



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 10 kwietnia 2019 r.¹

Sprawa C-291/18

**Grup Servicii Petroliere SA
przeciwko**

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia)]

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 148 lit. a) i c) – Zwolnienie – Dostawa samopodnośnych morskich platform wiertniczych – Statek – Definicja – Przesłanka dotycząca żeglugi na pełnym morzu]

1. Czy „samopodnośna” morska platforma wiertnicza jest „jednostką pływającą przeznaczoną do żeglugi na pełnym morzu [...]”? To główne pytanie, na które Trybunał musi teraz odpowiedzieć w wyniku odesłania prejudycjalnego Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia).
2. Niniejszy wniosek został złożony w ramach postępowania dotyczącego sporu między Grup Servicii Petroliere SA (zwanej dalej „GSP”), spółką z siedzibą w Rumunii, a rumuńskimi organami podatkowymi w sprawie dotyczącej zwolnionej z VAT dostawy trzech samopodnośnych morskich platform wiertniczych na rzecz spółek maltańskich. W tym kontekście sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy samopodnośne morskie platformy wiertnicze tego rodzaju są objęte zwolnieniem określonym w art. 148 lit. c) w związku z lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
3. Skutkiem tych przepisów jest to, że państwa członkowskie są zobowiązane w szczególności do zwolnienia dostawy jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów. Jak właśnie zwróciłem uwagę, zasadnicza kwestia podlegająca rozważeniu dotyczy tego, czy te konkretne platformy wiertnicze są objęte tym zwolnieniem. Przed rozważeniem tej kwestii trzeba najpierw przedstawić odnośne przepisy prawa międzynarodowego publicznego, prawa Unii Europejskiej oraz prawa krajowego.

¹ Język oryginału: angielski.

I. Kontekst prawny

A. Prawo międzynarodowe publiczne

4. Konwencja Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzona w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r. (Zbiór traktatów Organizacji Narodów Zjednoczonych, t. 1833, 1834 i 1835, s. 3; „Konwencja Narodów Zjednoczonych o prawie morza”), weszła w życie w dniu 16 listopada 1994 r. Konwencja ta została zatwierdzona w imieniu Wspólnoty decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r. (Dz.U. 1998, L 179, s. 1).

5. Artykuł 2 ust. 1 i 2 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, zatytułowany „Status prawny morza terytorialnego, przestrzeni powietrznej nad morzem terytorialnym oraz jego dna i podglebia”, stanowi:

„1. Suwerenność państwa nadbrzeżnego rozciąga się poza jego terytorium lądowe i wody wewnętrzne, a w przypadku państwa archipelagowego poza jego wody archipelagowe, na przyległy pas morza zwany morzem terytorialnym.

2. Suwerenność ta rozciąga się na przestrzeń powietrzną nad morzem terytorialnym, jak również na jego dno i podglebie”.

6. Artykuł 3 tej konwencji, zatytułowany „Szerokość morza terytorialnego”, brzmi następująco:

„Każde państwo ma prawo do ustalania szerokości swojego morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, odmierzanych od linii podstawowych wytyczonych zgodnie z niniejszą konwencją”.

7. Część V tej konwencji, zatytułowana „Wyłączna strefa ekonomiczna”, zawiera artykuły 55–75.

8. Artykuł 56, zatytułowany „Prawa, jurysdykcja i obowiązki państwa nadbrzeżnego w wyłącznej strefie ekonomicznej”, stanowi:

„1. Państwo nadbrzeżne ma w wyłącznej strefie ekonomicznej:

a) suwerenne prawa w celu badania, eksploatacji i ochrony zasobów naturalnych, zarówno żywych, jak i nieożywionych, wód morskich pokrywających dno, a także dna morskiego i jego podglebia oraz w celu gospodarowania tymi zasobami, jak również w odniesieniu do innych przedsięwzięć w zakresie gospodarczego badania i eksploatacji strefy, takich jak wytwarzanie energii poprzez wykorzystanie wody, prądów i wiatrów;

[...]

