoz vrtalne enote in vseh pritrjenih strojev na predvideno mesto vrtnanja z dvignjenimi nogami, tako da trup plava na vodi. Ko plošad prispe na lokacijo, se noge iztegnejo v vodo. Z nogami se plošad tako zasidra v morsko dno, njen trup pa se nato dvigne precej nad gladino morja. Ko je plošad v tem (oprtem) položaju (z iztegnjenimi nogami), postane nepremična. Šele ko se noge po končani operaciji vrtnanja sklopijo, lahko trup ponovno plava.

25.

Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da zadevne tri plošadi nimajo lastnega pogona, ampak se premikajo z vleko. To je bilo na obravnavi potrjeno. Čeprav je bilo Sodišče na obravnavi obveščeno tudi, da ima plošad posadko in ladijski dnevnik, ter da je z motorji plošadi mogoče zagotavljati, da kljubuje oceanskim in morskim tokovom, se zdi – čeprav mora ta dejstva nazadnje preveriti predložitveno sodišče – da se plošad, tudi kadar plava, z ene lokacije na drugo premika

z vlažilci.

26.

Ob tej prodaji je družba GSP je izdala račune, pri katerih je v zvezi z dobavo teh ploščadi uporabila sistem oprostitve plačila DDV, ki ga določa nacionalna zakonodaja (člen 143(1)(h) davčnega zakonika), s katero se izvaja člen 148(c) Direktive o DDV. Po prodaji je družba GSP še naprej upravljala te ploščadi v rnem morju v skladu s pogoji zakupa plovila brez posadke.

27.

Romunska davčna uprava je 23. maja 2016 po sprejetju poročila o davčnem nadzoru izdala odločbo o spremembi odmere DDV na podlagi tega, da se vrtnalne ploščadi sicer lahko štejejo za plovila v smislu nacionalne zakonodaje in so primerne za neomejeno uporabo na morju, vendar med vrtnanjem ne plujejo, temveč so parkirane: njihovi stebriki so spuščeni ter stojijo na morskem dnu, da lahko dvignejo ponton (plavajoči del) nad morje, na višino približno od 60 do 70 metrov. Da bi dobava ploščadi spadala na področje uporabe oprostitve iz člena 143(1)(h) davčnega zakonika, bi bilo treba ugotoviti, da zadevno plovilo dejansko in pretežno pluje na odprtem morju. Vendar je romunska davčna uprava menila, da dokazi kažejo, da se ploščadi dejansko uporabljajo pretežno v parkiranem položaju za namene vrtnanja, ne pa za plovbo, ki je zgolj pomožna dejavnost pri vrtnanju.

28.

Družba GSP je vložila ugovor zoper to odločbo, ki ga je romunska nacionalna davčna uprava zavrnila z odločbo z dne 24. novembra 2016.

29.

Pritožnica je pri predložitvenem sodišču vložila tožbo zoper odločbo o odmeri, poročilo o davčnem nadzoru in odločbo o ugovoru.

III. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

30.

Predložitveno sodišče meni, da je treba najprej pojasniti, ali se oprostitev iz člena 148(c) v povezavi s členom 148(a) Direktive o DDV uporablja za dobavo plavajočih vrtnalnih ploščadi, to je, ali takšna ploščad spada pod pojem „plovilo“, kot je opredeljen v tej določbi. Drugič, če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je oprostitev iz člena 148(c) v povezavi s členom 148(a) Direktive o DDV odvisna od pogoja, da je dejavnost plovbe na odprtem morju prevladujoča glede na dejavnost vrtnanja.

31.

V teh okoliščinah je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je treba člen 148(c) Direktive [o DDV] v povezavi s členom 148(a) te direktive razlagati tako, da se oprostitev davka na dodano vrednost pod nekaterimi pogoji uporablja za dobavo plavajočih vrtnalnih ploščadi na morju, oziroma ali plavajoča vrtnalna ploščad na morju spada pod pojem ‚plovila‘ v smislu navedenega predpisa prava Unije, glede na to, da ta predpis v skladu z naslovom

iz poglavja 7 navedene direktive ureja ‚oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom‘?

2.

Je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali iz razlage člena 148(c) Direktive [o DDV] v povezavi s členom 148(a) te direktive izhaja, da je bistven pogoj za uporabo oprostitve davka na dodano vrednost dejstvo, da bi se morala plavajoča vrtna plošča na morju, ki je vplula na odprto morje, med njeno uporabo (v okviru komercialne/industrijske dejavnosti) tam dejansko premikati oziroma pluti na morju z ene točke na drugo, dlje kot stoji oziroma miruje ob izvajanju dejavnosti vrtnja na morju, oziroma ali mora dejavnost plovbe dejansko prevladovati glede na dejavnost vrtnja?“

32.

