



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GERARDA HOGANA
od 10. travnja 2019.¹

Predmet C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

protiv

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 148. točke (a) i (c) – Izuzeće – Isporuca odobalnih samopodiznih platformi za bušenje – Plovilo – Definicija – Zahtjev plovidbe na otvorenom moru”

1. Je li odobalna „samopodizna” platforma za bušenje „plovilo koje plovi na otvorenom moru [...]”? To je glavno pitanje na koje Sud mora odgovoriti povodom zahtjeva za prethodnu odluku koji je uputio Curtea de Apel Bucuresti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska).
2. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku upućen je u okviru postupka između Grup Servicii Petroliere SA (u daljnjem tekstu: GSP), društva čije je glavno sjedište u Rumunjskoj, i rumunjske porezne uprave u pogledu isporuke – izuzete od PDV-a – triju odobalnih samopodiznih platformi za bušenje određenim malteškim društvima. Sud koji je uputio zahtjev želi znati jesu li takve samopodizne platforme za bušenje obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 148. točki (c) u vezi s točkom (a) tog članka Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
3. Te odredbe obvezuju države članice da, osobito, od PDV-a izuzmu isporuke plovila koja plovi na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti. Kako sam upravo naveo, ključno pitanje koje treba razmotriti jest primjenjuje li se to izuzeće na opisanu vrstu platformi za bušenje. Prije razmatranja tog pitanja potrebno je izložiti relevantne odredbe međunarodnog javnog prava, prava Unije i nacionalnog prava.

¹ Izvorni jezik: engleski

I. Pravni okvir

A. Međunarodno javno pravo

4. Konvencija Ujedinjenih naroda o pravu mora, zaključena u Montego Bayu 10. prosinca 1982. (Zbornik međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, sv. 1833., 1834. i 1835., str. 3.; u daljnjem tekstu: Konvencija o pravu mora), stupila je na snagu 16. studenoga 1994. Ta je konvencija u ime Zajednice odobrena Odlukom Vijeća 98/392/EZ od 23. ožujka 1998. (SL 1998., L 179, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 4., svezak 2., str. 86.).

5. Stavci 1. i 2. članka 2. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, naslovljenog „Pravni položaj teritorijalnog mora, zračnog prostora iznad teritorijalnog mora i njegovog dna i podzemlja”, glase:

„1. Suverenost obalne države proteže se izvan njezinoga kopnenog područja i njezinih unutrašnjih voda i, ako se radi o arhipelaškoj državi, njezinih arhipelaških voda na susjedni pojas mora, koji se naziva teritorijalnim morem.

2. Ta se suverenost proteže na zračni prostor iznad teritorijalnog mora i na njegovo dno i podzemlje.”

6. Članak 3. te konvencije, naslovljen „Širina teritorijalnog mora”, predviđa:

„Svaka država ima pravo ustanoviti širinu svoga teritorijalnog mora do granice koja ne prelazi 12 morskih milja, mjerениh od polaznih crta koje su određene u skladu s Konvencijom.”

7. Dio V. te konvencije, naslovljen „Isključivi gospodarski pojas”, obuhvaća članke 55. do 75.

8. Članak 56., naslovljen „Prava, jurisdikcija i dužnosti obalne države u isključivom gospodarskom pojasu”, predviđa:

„1. U isključivom gospodarskom pojasu obalna država ima:

(a) suverena prava radi istraživanja i iskorištavanja, očuvanja i gospodarenja živim i neživim prirodnim bogatstvima voda nad morskim dnom i onih morskog dna i njegova podzemlja, te glede drugih djelatnosti radi gospodarskog istraživanja i iskorištavanja pojasa, kao što je proizvodnja energije korištenjem vode, struja i vjetrova;

[...]

2. U ostvarivanju svojih prava i ispunjavanju svojih dužnosti u isključivom gospodarskom pojasu na temelju Konvencije, obalna država dolično poštuje prava i dužnosti drugih država i postupa na način koji je u skladu s odredbama Konvencije.

3. Prava koja su izložena u ovom članku, a odnose se na morsko dno i podzemlje, ostvaruju se u skladu s dijelom VI.”

9. Stavak 1. članka 58. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, naslovljenog „Prava i dužnosti drugih država u isključivom gospodarskom pojasu”, glasi:

„U isključivom gospodarskom pojasu sve države, obalne i neobalne, uživaju, u uvjetima određenima u relevantnim odredbama Konvencije, slobode plovidbe, prelijetanja i polaganja podmorskih kabela i cjevovoda navedene u članku 87. i druge međunarodnopravno dopuštene upotrebe mora koje se tiču tih sloboda, kao što su one vezane uz iskorištavanje brodova, zrakoplova i podmorskih kabela i cjevovoda, a u skladu su s drugim odredbama Konvencije.”

10. Dio VI. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, naslovljen „Epikontinentalni pojas“, obuhvaća članke 76. do 85.

11. Stavak 1. članka 77., naslovljenog „Prava obalne države na epikontinentalnom pojasu“, predviđa:

„Obalna država ostvaruje nad epikontinentalnim pojasom suverena prava radi njegova istraživanja i iskorištavanja njegovih prirodnih bogatstava.”

12. Članak 78. naslovljen je „Pravni položaj voda i zračnog prostora iznad epikontinentalnog pojasa te prava i slobode drugih država”. Njegov stavak 2. predviđa:

„Ostvarivanje prava obalne države na epikontinentalnom pojasu ne smije povrijediti, niti na bilo koji neopravdan način ometati plovidbu i druga prava i slobode koja se Konvencijom priznaju drugim državama.”

B. Pravo Unije

1. Šesta direktiva

13. Članak 15. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. (SL 1991., L 376, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), predviđao je:

„Ne dovodeći u pitanje odredbe Zajednice, države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije, pod uvjetima koje određuju s ciljem osiguravanja točne i jednostavne primjene takvih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

[...]

4. isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila:

(a) koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti;

(b) koja se koriste za spašavanje ili pomoć na moru ili za priobalni ribolov, uz iznimku opskrbe namirnicama plovila koja se koriste za priobalni ribolov;

[...]

5. isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup i najam plovila iz stavka 4. točaka (a) i (b) i isporuku, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov, koja je ugrađena ili se u njima koristi;

[...]” [neslužbeni prijevod]

14. Šesta direktiva stavljena je izvan snage Direktivom o PDV-u, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.