2. Korzystając ze swoich praw i wypełniając swoje obowiązki w wyłącznej strefie ekonomicznej na podstawie niniejszej konwencji, państwo nadbrzeżne uwzględnia w należyty sposób prawa i obowiązki innych państw i postępuje w sposób zgodny z postanowieniami niniejszej konwencji.

3. Prawa wymienione w niniejszym artykule w odniesieniu do dna morskiego i jego podglebia są wykonywane zgodnie z częścią VI”.

9. Artykuł 58 ust. 1 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, zatytułowany „Prawa i obowiązki innych państw w wyłącznej strefie ekonomicznej”, ma następujące brzmienie:

„Z zastrzeżeniem stosownych postanowień niniejszej konwencji wszystkie państwa, zarówno nadbrzeżne, jak i śródlądowe, korzystają w wyłącznej strefie ekonomicznej z wymienionych w artykule 87 wolności żeglugi i przelotu, układania podmorskich kabli i rurociągów oraz innych, zgodnych z prawem międzynarodowym, sposobów korzystania z morza, jakie wiążą się z tymi wolnościami w związku z używaniem statków morskich i powietrznych oraz podmorskich kabli i rurociągów, o ile jest to zgodne z innymi postanowieniami niniejszej konwencji”.

10. Część VI Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, zatytułowana „Szelf kontynentalny”, obejmuje art. 76–85.

11. Artykuł 77 jest zatytułowany „Prawa państwa nadbrzeżnego w odniesieniu do szelfu kontynentalnego” i w ust. 1 stanowi:

„Państwo nadbrzeżne wykonuje suwerenne prawa w odniesieniu do szelfu kontynentalnego w celu jego badania i eksploatacji jego zasobów naturalnych”.

12. Artykuł 78 ust. 2 jest zatytułowany „Status prawny wód pokrywających i przestrzeni powietrznej oraz prawa i wolności innych państw”. Stanowi on:

„Wykonywanie przez państwo nadbrzeżne jego praw w odniesieniu do szelfu kontynentalnego nie powinno naruszać ani powodować nieuzasadnionego zakłócenia żeglugi oraz innych praw i wolności innych państw przewidzianych w niniejszej konwencji”.

B. Prawo europejskie

1. Szósta dyrektywa

13. Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) stanowiła w art. 15:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

4. dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, które:

- a) używane są do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożące pasażerów za opłatą lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa;
- b) używane są dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu, lub połowu przybrzeżnego ryb, przy czym w ostatnim przypadku, z wyjątkiem zaopatrzenia statków;

[...]

5. dostawy, modyfikacj[ę], naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w ust. 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym [, łącznie ze sprzętem rybackim, będącego częścią tych jednostek lub służącego ich eksploatacji];

[...]”.

14. Szósta dyrektywę uchylono dyrektywą VAT, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

2. Dyrektywa VAT

15. Motyw 3 dyrektywy VAT stanowi:

„W celu zapewnienia jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów, spójnego z zasadą lepszego stanowienia prawa, właściwe jest przekształcenie struktury i brzmienia dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie. Niewielka liczba zmian merytorycznych jest jednak nieodłącznym elementem procesu przekształcenia dyrektywy i należy je mimo wszystko wprowadzić. W przypadku wprowadzania takich zmian zostają one w szczególności sposób przedstawione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie”.

16. Artykuł 146 ust. 1 dyrektywy VAT, w rozdziale 6, zatytułowanym „Zwolnienia w eksporcie”, stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;
- b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych;

[...]

- d) świadczenie usług polegających na pracach, których przedmiotem jest rzecz ruchoma nabyta lub importowana w celu przeprowadzenia takich prac na terytorium Wspólnoty oraz wysłana lub przetransportowana poza terytorium Wspólnoty przez usługodawcę lub usługobiorcę niemającego siedziby na terytorium danego państwa, lub na rzecz jednego z nich;
- e) świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a)”.