Pisna stališča so vložile družba Grup Servicii Petroliere, belgijska, italijanska in romunska vlada ter Evropska komisija. Družba Grup Servicii Petroliere, romunska vlada in Evropska komisija so poleg tega na obravnavi 28. februarja 2019 ustno predstavile stališča.

IV. Presoja

A. Uvodna ugotovitev

33.

Najprej je mogoče ugotoviti, da je v uvodni izjavi 3 Direktive o DDV navedeno, da sprejetje te direktive na celoma ni prineslo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji o skupnem sistemu DDV, z izjemo manjšega števila vsebinskih sprememb, ki so izvrpno našteje v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti Direktive. V skladu s tem je mogoče Direktivo v bistvu razumeti kot zakonodajni ukrep, namenjen konsolidaciji.

34.

Ker se nobena od določb, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti Direktive o DDV ter so navedene v členih od 411 do 414 te direktive, ne nanaša na odstavka (a) ali (c) člena 148, je treba šteti, da ima ta enak pomen kot člen 15(4) Šeste direktive, katerega besedilo je bilo podobno. (2) Iz tega izhaja, da je treba pri razlagi člena 148(a) in (c) Direktive o DDV upoštevati obstoječo sodno prakso v zvezi s členom 15(4) Šeste direktive. (3)

35.

V zvezi s členom 15(4) Šeste direktive je Sodišče razsodilo, da so transakcije, ki jih zajema ta določba, oproščene, ker so „izenačene z izvozom“. (4) Z drugimi besedami, te transakcije je treba obravnavati, kot da so se zgodile zunaj ozemlja Unije. (5)

36.

V sodbi z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 26), je Sodišče potrdilo, da je transakcija iz člena 148(a) in (c) oproščena, ker je taka transakcija izenačena z izvozom.

37.

Postavljeni vprašanji je tako mogoče obravnavati z vidika tega cilja.

B. Vprašanji

38.

Predložitveno sodišče s postavljenima vprašanjema v bistvu sprašuje, ali je treba člen 148(c) Direktive Sveta 2006/112/ES v povezavi s členom 148(a) iste direktive razlagati v smislu, da se oprostitvev, določena v prvi določbi, uporablja za plavajoče vrtnalne plošče na morju.

39.

Za začetek je treba opozoriti, da je dobava plovil iz člena 148(a) Direktive o DDV v skladu s členom 148(c) te direktive oproščena DDV. Da bi torej ugotovili, ali oprostitvev zajema dobavo plavajočih vrtnalnih plošč na morju, je treba najprej ugotoviti, kaj je mišljeno z besedo „plovilo“ iz člena 148(c), in nato, kakšne značilnosti mora imeti plovilo, da spada na področje uporabe člena 148(a) Direktive o DDV in da je njegova dobava lahko oproščena.

1. Običajni pomen pojmov „plovilo“ in „plovba“

40.

Glede koncepta, kaj je plovilo, je seveda veliko odvisno od konkretnega sobesedila zadevne določbe.

41.

V mednarodnem pravu sicer na primer morda ne preseneča, da je Mednarodna konvencija o preprečevanju onesnaževanja morja z ladij (1973) (MARPOL) (kot je bila spremenjena s protokolom iz leta 1978) (London) ladjo opredelila kot „kakršno koli plovilo, ki se uporablja v morskem okolju in vključuje hidrogliserje, vozila na zračno blazino, podvodna plovila, plavajoča plovila ter pritrjene ali plavajoče plošče“. (6) Vendar ker je namen te konvencije preprečiti onesnaževanje morja, je logično, da je v njej pojem plovila opredeljen zelo široko. Ob upoštevanju tega cilja v bistvu ni pomembno, ali onesnaževanje prihaja s pritrjene plošče, ki podpira vrtnalo napravo, ali s konvencionalnega plovila za plovbo, kot je ladja ali čoln. Zato v konvenciji MARPOL pojem „plovilo“ vključuje pritrjene ali plavajoče plošče te vrste.

42.