2. Direktiva o PDV-u

15. U uvodnoj izjavi 3. Direktive o PDV-u navedeno je:

„Kako bi se osigurao jasan i racionalan prikaz odredaba, u skladu s načelom poboljšanog propisa, primjereno je preinačiti strukturu i formulaciju Direktive, iako to načelno neće dovesti do značajnih promjena u postojećem zakonodavstvu. Međutim, izvršenje izmjena podrazumijeva određeni manji broj bitnih preinaka koje je potrebno napraviti. Gdje se takve izmjene provedu, one se temeljito navode u odredbama koje se odnose na prenošenje i stupanje na snagu.”

16. Stavak 1. članka 146. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 6. te je naslovljen „Izuzeća po izvozu”, predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

- (a) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;
- (b) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica [otprema ili prevozi kupac koji nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica ili netko drugi u njegovo ime], uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu;

[...]

- (d) isporuku usluga koje se sastoje od rada na pokretnoj imovini koja je stečena ili uvezena radi obavljanja tog rada unutar Zajednice i koju izvan Zajednice otprema ili prevozi dobavljač, kupac ukoliko nema poslovni nastan na teritoriju država članica, ili netko drugi u ime jednog od njih;
- (e) isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije, ali isključujući isporuku usluga izuzetih u skladu s člancima 132. i 135., kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe koja je obuhvaćena člankom 61. i člankom 157. stavkom 1. točkom (a).”

17. Članak 148. Direktive o PDV-u, koji je dio poglavlja 7. glave IX., naslovljenog „Izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz”, predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

- (a) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti ili za spašavanje ili pomoć na moru ili za priobalni ribolov, uz iznimku opskrbe namirnicama plovila koja se koriste za priobalni ribolov;

[...]

- (c) isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup i najam plovila iz točke (a) i isporuku, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov, koja je ugrađena ili se pri tome koristi [ili se u njima koristi];

[...]”.

18. Članak 156. te direktive nalazi se u poglavlju 10., naslovljenom „Izuzeća transakcija koje se odnose na međunarodnu trgovinu”. U njemu je predviđeno:

„1. Države članice mogu izuzeti sljedeće transakcije:

- (a) isporuku robe koja je namijenjena podnošenju na carinjenje i, već prema slučaju, koja se stavlja u privremeno skladištenje;
- (b) isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište;
- (c) isporuku robe koja je namijenjena stavljanju u postupke carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje;
- (d) isporuku robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalne vode radi ugradnje u platforme za bušenje ili proizvodnju u svrhu izgradnje, popravka, održavanja, izmjena ili opremanja takvih platformi ili radi povezivanja s kopnom takvih platformi za bušenje ili proizvodnju;
- (e) isporuku robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalne vode radi opskrbe gorivom i opskrbe namirnicama platforme za bušenje ili proizvodnju.

2. Mjesta iz stavka 1. su ona definirana kao takva važećim carinskim odredbama Zajednice.”

3. Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011

19. Članak 38. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.) predviđa:

„1. ‚Prijevozno sredstvo’, kako je navedeno u članku 56. i članku 59. prvom stavku točki (g) Direktive 2006/112/EZ uključuje vozila, s motorom ili bez, i ostalu opremu i naprave namijenjene prijevozu osoba ili predmeta s jednog mjesta na drugo, koje mogu vući ili gurati vozila, te koje su uglavnom namijenjene za uporabu i stvarno osposobljene za uporabu u prijevozu.

2. Prijevozna sredstva navedena u stavku 1. posebno uključuju sljedeća vozila:

[...]

(d) plovila;

[...].”

C. Nacionalno pravo

20. Verzija članka 143. Legea No 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika), naslovljenog „Izuzeća za izvoz i ostale slične transakcije, isporuke robe unutar Zajednice i za međunarodni prijevoz i prijevoz unutar Zajednice”, koja je bila na snazi u svibnju 2008. predviđala je sljedeće:

„(1) Sljedeće se transakcije izuzimaju od poreza: [...]

(h) u pogledu plovila koja plove na moru, međunarodni prijevoz osoba i/ili robe, ribolovne ili bilo koje druge gospodarske aktivnosti ili za spašavanje ili pomoć na moru:

1. isporuka, preinaka, popravak, održavanje, zakup, leasing i najam plovila te isporuka, leasing, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov, koja je ugrađena ili se u njima koristi; [...].”

21. Članak 144. Zakona br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika, naslovljen „Posebna izuzeća u vezi s međunarodnim prometom robe”, predviđa:

„(1) Sljedeće se transakcije izuzimaju od poreza:

(a) isporuka robe koja je namijenjena: [...]

7. ulasku u teritorijalne vode

- – radi ugradnje u platforme za bušenje ili proizvodnju u svrhu izgradnje, popravka, održavanja, izmjena ili opremanja takvih platformi ili radi povezivanja s kopnom takvih platformi za bušenje ili proizvodnju,
- – radi opskrbe gorivom i opskrbe namirnicama platformi za bušenje ili proizvodnju.”

22. Članak 23. Ordonanța Guvernului No. 42/1997 privind transportul maritim și pecăile navigabile interioare (Uredba vlade br. 42/1997 o pomorskom prijevozu i prijevozu unutarnjim plovnim putovima) predviđa:

„Za potrebe ove Uredbe, plovilima se smatraju:

- (a) plovila svih vrsta namijenjena pomorskoj plovidbi i plovidbi unutarnjim plovnim putovima, s ili bez motora, koja plove po površini ili ispod nje, a služe prijevozu robe i/ili osoba, ribolovu, tegljenju ili guranju;
- (b) plutajući objekti, kao što su jaružari, plutajuće podizne naprave, plutajuće dizalice, plutajuće grabilice za iskapanje itd., s ili bez motora;
- (c) plutajuće jedinice koje obično nisu namijenjene kretanju, kao što su plutajući dokovi, plutajuća пристаништа, pontonski mostovi, plutajući hangari za brodove, platforme za bušenje i ostale namjene, plutajući svjetionici;
- d) izletnički brodovi.”