17. Artykuł 148 dyrektywy VAT, zawarty w rozdziale 7, zatytułowanym „Zwolnienia związane z transportem międzynarodowym”, w tytule IX, ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, jak również statków ratowniczych i udzielających pomocy na morzu oraz jednostek pływających przeznaczonych do rybołówstwa przybrzeżnego, z wyłączeniem, w przypadku tych ostatnich, dostaw prowiantu na pokład;

[...]

- c) dostawę, przebudowę, naprawę, konserwację, czarterowanie oraz wynajem jednostek pływających, o których mowa w lit. a), oraz dostawę, wynajem, naprawę i konserwację sprzętu, łącznie ze sprzętem rybackim, będącego częścią tych jednostek lub służącego ich eksploatacji;

[...]”.

18. Artykuł 156 tej dyrektywy znajduje się w rozdziale 10, zatytułowanym „Zwolnienia transakcji związanych z międzynarodowym obrotem towarowym”. Stanowi on:

„1. Państwa członkowskie mogą zwolnić następujące transakcje:

- a) dostawy towarów przeznaczonych do zgłoszenia organom celnym i, w stosownym przypadku, umieszczenia w miejscu tymczasowego składowania;
- b) dostawy towarów przeznaczonych do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub w składzie wolnocłowym;
- c) dostawy towarów, które mają zostać objęte procedurą składu celnego lub procedurą uszlachetniania czynnego;
- d) dostawy towarów, które mają zostać wprowadzone na wody terytorialne w celu ich zainstalowania na platformach wiertniczych lub wydobywczych, do celów budowy, naprawy, konserwacji, przebudowy lub wyposażenia takich platform lub połączenia takich platform wiertniczych lub platform wydobywczych ze stałym lądem;
- e) dostawy towarów, które mają zostać wprowadzone na wody terytorialne w celu zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia platform wiertniczych lub wydobywczych.

2. Miejscami, o których mowa w ust. 1, są miejsca określone jako takie w obowiązujących wspólnotowych przepisach celnych”.

3. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011

19. Artykuł 38 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1) stanowi:

„1. »Środek transportu«, o którym mowa w art. 56 oraz w art. 59 akapit pierwszy lit. g) dyrektywy 2006/112/WE, obejmuje pojazdy, mechaniczne lub inne, a także innego rodzaju wyposażenie i urządzenia służące do przewozu osób lub rzeczy z miejsca na miejsce, w tym przeznaczone do ciągnięcia, przesuwania lub pchania przez pojazdy, i zasadniczo zaprojektowane oraz faktycznie nadające się do wykorzystania w celu transportu.

2. Środki transportu, o których mowa w ust. 1, obejmują w szczególności następujące pojazdy:

[...]

d) statki;

[...]”.

C. Prawo krajowe

20. Artykuł 143 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy, Rumunia), zatytułowany „Zwolnienia dotyczące eksportu lub podobnych operacji, dostaw wewnątrzspółnotowych oraz transportu międzynarodowego i wewnątrzspółnotowego”, stanowi w brzmieniu obowiązującym w maju 2008 r.:

„1) Z podatku zwolnione są: [...]

h) w przypadku statków żeglugi morskiej wykorzystywanych w międzynarodowym transporcie osób i/lub towarów, do połowu ryb bądź w ramach jakiejkolwiek innej działalności gospodarczej albo w ramach działań ratunkowych i udzielania pomocy na morzu, następujące czynności:

1. dostawa, przebudowa, naprawa, konserwacja, czarterowanie, leasing i wynajem statków oraz dostawa, leasing, wynajem, naprawa oraz konserwacja obiektów stanowiących część statków bądź na nich użytkowanych, łącznie ze sprzętem do połowu ryb; [...]

21. Artykuł 144 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy), zatytułowany „Szczególne zwolnienia związane z międzynarodowym transportem towarów”, stanowi:

„1) Z podatku zwolnione są:

a) dostawy towarów przeznaczonych do: [...]