Precej pomembno pa je sobesedilo sedanjega člena 148(a) in (c) Direktive o DDV. Oprostitvev namreč ne velja zgolj za „plovila“simpliciter, temveč za „plovil[a] za plovbo na odprtem morju“. V zvezi s tem je v Direktivi uporabljen enak zastavreden jezik pomembnih pomorskih zakonodajnih aktov, kot ga vsebujejo temeljne zakonodajne zbirke nekaterih držav članic. (7) Besedna zveza „[...] za plovbo na odprtem morju [...]“ je kljub vsemu pomembna in po mojem mnenju odločilna opredelitev besede „plovilo“.

43.

V vsakdanjem jeziku beseda „plovilo“ pomeni neke vrste prevozno sredstvo, ki je sposobno nekaj prenesti na vodi in vključuje prevoz oseb ali blaga, ne glede na to, ali se ta opravlja proti plačilu ali ne ali pa zgolj za rekreativne namene. (8) Zato dvomim, da je mogoče takšno ploščo ustrezno opisati kot „plovilo“ v tem smislu, saj ne prevaža oseb niti blaga po vodi, temveč gre bolj za veliko strojno strukturo, ki jo je naredil človek in ki je – po tem, ko je premaknjena – pritrjena na morsko dno za namene vrtnanja. Kot je bilo Sodišče obveščeno na obravnavi, je na krovu takšne plošče sicer res posadka, ki ima ladijski dnevnik, vendar je vseeno mogoče ugotoviti, da vrtnalne plošče

očitno nimajo številnih običajnih lastnosti plovila, kot so premec, sidra ali krmilo, čeprav mora to nazadnje v vsakem primeru preveriti nacionalno sodišče. Prav tako se zdi, da nimajo običajnega krmilnega mehanizma: na primer, očitno nimajo krmarnice, čeprav mora tudi te podrobnosti preveriti nacionalno sodišče. Poleg tega je bilo Sodišče na obravnavi obveščeno, da so vrtalne naprave iz obravnavane zadeve po naravi ploščadi, ki nimajo nobenih sredstev, da bi lahko plule same.

44.

Tudi če se glede tega motim in je plavajoče vrtalne ploščadi vseeno mogoče šteti za prava „plovila“, dejstvo, da se lahko takšna ploščad (v nasprotju z mojim mnenjem) šteje za „plovilo“ simpliciter, ne pomeni, da gre tudi za plovilo „za plovbo na odprtem morju“, kot je zahtevano v členu 148(a) Direktive o DDV.

45.

V nekaterih jezikovnih različicah v členu 148(a) res ni izrecno omenjena zahteva po uporabi za plovbo. V nemški različici je na primer preprosto zapisano, da se mora plovilo uporabljati na odprtem morju. (9) Toda ker je cilj člena 148 oprostitev dobave plovil, ki se opravi na geografskem področju uporabe Direktive o DDV, pri čemer pa so ta namenjena za izvajanje gospodarskih dejavnosti zunaj tega območja, je za uporabo te določbe za plovilo implicitno, vendar nujno, da to plovilo vsaj pluje in lahko zapusti vode Unije.

46.

Iz tega torej sledi, da tudi če je vrtalno ploščad treba šteti za „plovilo“, se mora – da bi bila zajeta v opredelitvi iz člena 148(a) – vendarle uporabljati za plovbo po odprtem morju. Plovba je v bistvu navtična vožnja po morju. Pomeni, da lahko navigator plovila določi lokacijo plovila in zariše njegovo prihodnjo pot.

47.

V zvezi s pojmom „odprto morje“ je iz člena 86 Konvencije Združenih narodov o mednarodnem pomorskem pravu razvidno, da odprto morje v mednarodnem pravu pomeni „vse dele morja, ki niso vključeni v izključno ekonomsko cono, teritorialno morje ali notranje morske vode kake države ali v arhipelaške vode kake arhipelaške države“.

48.

V skladu s tem sobesedilo člena 148(a) in (c) nujno pomeni, da mora biti zadevno plovilo vsaj sposobno plovbe daleč stran od obale. To pa pomeni, da lahko navigator predvidi smer plovila in da ima plovilo torej lasten pogon. Ne glede na navtične značilnosti zadevne vrtalne ploščadi je povsem jasno, da teh ploščadi ni mogoče uporabljati za plovbo na odprtem morju prav zato, ker nimajo nikakršnega lastnega pogona.

49.