23. Točka 1. Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Odluka br. 3/2015 Središnje porezne komisije) predviđa:

„Od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2013.: u pogledu plovila namijenjenih plovidbi morem, koja se rabe za međunarodni prijevoz osoba i/ili robe, ribolovne ili bilo koje druge gospodarske aktivnosti ili za spašavanje ili pomoć na moru, izuzeća od PDV-a predviđena člankom 143. stavkom 1. točkom (h), [...] Poreznog zakonika [...] primjenjuju se ako plovilo stvarno i pretežno plovi na moru. U ocjeni plovi li plovilo stvarno i pretežno na moru nije moguće koristiti samo objektivne kriterije, kao što su duljina ili tonaža plovila, ali ti se kriteriji mogu uzeti u obzir kako bi se iz područja primjene izuzeća isključila plovila koja, u svakom slučaju, ne ispunjavaju uvjete iz članka 143. stavka 1. točke (h) Poreznog zakonika, to jest ona koja nisu prikladna za plovidbu morem. [...] Pojam plovidbe ‚morem’,

u smislu [Direktive o PDV-u] i članka 143. stavka 1. točke (h) Poreznog zakonika, obuhvaća sve dijelove mora izvan teritorijalnih voda dane države koji prelaze granicu od 12 morskih milja, mjerenu od polaznih crta koje su određene u skladu s međunarodnim pravom mora (Konvencija Ujedinjenih naroda o pravu mora, zaključena u Montego Bayu 10. prosinca 1982.).”

II. Glavni postupak i prethodna pitanja

24. Društvo GSP je u svibnju 2008. prodalo nekim malteškim kupcima za potrebe provedbe aktivnosti bušenja tri odobalne samopodizne platforme za bušenje koje su smještene u Crnom moru (preciznije, prema informacijama sadržanima u zahtjevu za prethodnu odluku, u rumunjskim teritorijalnim vodama). Samopodizne platforme ili jedinice su mobilne platforme koje se sastoje od trupa koji može plutati, a opremljene su s nekoliko pokretnih nogu. Postojanje trupa omogućuje da se bušilica i sva povezana oprema odvezu na predviđenu lokaciju bušenja s podignutim nogama, dok trup pluta na vodi. Kada platforma stigne na određeno mjesto, noge se spuštaju u vodu (i ukopavaju u dno). Noge tako usidruju platformu na morsko dno, a njezin se trup tada podiže iznad površine mora. Kada je platforma u tom ispruženom (ili „podignutom”) položaju, ona čini statični plato. Tek kad se noge po završetku bušenja sklope, trup može ponovno plutati.

25. Iz spisa predmeta poslanog Sudu može se zaključiti da tri platforme u pitanju nemaju vlastiti pogon, već se premještaju tegljenjem. To je potvrđeno na raspravi pred Sudom. Iako je na toj raspravi ujedno navedeno da odnosne platforme imaju posadu i brodski dnevnik te da se mogu kretati vlastitim motorima i svladavati oceanske i morske struje i valove, čini se – premda te činjenične elemente u konačnici mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev - da ih teglenice prebacuju od jedne lokacije do druge.

26. Društvo GSP je prilikom te prodaje izdalo račune primijenivši izuzeća od PDV-a predviđena nacionalnim zakonodavstvom (člankom 143. stavkom 1. točkom (h) Poreznog zakonika) kojim je prenesen članak 148. točka (c) Direktive o PDV-u. Društvo GSP je nakon prodaje nastavilo koristiti te platforme u Crnom moru, sukladno uvjetima zakupa praznog broda.

27. Rumunjska porezna uprava je 23. svibnja 2016. na temelju provedene porezne inspekcije izdala rješenje o ispravku PDV-a uz obrazloženje da odnosne platforme za bušenje, iako se mogu smatrati plovilima u smislu nacionalnog zakonodavstva te su stoga prikladne za neograničenu uporabu na moru, ne plove tijekom bušenja, nego su nepomične: njihove noge su spuštene, stoje na morskom dnu kako bi trup (plutajući dio) podigle iznad mora, na visinu od otprilike 60 do 70 metara. Za primjenu izuzeća predviđenog člankom 143. stavkom 1. točkom (h) Poreznog zakonika na te platforme bilo je potrebno dokazati da predmetno plovilo stvarno i pretežno plovi na otvorenom moru. Međutim, rumunjska porezna uprava je utvrdila da iz dokaza proizlazi da se one u stvarnosti i pretežno koriste za bušenje, u nepomičnom položaju, a ne za plovidbu, koja je samo sporedna aktivnost u odnosu na bušenje.

28. Društvo GSP podnijelo je prigovor protiv tog rješenja, koji je rumunjska porezna uprava odbila odlukom od 24. studenoga 2016.

29. Tužitelj je protiv poreznog rješenja, izvješća o poreznoj inspekciji i odluke o odbijanju njegova prigovora podnio tužbu sudu koji je uputio zahtjev.

III. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

30. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da je potrebno pojasniti, kao prvo, primjenjuje li se izuzeće predviđeno u članku 148. točki (c) Direktive o PDV-u, tumačeno u vezi s točkom (a) tog članka, na isporuku odobalnih samopodiznih platformi za bušenje, to jest spada li takva platforma pod pojam „plovilo” u smislu tog članka. Kao drugo te ako je odgovor na prethodno pitanje potvrđan, sud koji je uputio zahtjev želi doznati podliježe li izuzeće predviđeno u članku 148. točki (c) Direktive o PDV-u, tumačeno u vezi s točkom (a) tog članka, uvjetu da aktivnost plovidbe na otvorenom moru prevladava u odnosu na aktivnost bušenja.

31. U tim okolnostima Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 148. točku (c), u vezi s točkom (a) [Direktive o PDV-u], tumačiti na način da se izuzeće od poreza na dodanu vrijednost pod određenim uvjetima primjenjuje na isporuke odobalnih samopodiznih platformi za bušenje, odnosno potpada li odobalna samopodizna platforma za bušenje pod pojam ‚plovilo’ u smislu navedene odredbe prava Unije, s obzirom na to da na temelju naslova poglavlja 7. iste direktive proizlazi da se tom odredbom uređuju ‚izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz’?