7. wprowadzenia na wody terytorialne:

- w celu ich zainstalowania na platformach wiertniczych lub wydobywczych, do celów budowy, naprawy, konserwacji, przebudowy lub wyposażenia takich platform lub połączenia takich platform wiertniczych lub platform wydobywczych ze stałym łądem,
- w celu zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia platform wiertniczych lub wydobywczych”.

22. Artykuł 23 Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (rozporządzenia rządu nr 42/1997 dotyczącego transportu morskiego i wodnego transportu śródlądowego) stanowi:

„Do celów niniejszego rozporządzenia, za statki uznaje się:

- a) wszelkiego typu statki żeglugi morskiej i śródlądowej, z silnikami lub bez, pływające po powierzchni lub w zanurzeniu, przeznaczone do transportu towarów i/lub pasażerów, połowu ryb, pchania bądź holowania;
- b) obiekty pływające, takie jak: dragi, podnośniki pływające, dźwigi pływające, chwytaki pływające i tym podobne, z silnikiem lub bez;
- c) jednostki pływające nieprzeznaczone do przemieszczania się, takie jak: pływające doki i nabrzeża wyładunkowe, nabrzeża, pływające hangary dla statków, platformy wiertnicze i tym podobne, latarniowce;
- d) łodzie rekreacyjne”.

23. Punkt 1 Decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (decyzji centralnej komisji podatkowej nr 3/2015) brzmi:

„W okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2013 r.: w przypadku statków żeglugi morskiej, użytkowanych w międzynarodowym transporcie osób i/lub towarów, do połowu ryb bądź w ramach jakiegokolwiek innej morskiej działalności gospodarczej, zwolnienia z VAT, o których mowa w art. 143 ust. 1 lit. h) [...] kodeksu podatkowego [...] stosuje się, jeżeli statek faktycznie jest użytkowany głównie do żeglugi morskiej. Celem ustalenia, czy statek jest faktycznie i głównie użytkowany na morzu, nie można uwzględniać wyłącznie kryteriów obiektywnych, takich jak długość bądź tonaż statku, które jednak mogłyby zostać wykorzystane do wykluczenia z obrębu stosowania zwolnień statków, które w żadnym wypadku nie spełniają warunków, o których mowa w art. 143 ust. 1 lit. h) kodeksu podatkowego, czyli takich, które nie byłyby odpowiednie do żeglugi morskiej [...]. Pojęcie żeglugi »na morzu« w rozumieniu [dyrektywy VAT] oraz art. 143 ust. 1 lit. h) kodeksu podatkowego dotyczy wszelkich obszarów morza, z wyjątkiem wód terytorialnych jakiegokolwiek kraju, zlokalizowanych w odległości powyżej 12 mil morskich mierzonych od linii podstawowych określonych zgodnie z międzynarodowym prawem morskim” (Konwencją Narodów Zjednoczonych o prawie morza sporządzoną w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r.).

II. Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

24. W maju 2008 r. GSP sprzedała klientom z Malty trzy samopodnośne morskie platformy wiertnicze, działające na Morzu Czarnym (dokładniej, na wodach terytorialnych Rumunii, zgodnie z informacją zawartą we wniosku sądu odsyłającego) dla celów prowadzenia działalności wiertniczej. Samopodnośne platformy to mobilne platformy, które składają się z dryfującego kadłuba, wyposażonego w kilka ruchomych nóg. Kadłub, dryfując, umożliwia przetransportowanie jednostki wiertniczej i wszystkich przymocowanych do niej maszyn na proponowane miejsce odwiertu przy podniesionych nogach. Kiedy platforma dociera na miejsce, nogi są następnie wysuwane („mechanizm podnośnika”) do wody. W ten sposób nogi zakotwiczają platformę na dnie morza, a kadłub zostaje następnie podniesiony na znaczną wysokość nad poziomem morza. Kiedy platforma znajduje się w tej wysuniętej („podniesionej”) pozycji, pozostaje nieruchoma aż do momentu, kiedy nogi zostaną ponownie wciągnięte po zakończeniu działalności wiertniczej, a kadłub znów będzie mógł dryfować.