Seveda je res, da so plošadi oblikovane tako, da zdržijo neugodne vremenske razmere, in kot je bilo dalje potrjeno na obravnavi, se lahko prevažajo po odprtem morju in so v skladu s temi zmogljivostmi redno delovale na odprtem morju. Vendar to ni isto kot trditev, da se te vrstne plošadi uporabljajo „za plovbo na odprtem morju“. Vsak drug sklep bi po mojem mnenju pomenil izkrivljanje jezika in bi ga lahko skupnost pomoršakov upravičeno obravnavala z določeno mero skepticizma. Mislim, da te plošadi v nobenem realističnem smislu ni mogoče opisati kot „pomorsko plovilo“.

50.

Poleg tega bi lahko ugotovili tudi, da je treba vsako izjeto iz področja uporabe Direktive o DDV razlagati strogo (10), razlogi za vključitev plavajočih vrstnih plošadi te vrste na področje uporabe oprostitve iz člena 148(c) pa niso jasno določeni.

51.

Iz tega torej sledi, da se oprostitve iz člena 148(c) iz teh razlogov ne uporablja za tovrstne vrstne plošadi.

2. Alternativni pristop

52.

Kakor koli, tudi če splošno sprejet pomen izrazov „plovilo“ in „plovba“ pustimo ob strani, vseeno menim, da je v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, mogoče do enakega zaključka – in sicer, da ni mogoče uporabiti izjeme iz člena 148(c) Direktive o DDV – priti tudi po drugi poti.

53.

Če se upošteva samo cilj, ki se uresničuje s členom 148(a) in (c) – to je oprostitve nekaterih transakcij, ker so „izenačene z izvozom“ ali, natančneje, povezane z dobavo blaga ali storitev, namenjenih uporabi zunaj ozemlja Unije – je v resnici treba priznati, da ta cilj pomeni, da je treba besedo „plovilo“ razlagati tako, da se nanaša na prevozno sredstvo, ki ga je mogoče premakniti iz voda Unije, čeprav nujno samostojno. (11) Gledano s tega vidika je v naslednjem koraku mogoče besedo „plovba“ razumeti v pomenu gibanja, ki ga mora opraviti plovilo, da zapusti vode Unije in izvaja svoje dejavnosti zunaj področja uporabe zakonodaje o DDV.

54.

Vendar pa je treba opozoriti tudi, da člen 148(c) Direktive o DDV zahteva, da sta – za to, da za dobavo ladij velja izjema – izpolnjena še dva pogoja poleg tega, da mora biti plovilo uporabljeno za navigiranje. Prvič, plovilo mora biti namenjeno za eno od dejavnosti, navedenih v členu 148(a) te direktive. Drugič, kot je Sodišče že razsodilo v okviru Šeste direktive (12) in Direktive o DDV (13), v primeru plovil, ki prevažajo potnike za plačilo, in plovil, namenjenih opravljanju komercialne ali industrijske dejavnosti, se ta oprostitve ne uporablja, razen če se te dejavnosti izvajajo na odprtem morju.

55.

Glede dejavnosti, ki jih mora izvajati plovilo, da je njegova dobava lahko oproščena, je predložitveno sodišče v svojem prvem vprašanju poudarilo, da je člen 148 Direktive o DDV vključen v poglavje 7 te direktive z naslovom „Oprostitev v zvezi z mednarodnim prevozom“.

56.

Vendar ker je naslov poglavja izbran glede na sestavine glavnih določb tega poglavja, ni nujno, da imajo vse določbe v poglavju področne uporabe omejeno na predmet, ki je naveden v naslovu tega poglavja. (14) V primeru člena 148(a) iz besedila same določbe izhaja, da zajete dejavnosti niso preprosto omejene na prevoz, temveč vključujejo vse komercialne, ribiške ali industrijske dejavnosti. (15)

57.

Seveda ni dvoma, da je izvajanje vrtanja na morju z vrtalno ploščadjo ena od dejavnosti, navedenih v členu 148(a), saj industrijska dejavnost vključuje vrtanje.

58.

Glede pogoja v zvezi z odprtim morjem romunska vlada in Komisija trdita, da ta pogoj pomeni, da se mora plovilo uporabljati na odprtem morju, medtem ko belgijska in italijanska vlada trdita, da mora biti plovilo samo primerno za plovbo po odprtem morju, ne glede na to, koliko časa se nahaja tam. Po njunem mnenju se lahko za plovilo, ki opravlja svoje dejavnosti v teritorialnih vodah ene od držav članic, uporablja oprostitev iz člena 148(c), ne da bi se uporabljalo na odprtem morju, če ga je mogoče premakniti tja.

59.