2. U slučaju potvrđnog odgovora na prethodno pitanje, proizlazi li iz tumačenja članka 148. točke (c), u vezi s točkom (a) [Direktive o PDV-u], da je bitan uvjet za primjenu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost činjenica da se, tijekom njezina korištenja (u okviru komercijalne/industrijske aktivnosti), odobalna samopodizna platforma za bušenje, koja je isplovila na otvoreno more, tamo i dalje mora stvarno nalaziti u pomičnom stanju, plutajući ili pomičući se na moru od jedne točke do druge, u razdoblju koje je dulje od onoga u kojem se nalazi u nepomičnom stanju, kada je nepokretna zbog aktivnosti bušenja u moru, odnosno treba li aktivnost plovidbe stvarno prevladavati u odnosu na aktivnost bušenja?”

32. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Grup Servicii Petroliere, belgijska, talijanska i rumunjska vlada te Europska komisija. Osim toga, društvo Grup Servicii Petroliere, rumunjska vlada i Europska komisija iznijeli su usmena očitovanja na raspravi održanoj 28. veljače 2019.

IV. Analiza

A. Uvodna zapažanja

33. Valja istaknuti da je u uvodnoj izjavi 3. Direktive o PDV-u navedeno da usvajanje te direktive načelno nije dovelo do značajnih promjena u postojećem zakonodavstvu o zajedničkom sustavu PDV-a, uz iznimku malog broja bitnih preinaka koje su temeljito navedene u odredbama koje se odnose na prenošenje i stupanje na snagu te direktive. Tu je direktivu stoga u bitnome moguće smatrati konsolidacijskom zakonodavnom mjerom.

34. Budući da se ni u jednoj odredbi o prenošenju i stupanju na snagu Direktive o PDV-u, koje se nalaze u člancima 411. do 414. te direktive, ne upućuje na njezin članak 148. točku (a) ili (c), za potonju odredbu treba smatrati da ima isto značenje kao članak 15. stavak 4. Šeste direktive, koji je bio slično sročan². Iz toga proizlazi da se postojeća sudska praksa u pogledu članka 15. stavka 4. Šeste direktive mora uzeti u obzir prilikom tumačenja članka 148. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u³.

2 Vidjeti, po analogiji, presudu od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, t. 40.

3 Presuda od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, t. 25.

35. Sud je u pogledu članka 15. stavka 4. Šeste direktive utvrdio da su transakcije obuhvaćene tom odredbom izuzete od PDV-a zato što su „izjednačene s izvozom”⁴. Drugim riječima, te transakcije treba tretirati kao da su izvršene na području Unije⁵.

36. Sud je u presudi od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 26.), potvrdio da su transakcije obuhvaćene člankom 148. točkama (a) i (c) izuzete od PDV-a zato što su izjednačene s izvozom.

37. Dva prethodna pitanja treba razmotriti imajući u vidu taj cilj.

B. O dvama pitanjima

38. Sud koji je uputio zahtjev svojim dvama pitanjima u biti pita treba li članak 148. točku (c), u vezi s točkom (a) Direktive o PDV-u, tumačiti na način da se izuzeće predviđeno u prvonavedenoj odredbi primjenjuje na odobalne samopodizne platforme za bušenje.

39. Za početak se mora podsjetiti da je, u skladu s člankom 148. točkom (c) Direktive o PDV-u, opskrba plovilâ u smislu točke (a) tog članka izuzeta od PDV-a. Stoga, da bi se utvrdilo primjenjuje li se to izuzeće na isporuku odobalnih samopodiznih platformi za bušenje, potrebno je utvrditi, kao prvo, što riječ „plovilo” znači u kontekstu članka 148. točke (c) i, kao drugo, koje značajke plovilo mora imati da bi bilo obuhvaćeno područjem primjene članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u da bi njegova isporuka na taj način bila izuzeta od PDV-a.

1. Uobičajeno značenje pojmova „plovilo” i „plovidba”

40. Odgovor na pitanje što točno čini plovilo uvelike ovisi o konkretnom kontekstu danog propisa.

41. Kada je riječ o međunarodnom pravu, možda nije iznenađujuće da, primjerice, Međunarodna konvencija o sprečavanju onečišćenja s brodova (1973.) (MARPOL) (kako je izmijenjena Protokolom iz 1978.) (London) definira brod kao „plovilo *bilo koje vrste* koje djeluje u morskom okolišu i uključuje hidrokrlina plovila, lebdjelice, podmornice, plutajuće objekte i fiksne ili plutajuće platforme” [neslužbeni prijevod]⁶. Budući da se ova konvencija odnosi na onečišćenje mora, prirodno je da je definirala koncept plovila vrlo široko. Imajući na umu taj cilj, zapravo je nevažno dolazi li onečišćenje s fiksne platforme koja podupire bušilicu ili konvencionalnog pomorskog plovila kao što je brod ili čamac. To je u bitnome razlog zbog kojeg definicija pojma „plovilo” u Konvenciji MARPOL obuhvaća fiksne ili plutajuće platforme te vrste.

42. Međutim, tekst članka 148. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u od određene je važnosti. Uostalom, izuzeće od PDV-a ne odnosi se na „plovila” općenito, nego na „plovila koja plove na otvorenom moru”. Direktiva u tom pogledu koristi iste tradicionalne formulacije kao istaknuti pomorski propisi nekih država članica⁷. Izraz „[...] plove na otvorenom moru [...]” unatoč tome čini važnu i, prema mojemu mišljenju, ključnu konkretizaciju pojma „plovilo”.

4 Presude od 26. lipnja 1990., *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, t. 21., i od 14. rujna 2006., *Elmeka*, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 21.

5 Ta odredba služi kao mjera za poticanje tržišnog natjecanja. Naime, ako se aktivnosti koje izvršava plovilo obavljaju izvan teritorijalnog područja primjene zajedničkog sustava PDV-a, to jest izvan voda Unije, robe i usluge potrebne za njihovo obavljanje, uključujući plovila, mogu isporučiti društva iz trećih zemalja. Osim toga, kada je riječ o korištenju robe radi opskrbe plovilâ gorivom i namirnicama, da nema članka 148. točke (a), dobavljači iz Unije bili bi u kušnji čekati da plovila izađu iz voda Unije kako bi im isporuke bile izuzete od PDV-a.