25. Z akt sprawy przekazanych Trybunałowi zdaje się wynikać, że trzy sporne platformy nie są samobieżne, lecz sterowane poprzez holowanie. Zostało to potwierdzone na rozprawie. Mimo że na rozprawie przekazano Trybunałowi również informację, iż na platformie pracuje załoga, jest prowadzony dziennik pokładowy, a silniki platformy umożliwiają sterowanie nią w celu radzenia sobie z prądami oceanicznymi i morskim dryfem, wydaje się, że nawet w wypadku dryfowania platformę transportuje się z miejsca na miejsce przy użyciu holowników, choć okoliczności te musi ostatecznie zweryfikować sąd odsyłający.

26. Od tej sprzedaży GSP wystawiła faktury, stosując do dostawy tych platform zwolnienie z VAT przewidziane w prawodawstwie krajowym [art. 143 ust. 1 lit. h) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy)], stanowiącym transpozycję art. 148 lit. c) dyrektywy VAT. Po dokonaniu sprzedaży GSP nadal eksploatowała te platformy na Morzu Czarnym zgodnie z warunkami wynajmu jednostki bez załogi (bare boat).

27. W dniu 23 maja 2016 r., po przyjęciu sprawozdania z kontroli podatkowej, rumuńska administracja podatkowa wydała decyzję określającą kwotę VAT ze względu na to, że chociaż platformy wiertnicze można by uznać za statki w rozumieniu prawodawstwa krajowego i są one przystosowane do nieograniczonego wykorzystania na morzu, nie żeglują one w okresie prowadzenia działalności wiertniczej, lecz pozostają w pozycji zaparkowanej – ich kolumny znajdują się w opuszczonej pozycji, spoczywają na dnie morza, aby utrzymać ponton (część dryfującą) nad poziomem morza, na wysokości ok. 60–70 m. Aby dostawa platform była objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 143 ust. 1 lit. h) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy), konieczne było ustalenie, że dany statek faktycznie i głównie żegluje na pełnym morzu. Rumuńska administracja podatkowa wzięła jednak pod uwagę, że materiał dowodowy wskazywał na to, iż w rzeczywistości platformy są w przeważającym stopniu wykorzystywane dla celów działalności wiertniczej w pozycji zaparkowanej, a nie do żegluga, która ma jedynie charakter subsydiarny wobec działalności wiertniczej.

28. GSP złożyła odwołanie od tej decyzji, które zostało oddalone decyzją rumuńskiej krajowej administracji podatkowej w dniu 24 listopada 2016 r.

29. Strona skarżąca wniosła do sądu odsyłającego skargę w przedmiocie decyzji podatkowej, sprawozdania z kontroli podatkowej i decyzji w sprawie odwołania.

III. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed sądem

30. Sąd odsyłający uważa, że konieczne jest wyjaśnienie, czy, po pierwsze, zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. c) w związku z lit. a) dyrektywy VAT ma zastosowanie do dostaw samopodnośnych morskich platform wiertniczych, tj. czy platforma taka wchodzi w zakres pojęcia „jednostki pływającej” w rozumieniu tego przepisu. Po drugie, jeżeli odpowiedź na poprzednie pytanie będzie twierdząca, sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się, czy przesłanką zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. c) w związku z lit. a) dyrektywy VAT jest to, że działalność żegluga na pełnym morzu przeważa w stosunku do działalności wiertniczej.