Vendar so, kot sem že opozoril, transakcije, zajete v členu 148(a) in (c), oproščene zato, ker so povezane z blagom ali storitvami, kupljenimi na ozemlju Unije, katerih uporaba je predvidena zunaj tega ozemlja. To z drugimi besedami pomeni, da se mora zadevno plovilo premakniti z mesta v vodah Unije na kraj zunaj teh vod, kjer se bo opravljala zadevna dejavnost. Prav iz teh razlogov v nasprotju s trditvami belgijske in italijanske vlade menim, da ne zadostuje, da je plovilo primerno za uporabo na odprtem morju. Po mojem mnenju mora plovilo predvsem in dejansko sodelovati v dejavnosti, ki se opravlja na odprtem morju.

3. Pojem odprtega morja iz člena 148(a) Direktive o DDV

60.

Nazadnje je treba preučiti, kaj je mišljeno s pojmom „odprto morje“ v členu 148(a) Direktive o DDV.

61.

Ker je cilj tega člena oprostitev transakcij, ki so izenačene z izvozom, menim, da je treba pojem odprtega morja razlagati v smislu voda zunaj ozemeljskega področja uporabe Direktive o DDV.

62.

Ozemeljsko področje uporabe te direktive je določeno v členu 5. V skladu s to določbo se Direktiva o DDV uporablja za transakcije, ki se opravijo na delu ozemlja ene od držav članic, „za katerega se uporablja Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti[, ki je bila od takrat nadomeščena s Pogodbo o delovanju Evropske unije,] v skladu [...] s členom 52 PEU ter

členoma 349 in 355 PDEU], razen ozemlja ali ozemelj iz člena 6 te direktive“.

63.

Ker v Pogodbi pojem ozemlja ni opredeljen, ga je treba določiti v skladu z načeli mednarodnega javnega prava.

64.

V zvezi s tem sta romunska vlada in Komisija na obravnavi trdili, da je v času sprejetja Šeste direktive o DDV, ki je že vsebovala oprostitev, ki je zdaj določena v členu 148(a), veljala samo Konvencija o teritorialnem morju in zunanjem pasu, podpisana 29. aprila 1958 v Ženevi (United Nations Treaty Series, zvezek 516, str. 205), in je treba zato pojma „ozemlje“ in „odprto morje“ razlagati v skladu s to konvencijo.

65.

Vendar je treba opozoriti, da primarnost mednarodnih sporazumov, ki jih je sklenila Evropska unija, pred instrumenti sekundarnega prava pomeni, da je treba te instrumente od datuma začetka veljavnosti tega sporazuma razlagati na način, ki je skladen z njimi. (16) Ker je Sklep 98/392/ES začel veljati 13. julija 1998, torej preden so bile kupljene vrtnice, ki so predmet obravnave v glavni stvari, je torej treba ozemlje držav članic oceniti v skladu s Konvencijo Združenih narodov o mednarodnem pomorskem pravu. (17)

66.

V skladu s členom 2 Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu se suverenost obalne države razteza na teritorialno morje ter na njegovo dno in podzemlje.

67.

V skladu s členom 3 te konvencije ima vsaka država pravico določiti širino svojega teritorialnega morja do meje, ki ne presega 12 morskih milj, merjeno od temeljnih točk, določenih v skladu s to konvencijo.

68.

Konvencija Združenih narodov o mednarodnem pomorskem pravu določa, da ima vsaka obalna država zunaj te meje suverene pravice v izključni ekonomski coni in epikontinentalnem pasu. Vendar so te pravice omejene na dejavnosti, določene v členih 56 in 77 Konvencije Združenih narodov o mednarodnem pomorskem pravu.

69.

Sodišče je zato v sodbi z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, točki 59 in 60), razsodilo, da je „suverenost obalne države v izključni ekonomski coni in epikontinentalnem pasu [...] nasprotno le funkcionalna in kot taka omejena na pravico izvajanja dejavnosti raziskovanja in izkoriščanja, določenih v členih 56 in 77 Konvencije o pomorskem pravu“.

70.

Ker je bila zadevna dejavnost v zadevi Aktiebolaget NN dobava in polaganje podmorskega kabla, ki ni spadala med dejavnosti iz členov 56 in 77 Konvencije Združenih narodov o mednarodnem

pomorskem pravu, je Sodišče razsodilo, da ta dejavnost ne spada v suverenost obalne države članice in se zato ne more šteti, da spada na ozemeljsko področje uporabe skupnega sistema DDV. (18)

71.