6 Moje isticanje

7 U tom smislu valja istaknuti Merchant Shipping Act (Zakon o pomorskoj trgovini) Ujedinjene Kraljevine, 1894., u čijem je članku 742. „plovilo” definirano kao „svaki brod ili čamac ili bilo koje drugo plovilo koje plovi”.

43. Riječ „plovilo” u svakodnevnom govoru označava neku vrstu naprave koja na vodi može obavljati nešto što uključuje prijevoz ljudi ili robe, neovisno o tome čini li se to za naknadu ili samo u rekreacijske svrhe⁸. Stoga sumnjam da se platforme poput onih o kojima je riječ u predmetnom slučaju doista može opisati kao „plovila” u tom smislu jer se njima vodom ne prevoze ni ljudi ni roba: one više čine velike mehaničke strukture ljudske izrade koje su, nakon pomicanja, pričvršćene za morsko dno za potrebe bušenja. Iako je točno da one, kako je navedeno na raspravi pred Sudom, imaju posadu i brodski dnevnik, valja istaknuti da im nedostaju brojna uobičajena obilježja pokretnih plovila, kao što su bove, sidra ili kormila, premda je u konačnici na nacionalnom sudu da to provjeri u svakom slučaju zasebno. Također, čini se da nemaju nikakav uobičajeni mehanizam upravljanja: primjerice, čini se da nemaju kormilarnicu, premda – ponovno ističem – te elemente mora provjeriti nacionalni sud. Osim toga, kako je navedeno na raspravi pred Sudom, platforme o kojima je riječ u predmetnom slučaju nemaju vlastiti pogon.

44. Čak i ako griješim u tom pogledu te je „samopodiznu” platformu za bušenje ipak moguće smatrati „plovilom”, činjenica da platforma (protivno mojemu mišljenju) može spadati pod opću definiciju „plovila” ne znači da je ona ujedno plovilo „koje plovi na otvorenom moru”, kako zahtijeva članak 148. točka (a) Direktive o PDV-u.

45. Točno je da se zahtjev plovidbe ne spominje izričito u svim jezičnim verzijama članka 148. točke (a). Primjerice, u njemačkoj je verziji jednostavno predviđeno da se plovilo mora koristiti na otvorenom moru⁹. Međutim, iz činjenice da je cilj članka 148. izuzimanje od PDV-a isporuka – koje se provode unutar teritorijalnog područja primjene Direktive o PDV-u – plovila namijenjenih obavljanju gospodarskih aktivnosti izvan tog područja, za primjenu te odredbe na plovila prešutno, ali nužno proizlazi da je potrebno da ona plove barem toliko da izađu iz voda Unije.

46. Iz toga slijedi da platforma, čak i ako samopodiznu platformu za bušenje treba smatrati „plovilom”, svejedno mora ploviti na otvorenom moru da bi bila obuhvaćena definicijom iz članka 148. točke (a). Plovidba je u biti nautička vještina vožnje morem. Ona podrazumijeva da navigator plovila može odrediti njegovu lokaciju i buduću rutu.

47. Što se pak tiče pojma „otvoreno more”, iz članka 86. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora proizlazi da se otvorenim morem u međunarodnom pravu smatraju „sv[i] dijelov[i] mora koji nisu uključeni u isključivi gospodarski pojas, teritorijalno more ili unutrašnje vode neke države, ili u arhipelaške vode neke arhipelaške države”.

48. U skladu s navedenim, kontekst članka 148. točaka (a) i (c) nužno pretpostavlja da plovilo u pitanju mora barem biti sposobno ploviti daleko od obale. To pak ujedno znači da navigator mora moći odrediti rutu kretanja plovila te da ono stoga mora imati vlastiti pogon. Koja god bila nautička svojstva platformi za bušenje u pitanju, sasvim je jasno da one ne plove na otvorenom moru upravo zato što nemaju nikakav vlastiti pogon.

49. Naravno, točno je da su te platforme dizajnirane kako bi izdržale nepovoljne vremenske uvjete i da se, kako je potvrđeno na raspravi, mogu prevoziti otvorenim morem, što se često i radilo. Međutim, to ne znači da one „plove na otvorenom moru”. Drukčiji bi zaključak, prema mojemu mišljenju, bio suprotan tekstu direktive te bi ga pomorska zajednica s pravom sumnjičavo promatrala. Smatram da platformu ni u kojem realističnom smislu nije moguće opisati kao „plovilo koje plovi”.

⁸ Ili, da citiram riječi Supreme Court of Ireland (Vrhovni sud Irske) u presudi *The Von Rocks* [1998] 3 *Irish Reports* 41, za užitak koji mnogi nalaze u „švrljanju po brodovima”. Sam taj sud navedeni je citat preuzeo iz romana K. Grahama, *Vjetar u vrbama*.

⁹ U njemačkoj verziji stoji da plovila „auf hoher See eingesetzt sind”.

50. Osim toga, ujedno valja istaknuti da se svako izuzeće iz područja primjene Direktive o PDV-u mora usko tumačiti¹⁰, a argumenti koji su izneseni u prilog primjeni izuzeća predviđenog člankom 148. točkom (c) na „samopodizne” platforme za bušenje poput onih u predmetnom slučaju nisu naročito uvjerljivi.

51. Iz tih razloga proizlazi da se izuzeće predviđeno člankom 148. točkom (c) ne primjenjuje na „samopodizne” platforme za bušenje poput onih u predmetnom slučaju.

2. Alternativni pristup

52. U svakom slučaju, smatram da se u okolnostima poput onih u predmetnom slučaju, čak i ako zanemarimo uobičajeno značenje pojmova „plovilo” i „plovidba”, može doći do potpuno istog zaključka na drugačiji način, naime da se ne primjenjuje izuzeće predviđeno člankom 148. točkom (c) Direktive o PDV-u

53. Ako se promatra samo cilj članka 148. točaka (a) i (c), a to je izuzimanje od PDV-a određenih transakcija zato što su „izjednačene s izvozom” ili, točnije, zato što se odnose na isporuke robe ili usluga namijenjenih korištenju izvan područja Unije, mora se priznati da takav cilj nalaže da se riječ „plovilo” tumači na način da se odnosi na napravu koja se može izvesti iz Unijinih voda, makar nužno na vlastiti pogon¹¹. Iz te perspektive nadalje proizlazi da se za riječ „plovidba” mora smatrati da se odnosi na kretanje koje plovilo mora izvršiti da bi napustilo Unijine vode kako bi svoje aktivnosti obavljalo izvan područja primjene zakonodavstva o PDV-u.