31. W tych okolicznościach Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 148 lit. c) w związku z [art. 148] lit. a) dyrektywy [VAT] w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej stosuje się w określonych warunkach do dostawy samopodnośnej morskiej platformy wiertniczej, to znaczy, czy samopodnośna platforma wiertnicza objęta jest zakresem pojęcia »jednostki pływającej« w rozumieniu cytowanego przepisu prawa Unii Europejskiej, w zakresie, w jakim wspomniany przepis, zgodnie z tytułem rozdziału 7 dyrektywy, reguluje »zwolnienia związane z transportem międzynarodowym«?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, czy z interpretacji art. 148 lit. c) w związku z [art. 148] lit. a) dyrektywy [VAT] wynika, że zasadniczy warunek dla zastosowania zwolnienia z podatku od wartości dodanej stanowi to, że podczas eksploatacji (w ramach działalności handlowej/przemysłowej) samopodnośna morska platforma wiertnicza, która wypłynęła na pełne morze, musi pozostawać rzeczywiście w ruchu, dryfować, przemieszczając się na morzu z jednego punktu do drugiego przez okres dłuższy niż okres, w trakcie którego pozostaje nieruchoma w jednym miejscu na skutek prowadzenia odwiertów na morzu, to znaczy, czy działalność żegluga morskiej musi faktycznie przeważać nad działalnością wiertniczą?”

32. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez Grup Servicii Petroliere, rządu belgijski, włoski i rumuński oraz Komisję Europejską. Ponadto Grup Servicii Petroliere, rząd rumuński i Komisja Europejska przedstawiły argumentację również ustnie na rozprawie w dniu 28 lutego 2019 r.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

33. Na początku można zauważyć, że zgodnie z motywem 3 dyrektywy VAT przyjęcie tej dyrektywy co do zasady nie spowodowało istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie dotyczącym wspólnego systemu VAT z wyjątkiem niewielkiej liczby zmian merytorycznych, które zostały w szczególności sposobie przedstawione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie. W związku z tym dyrektywę tę można zasadniczo uznać za środek legislacyjny o charakterze konsolidacyjnym.

34. Ponieważ żaden z przepisów regulujących transpozycję i wejście w życie dyrektywy VAT, które są zawarte w art. 411–414 tej dyrektywy, nie odnosi się do art. 148 lit. a) lub c), należy uznać, że art. 148 lit. a) i c) mają to samo znaczenie, co art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy, który miał podobne brzmienie². Tym samym z powyższego wynika, że przy wykładni art. 148 lit. a) i c) dyrektywy VAT należy uwzględnić orzecznictwo dotyczące art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy³.

35. W odniesieniu do art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy Trybunał orzekł, że transakcje objęte tym przepisem są zwolnione, ponieważ są „równoznaczne z wywozem”⁴. Innymi słowy, transakcje te należy traktować tak, jakby dokonywano ich poza terytorium Unii Europejskiej⁵.

36. W wyroku z dnia 3 września 2015 r., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 26), Trybunał potwierdził, że transakcja objęta art. 148 lit. a) i c) jest zwolniona, bowiem jest to transakcja równoznaczna z wywozem.

37. To właśnie w świetle tego celu można w takim razie przeanalizować przedstawione dwa pytania prejudycjalne.

² Zobacz, per analogiam, wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, pkt 40.

³ Wyrok z 3 września 2015 r., *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 25.

⁴ Wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r., *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 21; oraz z dnia 14 września 2006 r., *Elmeke*, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 21.

⁵ Przepis ten służy zapewnieniu konkurencyjności. Istotnie, ponieważ działalność wykonywana przez jednostkę pływającą, o której mowa, miała miejsce poza terytorialnym stosowaniem wspólnego systemu VAT, a mianowicie poza wodami Unii Europejskiej, towary i usługi potrzebne do wykonywania tej działalności, w tym jednostki pływające, mogły być z łatwością dostarczane przez przedsiębiorców spoza Unii Europejskiej. Ponadto, jeśli chodzi o towary dostarczane w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających, gdyby nie było art. 148 lit. a), dostawcy z Unii Europejskiej mogliby ulegać pokusie i czekać z dokonaniem zaopatrzenia, aż jednostki pływające opuszczą wody Unii Europejskiej, aby skorzystać ze zwolnienia z VAT.