V obravnavanem primeru pa kljub temu, da vrtnalne plošči uživajo svobodo plovbe iz členov 58(1), 78 in 87 Konvencije Združenih narodov o mednarodnem pomorskem pravu, ostaja dejstvo, da je dejavnost, ki jo izvajajo, raziskovanje in izkoriščanje naravnih virov v podzemlju morskega dna. To pa je ena od dejavnosti, ki jo člena 56 in 77 Konvencije Združenih narodov o mednarodnem pomorskem pravu navajata kot predmet suverenih pravic obalne države.

72.

Torej se za razliko od zadevne dejavnosti v zadevi Aktiebolaget NN, kadar plovilo opravlja vrtnanje v izključni ekonomski coni ali epikontinentalnem pasu države članice, te dejavnosti opravljajo na ozemeljskem področju uporabe Direktive o DDV. Zato vrtnalna ploščad, da bi bila njena dobava oproščena na podlagi člena 148(c) v povezavi s členom 148(a) te direktive, svojih dejavnosti ne sme opravljati v teritorialnem morju niti v izključni ekonomski coni niti v epikontinentalnem pasu države članice Unije.

73.

Predložitveno sodišče je v svojem predlogu za sprejetje predhodne odločbe navedlo, da so vrtnalne plošči iz postopka v glavni stvari ob nakupu opravljale vrtnanje v romunskih teritorialnih vodah v črnem morju in da so s temi dejavnostmi nadaljevale tudi po trenutku nakupa.

74.

Kot so se na obravnavi strinjale vse strani, črno morje v celoti spada v eno ali drugo izključno ekonomsko cono različnih obalnih držav ob njem. Torej nobenega dela črnega morja ni mogoče šteti za odprto morje v smislu člena 148(c) Direktive o DDV. (19) Iz tega sledi, da tudi če bi (v nasprotju z mojim mnenjem) te plošči lahko šteli za „plovila“, ki so se uporabljala „za plovbo na odprtem morju“, se za njihove dobave ne more uporabiti člen 148(c) ravno zaradi lokacije, kjer so izvajale svoje dejavnosti neposredno po tem, ko so bile dobavljene.

75.

V nasprotju s trditvijo družbe Grup servicii Petroliere tej ugotovitvi ne nasprotuje niti dejstvo, da bi lahko te plošči v prihodnosti premestili v Sredozemsko ali Severno morje, niti načelo davčne nevtralnosti, ki se tu razlaga v smislu enakega obravnavanja. (20)

76.

Načeloma se namreč pri določanju, katera pravila o DDV se uporabljajo, upošteva tista uporaba, ki se izvede neposredno po nakupu tega blaga ali dobavi zadevnih storitev, ne pa uporabe, ki bi se hipotetično lahko izvajale nekoč v prihodnosti. (21)

77.

Poleg tega je treba v zvezi z načelom davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da bi se podobno blago ali storitve, ki si med seboj konkurirajo, za namene DDV obravnavali različno, (22) opozoriti, da se je mogoče nanj sklicevati samo zoper nacionalne določbe. (23)

78.

Res je, da je v skladu s posebno sodno prakso z načelom nevtralnosti na področju DDV izraženo načelo enakega obravnavanja (24), ki zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno. (25) Vendar je Sodišče dosledno razsojalo, da je treba o vprašanju, ali so ti položaji primerljivi, odločati glede na predmet in namen zadevnih določb, pri čemer je treba upoštevati načela in cilje zadevnega področja. (26)

79.

Ker so v skladu s členom 148(c) Direktive o DDV nekatere transakcije oproščene, ker so „izenačene z izvozom“, se lahko glede na ta cilj za plovila v podobnem položaju štejejo samo plovila, dobavljena na ozemlju Unije z namenom, da bodo opravljala dejavnosti zunaj njega, preden se bodo vrnila na izhodišnji položaj. Zato lahko zakonodajalec ploščadi obravnava različno, ne da bi kršil načelo enakega obravnavanja, glede na to, ali svoje dejavnosti opravljajo na odprtem morju ali ne. (27)

80.