54. Međutim, također se mora podsjetiti da članak 148. točka (c) Direktive o PDV-u zahtijeva da budu ispunjena druga dva uvjeta, osim onog da se plovilo koristi u navigaciji. Kao prvo, plovilo mora biti namijenjeno jednoj od aktivnosti spomenutih u članku 148. točki (a). Kao drugo, kako je Sud već utvrdio i u kontekstu Šeste direktive¹² i u kontekstu Direktive o PDV-u¹³, kako u pogledu plovila koja prevoze putnike za naknadu tako i u pogledu plovila koja se koriste u komercijalne ili industrijske aktivnosti, to se izuzeće ne primjenjuje *osim ako* se te aktivnosti odvijaju na otvorenom moru.

55. Kada je riječ o aktivnostima koje plovilo mora obavljati da bi se na njegovu isporuku primjenjivalo izuzeće, sud koji je uputio zahtjev u svojem je prvom pitanju naglasio da se članak 148. Direktive o PDV-u nalazi u poglavlju 7. te direktive, koje je naslovljeno „Izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz”.

56. Međutim, budući da se naslov poglavlja odabire s obzirom na elemente glavnih odredbi koje sadržava, ne moraju nužno sve odredbe u tom poglavlju imati područje primjene koje je ograničeno na temu spomenutu u njegovu naslovu¹⁴. Kada je riječ o članku 148. točki (a), iz samog teksta te odredbe proizlazi da njome obuhvaćene aktivnosti nisu ograničene samo na prijevoz, već uključuju komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti¹⁵.

¹⁰ Vidjeti, primjerice, presudu od 18. listopada 2007., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, t. 21. i 22. i navedenu sudsku praksu.

¹¹ Članak 38. Provedbene uredbe br. 282/2011 ne proturječi tom zaključku. Naime, iako ta odredba plovila obuhvaća pojmom „prijevozna sredstva”, koja su definirana kao sve naprave namijenjene prijevozu osoba ili predmeta s jednog mjesta na drugo, iz njezina teksta proizlazi da je područje primjene te definicije ograničeno na pojam „prijevozna sredstva” iz članka 56. i članka 59. prvog stavka točke (g) Direktive o PDV-u.

¹² Vidjeti presudu od 14. rujna 2006., Elmeka, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 14. Osim razloga navedenog u toj presudi, želim naglasiti da bi tumačenje članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u na način da se primjenjuje samo na plovila koja prevoze putnike za naknadu oduzelo smisao tom uvjetu jer je prijevoz putnika također komercijalna aktivnost koja je tim člankom izričito izuzeta od PDV-a.

¹³ Presuda od 21. ožujka 2013., Komisija/Francuska, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, t. 22.

¹⁴ Vidjeti, po analogiji, u pogledu odredbe čije područje primjene nadilazi temu uredbe čiji je dio, presudu od 13. lipnja 2018., Deutscher Naturschutzring, C-683/16, EU:C:2018:433, točku 43. i sljedeće.

¹⁵ Ponovno treba podsjetiti da su, u skladu sa sudskom praksom, transakcije obuhvaćene člankom 148. izuzete od PDV-a zato što su „izjednačene s izvozom”. Budući da plovila u pitanju moraju ploviti izvan područja primjene Direktive 2006/112 da bi se navedena odredba na njih primjenjivala, smatram da to kretanje može objasniti zašto je ta odredba smještena u poglavlje 7., pod naslov „Izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz”.

57. Naravno, nesporno je da odobalno bušenje uporabom platforme za bušenje čini jednu od aktivnosti obuhvaćenih člankom 148. točkom (a) jer industrijske aktivnosti uključuju bušenje.

58. Što se tiče uvjeta vezanog uz otvoreno more, rumunjska vlada i Komisija navode da takav uvjet znači da plovilo mora na njemu ploviti, dok belgijska i talijanska vlada tvrde da ono samo mora biti prikladno za plovidbu na moru, neovisno o vremenu koje tamo stvarno provodi. Prema mišljenju potonjih vlada, izuzeće predviđeno člankom 148. točkom (c) može se primijeniti na plovilo koje svoje aktivnosti obavlja u teritorijalnim vodama jedne od država članica te ne plovi na otvorenom moru, pod uvjetom da se može tamo premjestiti.

59. Međutim, kako sam već istaknuo, transakcije obuhvaćene člankom 148. točkama (a) i (c) od PDV-a su izuzete zato što se odnose na robu ili usluge koje su kupljene unutar područja Unije, ali za koje se očekuje da će se upotrijebiti izvan tog područja. To znači, drugim riječima, da plovilo mora otići iz mjesta unutar Unijinih voda u mjesto izvan njih, gdje će se aktivnosti u pitanju obavljati. Upravo zato smatram, protivno argumentima belgijske i talijanske vlade, da nije dovoljno da je plovilo prikladno za plovidbu na otvorenom moru. Prema mojemu mišljenju, plovilo se uglavnom i stvarno mora koristiti za aktivnost koja se obavlja na otvorenom moru.

3. Pojam otvorenog mora iz članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u

60. Naposlijetku je potrebno ispitati što se podrazumijeva pod pojmom „otvoreno more” iz članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u.

61. S obzirom na to da je cilj tog članka izuzimanje od PDV-a transakcija koje su izjednačene s izvozom, smatram da pojam otvorenog mora treba tumačiti na način da se odnosi na vode izvan teritorijalnog područja primjene Direktive o PDV-u.

62. Teritorijalno područje primjene te direktive utvrđeno je u njezinu članku 5. Prema toj odredbi, Direktiva o PDV-u primjenjuje se na transakcije izvršene unutar dijela teritorija jedne od država članica „na koje se primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice, [koji je u međuvremenu zamijenjen Ugovorom o funkcioniranju Europske unije], u skladu s člankom [52. UEU-a te člancima 349. i 355. UFEU-a], uz iznimku teritorija navedenih u članku 6. [te] direktive”.

63. Pojam teritorija mora se definirati, s obzirom na to da u Ugovoru to nije učinjeno, u skladu s načelima međunarodnog javnog prava.