B. W przedmiocie obu pytań

38. Poprzez swoje dwa pytania sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. c) w związku z lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym pierwszym przepisie ma zastosowanie do samopodnośnych morskich platform wiertniczych.

39. Należy rozpocząć od przypomnienia, że zgodnie z art. 148 lit. c) dyrektywy VAT dostawa jednostek pływających, o których mowa w tym artykule pod lit. a), jest zwolniona z VAT. Aby zatem ustalić, czy dostawa samopodnośnych morskich platform wiertniczych jest objęta tym zwolnieniem, konieczne jest rozstrzygnięcie, po pierwsze, co należy rozumieć pod pojęciem „jednostki pływającej” użytym w art. 148 lit. c), oraz, po drugie, jakie cechy musi mieć jednostka pływająca, aby wchodzić w zakres art. 148 lit. a) dyrektywy VAT, tak, by jej dostawa podlegała zwolnieniu.

1. Wspólne znaczenie pojęć „jednostki pływającej” i „żeglugi”

40. Jeśli chodzi o to, co stanowi jednostkę pływającą, dużo zależy oczywiście od konkretnego kontekstu danego przepisu.

41. Prawdą jest, że na gruncie prawa międzynarodowego być może nie jest zaskoczeniem na przykład to, że w Międzynarodowej konwencji o zapobieganiu zanieczyszczeniu morza przez statki (z 1973 r.) (zwanej dalej „MARPOL”) (zmienionej protokołem z 1978 r., sporządzonym w Londynie) zdefiniowano statek jako „jednostkę pływającą *jakiegokolwiek typu*, używaną w środowisku morskim, obejmującą wodoloty, poduszkiowce, statki podwodne, urządzenia pływające oraz stałe bądź pływające platformy”⁶. Ponieważ jednak konwencja ta ma na celu zapobieganie zanieczyszczeniu morza, to oczywiste, że zdefiniowała ona pojęcie statku bardzo szeroko. W kontekście tego celu nie ma co do zasady znaczenia, czy zanieczyszczenie pochodziło z unieruchomionej platformy wiertniczej, czy też z konwencjonalnej jednostki pływającej takiej jak statek czy łódź. Dlatego też w konwencji MARPOL pojęcie „statku” obejmuje tego rodzaju platformy, zarówno nieruchome, jak i pływające.

42. Jednak kontekst aktualnego brzmienia art. 148 lit. a) i c) dyrektywy VAT ma pewne znaczenie. Zwolnienie dotyczy w końcu nie po prostu „jednostek pływających” per se, tylko „jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu”. Pod tym względem w dyrektywie posłużono się tym samym utrwalonym językiem, który występuje w istotnych aktach prawnych z zakresu prawa morza, jakie można znaleźć w prawodawstwie niektórych państw członkowskich⁷. Wyrażenie „[...] przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu [...]” jest jednak ważną i, moim zdaniem, decydującą cechą pojęcia „jednostki pływającej”.

43. W języku potocznym słowo „jednostka pływająca” konotuje jakiegoś rodzaju statek, który może robić coś na wodzie, w tym transportować ludzi lub towary, niezależnie od tego, czy odbywa się to za wynagrodzeniem, czy w inny sposób, czy też po prostu w celach rekreacyjnych⁸. Dlatego też wątpliwe raczej, czy tego rodzaju platformę można właściwie opisać jako „jednostkę pływającą” w takim znaczeniu, ponieważ nie transportuje ona drogą wodną ani ludzi, ani towarów – ma raczej charakter skonstruowanej przez człowieka, wielkogabarytowej maszyny, która po przemieszczeniu jest zakotwiczona w dnie morza w celach wiertniczych. To prawda, że na platformie – jak poinformowano Trybunał podczas rozprawy – znajduje się załoga i że prowadzi ona dziennik pokładowy, ale można mimo to zauważyć, że wydaje się, iż samopodnośna platforma wiertnicza nie ma wielu standardowych

⁶ Wyróżnienie własne.