Podobno menim, da rešitev, ki sem jo predstavil, ne krši načela enakega obravnavanja, kar zadeva določbe člena 156(d) Direktive o DDV. Pravzaprav menim, da ta določba v obravnavani zadevi ni upoštevna, vključno glede načela davčne nevtralnosti. Medtem ko člen 156(d) določa, da so dobave blaga, ki je namenjeno prevozu v teritorialne vode za vgradnjo v vrtalne ali proizvodne ploščadi zaradi gradnje, popravila, vzdrževanja, spremembe ali opremljanja takšnih ploščadi ali za povezavo takšnih vrtalnih ali proizvodnih ploščadi s kopnim, lahko oproščene DDV, besedilo tega člena med zajetimi transakcijami ne navaja nadaljnje prodaje vrtalnih ploščadi.

V. Predlog

81.

Ob upoštevanju vsega navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija), odgovori, da je treba člen 148(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 148(a) te direktive razlagati tako, da se oprostitev, določena v prvi določbi, ne uporablja za plavajoče vrtalne ploščadi na morju, kot so te iz postopkov v glavni stvari.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

(2) Glej po analogiji sodbo z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, točka 40).

(3) Sodba z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 25).

(4) Sodbi z dne 26. junija 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, točka 21), in z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 21).

(5) Ta določba je obenem ukrep za spodbujanje konkurenčnosti. Ker so dejavnosti, ki jih je izvajalo zadevno plovilo, potekale zunaj ozemeljskega področja uporabe skupnega sistema DDV, to je zunaj voda Unije, bi namreč blago in storitve, potrebne za izvajanje teh dejavnosti, vključno s

plovili, lahko zagotovili subjekti zunaj Unije. Poleg tega bi lahko dobavitelje Unije v zvezi s položajem blaga, ki se je uporabljalo za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje plovil, v odsotnosti ?lena 148(a) obšla skušnjava, da bi po?akali, da plovila zapustijo vode Unije, preden bi opravili dobavo, da bi bili tako upravi?eni do oprostitve DDV.

(6) Moj poudarek.

(7) Predvsem na primer Merchant Shipping Act (zakon o pomorskem prevozu blaga) Združenega kraljestva iz leta 1894, ki v ?lenu 742 opredeljuje „plovilo“ kot „katero koli ladjo ali ?oln ali druga?e opisano plovilo, ki se uporablja za plovbo“.

(8) Ali, ?e navedem besede Supreme Court of Ireland (vrhovno sodiš?e Irske) v zadevi The Von Rocks [1998] 3 Irish Reports 41, za užitek, ki ga nekateri izkušajo pri „potepanju v ?olnu“. Tudi tam je šlo za navedek, in sicer iz dela K. Grahama Veter v vrbah.

(9) Izrazi, uporabljeni v nemš?ini, so, da se plovila „auf hoher See [...] eingesetzt sind“.

(10) Ker zahteva po strogi razlagi ne pomeni, da je treba pojme, s katerimi so opredeljene oprostitve, razlagati tako, da bi oprostitvi s tem besedilom odvzeli predvideni u?inek, Sodiš?e Evropske unije ne zahteva ozke, temve? natan?no razlago dejstev glede oprostitve. Glej na primer sodbo z dne 18. oktobra 2007, Navicon (C?97/06, EU:C:2007:609, to?ki 21 in 22 ter navedena sodna praksa).

(11) Tej ugotovitvi ?len 38 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 ne nasprotuje. ?eprav so namre? z zadnjemavedenim plovila vklju?ena v pojem „prevozna sredstva“, ki so opredeljena kot vsaka naprava, namenjena prevozu oseb ali predmetov iz kraja v kraj, iz besedila te dolo?be izhaja, da je podro?je uporabe te opredelitve omejeno na pojem „prevozna sredstva“ iz ?lena 56 in ?lena 59(1)(g) Direktive 2006/112/ES.

(12) Glej sodbo z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, to?ka 14). Poleg razloga, navedenega v tej sodbi, bi rad poudaril, da bi razlaga ?lena 148(a) Direktive o DDV v smislu, da se uporablja samo za plovila, ki prevažajo potnike proti pla?ilu, pomenila, da bi ta pogoj postal nesmiseln, saj je prevoz potnikov tudi komercialna dejavnost, ki je v tem ?lenu izrecno oproš?ena.

(13) Sodba z dne 21. marca 2013, Komisija/Francija (C?197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, to?ka 22).

(14) Glej po analogiji za dolo?bo, katere podro?je uporabe presega predmet uredbe, v kateri je dolo?ba navedena, sodbo z dne 13. junija 2018Deutscher Naturschutzring (C?683/16, EU:C:2018:433, to?ka 43 in naslednje).