64. U tom pogledu, rumunjska vlada i Komisija tijekom rasprave su tvrdile da se u vrijeme usvajanja Šeste direktive o PDV-u, koja je također sadržavala izuzeće sada predviđeno u članku 148. točki (a), primjenjivala samo Konvencija o teritorijalnom moru i vanjskom moru, potpisana u Ženevi 29. travnja 1958. (Zbornik međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, sv. 516., str. 205.) te da pojmove „teritoriji” i „otvoreno more” treba tumačiti s obzirom na tu konvenciju.

65. Međutim, nužno je podsjetiti da nadređenost međunarodnih ugovora koje je sklopila Europska unija u odnosu na instrumente sekundarnog prava znači da se ti instrumenti od kada stupe na snagu moraju tumačiti u skladu s tim ugovorima¹⁶. Posljedično, budući da je Odluka 98/392 stupila na snagu 13. srpnja 1998., prije nego što su platforme o kojima je riječ u predmetnom slučaju kupljene, teritorij država članica treba odrediti s obzirom na Konvenciju Ujedinjenih naroda o pravu mora¹⁷.

¹⁶ Vidjeti, primjerice, presudu od 11. travnja 2013., HK Danmark, C-335/11 i C-337/11, EU:C:2013:222, t. 28. do 30.

¹⁷ U tom pogledu valja navesti da Odluka 98/392/EZ, kojom je odobrena Konvencija o pravu mora, ne spominje datum stupanja na snagu. Međutim, u skladu s člankom 297. UFEU-a, zakonodavni akt stupa na snagu, ako u njemu u tom pogledu nije određen nikakav datum, dvadesetog dana od objave. Budući da je Odluka 98/392/EZ objavljena 23. lipnja 1998., može se smatrati da je stupila na snagu 13. srpnja 1998.

66. U skladu s člankom 2. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, suverenost obalne države proteže se na njezino teritorijalno more kao i na njegovo dno i podzemlje.

67. U skladu s člankom 3. te konvencije, svaka država ima pravo ustanoviti širinu svojega teritorijalnog mora do granice koja ne prelazi 12 morskih milja, mjenjenih od polaznih crta koje su određene u skladu s tom konvencijom.

68. Izvan te granice, Konvencija Ujedinjenih naroda o pravu mora predviđa da svaka obalna država ima suverena prava u isključivom gospodarskom pojasu i epikontinentalnom pojasu. Međutim, ta su prava ograničena na aktivnosti navedene u članku 56. odnosno u članku 77. te konvencije.

69. Shodno tomu, Sud je u presudi od 29. ožujka 2007., *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, t. 59. i 60.), utvrdio da je „suverenost obalne države nad isključivim gospodarskim pojasom i epikontinentalnim pojasom tek funkcionalna te je kao takva ograničena na izvršavanje aktivnosti istraživanja i iskorištavanja navedene u člancima 56. i 77. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora”.

70. Budući da se u predmetu *Aktiebolaget NN* radilo o isporuci i polaganju podmorskog kabela, što nije jedna od aktivnosti navedenih u člancima 56. i 77. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, Sud je utvrdio da ta aktivnost ne spada pod suverenost obalne države članice te da je stoga nije moguće smatrati obuhvaćenom teritorijalnim područjem primjene zajedničkog sustava PDV-a¹⁸.

71. Što se tiče predmetnog slučaja, iako platforme uživaju slobodu plovidbe u smislu članka 58. stavka 1. te članka 78. i 87. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, činjenica je da se aktivnosti koje obavljaju sastoje u istraživanju i iskorištavanju prirodnih bogatstava morskog podzemlja. Međutim, to je jedna od aktivnosti nad kojima, u skladu s člancima 56. i 77. Konvencije Ujedinjenih naroda o pravu mora, obalna država uživa suverena prava.

72. Stoga, za razliku od aktivnosti o kojoj se radilo u predmetu *Aktiebolaget NN*, kada se naprava koristi za aktivnosti bušenja u isključivom gospodarskom pojasu ili epikontinentalnom pojasu države članice, takve se aktivnosti provode unutar teritorijalnog područja primjene Direktive o PDV-u. Stoga, da bi na temelju članka 148. točke (c) u vezi s točkom (a) te direktive njezina isporuka bila izuzeta od PDV-a, platforma ne može svoje aktivnosti obavljati ni u teritorijalnom moru, ni u isključivom gospodarskom pojasu ni u epikontinentalnom pojasu države članice.

73. Sud koji je uputio zahtjev u tom je zahtjevu naveo da su platforme o kojima se radi u predmetnom slučaju u trenutku kada su kupljene obavljale aktivnosti bušenja u rumunjskim teritorijalnim vodama u Crnom moru te da su ih nastavile obavljati i nakon kupovine.

74. Kako su se sve stranke složile na raspravi, Crno more u cijelosti potpada pod isključive gospodarske pojase raznih država na njegovoj obali. Stoga nijedan dio Crnog mora nije moguće smatrati otvorenim morem u smislu članka 148. točke (c) Direktive o PDV-u¹⁹. Iz toga proizlazi da predmetne platforme, čak i ako ih je (protivno mojemu stajalištu) moguće smatrati „plovilima [koja su plovila] na otvorenom moru”, njihova isporuka ipak ne može potpadati pod članak 148. točku (c) upravo zbog lokacije na kojoj su obavljale svoje aktivnosti neposredno nakon što su bile isporučene.

18 Sud je naglasio da tom zaključku u prilog idu članak 58. stavak 1. i članak 79. stavak 1. Konvencije, koji svakoj državi, pod određenim uvjetima, omogućuju polaganje podmorskih kabela u tim zonama.

19 U biti, čini se da problem u glavnom postupku proizlazi iz činjenice da članak 148. točka (c) nije bio pravilno prenesen u rumunjsko pravo u trenutku kupovine. Naime, članak 143. stavak 1. točka (h) Zakona br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika nije zahtijevao, kao uvjet za primjenu izuzeća, da se aktivnosti plovila sastoje u prijevozu putnika za naknadu ili da se ta plovila koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti na otvorenom moru. Čini se da je taj uvjet u nacionalno zakonodavstvo uveden tek usvajanjem Odluke br. 3/2015.