(15) Ponovno je treba opozoriti, da so v skladu s sodno prakso transakcije, zajete v ?lenu 148, oproš?ene, ker so „izena?ene z izvozom“. Ker mora v primeru plovila to pluti zunaj podro?ja uporabe, da bi bilo zajeto v tej dolo?bi, menim, da bi lahko s tem gibanjem razložili, zakaj je bila ta dolo?ba vklju?ena v poglavje 7 pod naslov „Oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom“.

(16) Glej na primer sodbo z dne 11. aprila 2013, HK Danmark (C?335/11 in C?337/11, EU:C:2013:222, to?ke od 28 do 30).

(17) V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Sklep 98/392/ES, s katerim je bila odobrena Konvencija o pomorskem pravu, ne omenja datuma za?etka svoje veljavnosti. Vendar v skladu s ?lenom 297 PDEU za?ne zakonodajni akt, ki v zvezi s tem ne navaja datuma, veljati na dvajseti dan po objavi. Ker je bil Sklep 98/392/ES objavljen 23. junija 1998, se mora zanj šteti, da je za?el veljati 13. julija

1998.

(18) Sodišče je poudarilo, da „[t]o ugotovitev potrjujeta člena 58(1) in 79(1) te konvencije, ki pod določenimi pogoji vsaki državi pridržujeta pravico do položitve podmorskih kablov v teh conah“.

(19) Pravzaprav se zdi, da problem postopka v glavni stvari izvira iz dejstva, da Romunija v času nakupa ni pravilno prenesla člena 148(c). Člen 143(1)(h) zakona št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika namreč kot pogoj za uveljavljanje oprostitve ni določal, da so dejavnosti plovil prevoz potnikov za plačilo ali njihova uporaba za komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti na odprtem morju. Očitno je bil ta pogoj v nacionalno zakonodajo uveden šele s sprejetjem Odločbe št. 3/2015.

(20) Pojem davčne nevtralnosti se na področju DDV uporablja na dva različna načina. Na eni strani se to načelo uporablja za opredelitev cilja, ki se uresničuje z mehanizmom odbitka, ki je določen v Šesti direktivi, to je, da se podjetnik povsem oprosti bremena dolgovanega ali plačanega DDV v zvezi z vsemi njegovimi gospodarskimi dejavnostmi, ki so tudi same obdavčene z DDV. Na drugi strani se ta pojem uporablja v podobnem smislu kot enako obravnavanje. V zvezi s tem glej sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 48).

(21) Glej v tem smislu sodbo z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, točka 34). Ker so vrtnalne ploščadi investicijsko blago, se za vsako spremembo njihove uporabe uporablja člen 187 Direktive o DDV.

(22) Glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2003, Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, točka 25). Ker zakonodajalec Unije uživa široko diskrecijsko pravico glede sprejemanja davčnih ukrepov, lahko blago in storitve, ki si konkurirajo, obravnava različno, če imajo značilnost, po kateri se razlikujejo glede na predmet in namen zadevnih določb.

(23) Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točke od 41 do 43).

(24) V skladu z nekaterimi sodbami je načelo nevtralnosti „prevod“ načela enakega obravnavanja na področju DDV (sodbi z dne 19. decembra 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, točka 28, in z dne 28. novembra 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, točka 38), medtem ko se v nekaterih drugih obravnava kot poseben izraz načela enakega obravnavanja (sodbi z dne 19. decembra 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, točka 33, in z dne 7. marca 2013, Efir, C-19/12, neobjavljena, EU:C:2013:148, točka 28), ki se ne ujema z zadnjenavedenim (sodba z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točki 17 in 18). Veliki senat je v nedavni sodbi z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 38) sprejel strožji pristop, v skladu s katerim je pojem davčne nevtralnosti v njenem drugem pomenu enak načelu enakega obravnavanja, pri čemer pa je treba zakonodajalcu Unije ob sprejetju davčnega ukrepa priznati široko polje proste presoje.

(25) Glej sodbi z dne 12. novembra 2014 Guardian Industries in Guardian Europe/Komisija (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, točka 51), ter z dne 4. maja 2016, Pillbox 38, (C-477/14, EU:C:2016:324, točka 35).

(26) Glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 26 in navedena sodna praksa).

(27) Tu je domnevna kršitev enakega obravnavanja posledica obstoja dveh ločenih določb v Direktivi o DDV. Ker sta se s tema določbama uresničevala različna cilja in ker je treba o tem, ali sta položaja primerljiva, odločiti na podlagi njunih ciljev, se načeloma ni mogoče sklicevati na

kršitev načela enakega obravnavanja.