75. Protivno argumentu društva Grup servicii Petroliere, tom zaključku ne proturječi ni činjenica da su se te platforme u budućnosti mogle prevesti u Sredozemno more ili Sjeverno more ni načelo porezne neutralnosti, koje u predmetnom slučaju ima značenje načela jednakog postupanja²⁰.

76. Naime, kako bi se odredila primjenjiva pravila o PDV-u, u obzir treba uzeti onu uporabu koja će se izravno izvršiti nakon kupnje predmetne robe ili isporuke usluga, a ne onu uporabu koja će se hipotetski izvršiti u budućnosti²¹.

77. Osim toga, kada je riječ o načelu porezne neutralnosti, koje zabranjuje da se u svrhu PDV-a različito postupi prema sličnoj i konkurentskoj robi i uslugama²², nužno je podsjetiti da je na njega moguće pozvati se samo protiv nacionalnih odredbi²³.

78. Točno je da načelo neutralnosti, u skladu s nekim presudama, čini odraz načela jednakog postupanja u području PDV-a²⁴, koje nalaže da se prema usporedivim situacijama ne smije različito postupiti osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano²⁵. Međutim, Sud je više puta utvrdio da usporedivost situacija treba ocijeniti s obzirom na predmet i cilj odredbi u pitanju, pri čemu se u tu svrhu mora voditi računa o načelima i ciljevima odnosnog područja²⁶.

79. Budući da članak 148. točka (c) Direktive o PDV-u određene transakcije izuzima od PDV-a zato što su „izjednačene s izvozom”, samo se za plovila koja su isporučena unutar područja Unije s namjerom da svoje aktivnosti obavljaju izvan tog područja prije vraćanja na svoju početnu lokaciju može smatrati da su u usporedivoj situaciji s obzirom na taj cilj. Stoga zakonodavac Unije može propisati različito postupanje prema platformama ovisno o tome obavljaju li svoje aktivnosti na otvorenom moru ili ne a da pritom ne povrijedi načelo jednakog postupanja²⁷.

80. Slično tomu, smatram da se rješenje do kojeg sam došao ne protivi načelu jednakog postupanja iz perspektive odredbi članka 156. točke (d) Direktive o PDV-u. Naime, mišljenja sam da ta odredba nije relevantna u ovom predmetu, uključujući s obzirom na načelo porezne neutralnosti. Naime, iako članak 156. točka (d) predviđa da se od PDV-a može izuzeti isporuka robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalne vode radi ugradnje u platforme za bušenje ili proizvodnju u svrhu izgradnje, popravka, održavanja, izmjena ili opremanja takvih platformi ili radi povezivanja s kopnom takvih platformi za bušenje ili proizvodnju, u tekstu tog članka se među obuhvaćenim transakcijama ne spominje preprodaja platformi za bušenje.

20 Načelo porezne neutralnosti koristi se na dva različita načina u području PDV-a. S jedne strane, ono se koristi za utvrđivanje cilja kojem teži mehanizam odbitaka predviđen u Šestoj direktivi, a to je da se poduzetnike potpuno oslobodi tereta PDV-a koji duguju ili moraju platiti u pogledu svih svojih gospodarskih aktivnosti koje podliježu PDV-u. S druge strane, to se načelo koristi u sličnom smislu kao načelo jednakog postupanja. Vidjeti o istoj temi presudu od 15. studenoga 2012., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, stavak 48.

21 U tom pogledu, vidjeti presudu od 25. srpnja 2018., *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 34. Budući da su platforme kapitalna dobra, sve promjene u njihovoj namjeni podliježu članku 187. Direktive o PDV-u.

22 U tom pogledu, vidjeti presudu od 8. svibnja 2003., *Komisija/Francuska*, C-384/01, EU:C:2003:264, t. 25. Budući da zakonodavac Unije ima široku marginu prosudbe pri usvajanju poreznih mjera, on može propisati različito postupanje prema konkurentskoj robi ili uslugama ako one posjeduju značajku po kojoj se međusobno razlikuju s obzirom na cilj odredbi u pitanju.

23 Presuda od 29. listopada 2009., *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41. do 43.

24 Načelo neutralnosti u nekim je presudama opisano kao „odraz” načela jednakog postupanja u području PDV-a (presude od 19. prosinca 2012., *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:822, t. 28., i od 28. studenoga 2013., *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 38.), a u nekima kao konkretizacija načela jednakog postupanja (presude od 19. prosinca 2012., *Orfey Bulgaria*, C-549/11, EU:C:2012:832, t. 33., i od 7. ožujka 2013., *Efir*, C-19/12, neobjavljena, EU:C:2013:148, t. 28.), s kojim nije izjednačeno (presuda od 25. travnja 2013., *Komisija/Švedska*, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 17. i 18.). Veliko vijeće se u nedavnoj presudi od 7. ožujka 2017., *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 38.), vratilo strožem pristupu, prema kojem je načelo porezne neutralnosti izjednačeno s načelom jednakog postupanja, ali zakonodavac Unije prilikom usvajanja poreznih mjera mora uživati široku marginu prosudbe.

25 Vidjeti presude od 12. studenoga 2014., *Guardian Industries i Guardian Europe/Komisija*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, t. 51., i od 4. svibnja 2016., *Pillbox* 38, C-477/14, EU:C:2016:324, t. 35.

26 U tom pogledu vidjeti presudu od 16. prosinca 2008., *Arcelor Atlantique et Lorraine i dr.*, C-127/07, EU:C:2008:728, t. 26. i navedenu sudsku praksu.

27 Navodna povreda načela jednakog postupanja u predmetnom slučaju posljedica je postojanja dviju zasebnih odredaba Direktive o PDV-u. Budući da te odredbe imaju različite ciljeve te da se usporedivost dviju situacija koje uređuju treba ocijeniti s obzirom na ciljeve odnosnih odredbi, načelno se nije moguće pozivati na povredu načela jednakog postupanja.

Zaključak

81. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na pitanja koja je uputio Curtea de Apel Bucuresti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) odgovori u smislu da članak 148. točku (c), u vezi s točkom (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da izuzeće predviđeno prvonavedenom odredbom nije primjenjivo na odobalne samopodizne platforme za bušenje poput onih o kojima se radi u predmetnom slučaju.