⁷ W szczególności np. w ustawie Zjednoczonego Królestwa zatytułowanej Merchant Shipping Act 1894 (ustawa o żegludze handlowej z 1894 r., Zjednoczone Królestwo), której sekcja 742 definiowała „jednostkę pływającą” jako pojęcie obejmujące „każdy statek lub łódź czy też inne oznaczenie jednostki pływającej przeznaczonej do żeglugi”.

⁸ Czy też, cytując słowa Supreme Court of Ireland (sądu najwyższego Irlandii, Irlandia) z wyroku w sprawie *The Von Rocks* z 1998 r., 3 Irish Reports 41, dla przyjemności, jaką wiele osób czerpie po prostu z „wyglupiania się w łodziach”. Cytat ten pochodzi z kolei z książki „O czym szumią wierzby” K. Grahame’a.

cech jednostki pływającej, takich jak dziób czy kotwice lub ster, chociaż kwestia ta każdorazowo podlega ostatecznie weryfikacji przez sądy krajowe. Nie wydaje się również, że mają one jakikolwiek konwencjonalny mechanizm sterujący – zdaje się na przykład, że nie ma na nich sterówki, chociaż te szczegóły to znów sprawy podlegające weryfikacji przez sądy krajowe. Ponadto, jak poinformowano Trybunał podczas rozprawy, platformy będące przedmiotem niniejszego postępowania nie mają własnego napędu.

44. Jednak nawet jeśli się w tej kwestii mylę i „samopodnośną” platformę wiertniczą można mimo wszystko słusznie uznać za „jednostkę pływającą”, fakt, że taką platformę można (wbrew mojej własnej ocenie) zakwalifikować jako „jednostkę pływającą”, nie oznacza per se, że jest to jednostka pływająca „przeznaczona do żeglugi na pełnym morzu”, jak wymaga tego art. 148 lit. a) dyrektywy VAT.

45. To prawda, że w niektórych wersjach językowych w art. 148 lit. a) nie pojawia się wyraźnie wymóg „przeznaczenia do żeglugi”. Na przykład w niemieckiej wersji językowej stwierdza się po prostu, że wymaga się, aby jednostka pływająca była wykorzystywana na pełnym morzu⁹. Jednak ponieważ celem art. 148 jest zwolnienie mieszczącej się w ramach geograficznego zakresu obowiązywania dyrektywy VAT dostawy jednostek pływających, które są przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej będącej poza tym zakresem, stosowanie tego przepisu do jednostki pływającej wymaga – w sposób dorozumiany, lecz konieczny – aby jednostka ta żeglowała przynajmniej na tyle, aby opuścić wody Unii Europejskiej.

46. Wynika z tego zatem, że nawet jeżeli samopodnośną platformę wiertniczą należy uważać za „jednostkę pływającą”, to jednak musi ona być przeznaczona do żeglugi na pełnym morzu, aby była objęta zakresem definicji zawartej w art. 148 lit. a). Żegluga jest co do zasady sztuką poruszania się po morzu. Oznacza to, że można określić lokalizację jednostki pływającej, a jej nawigator jest w stanie wyznaczyć jej przyszły kurs.

47. Jeżeli chodzi o wyrażenie „pełne morze”, z art. 86 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza jasno wynika, że w prawie międzynarodowym za pełne morze uznaje się „wszystkie części morza, które nie należą ani do wyłącznej strefy ekonomicznej, morza terytorialnego lub do wód wewnętrznych państwa, ani do wód archipelagowych państwa archipelagowego”.

48. W związku z tym kontekst art. 148 a) i lit. c) musi zakładać przynajmniej możliwość wypłynięcia daną jednostką pływającą daleko od brzegu. To z kolei implikuje, że nawigator może wyznaczać kierunek jednostki pływającej daleko od brzegu, a ona może korzystać z własnego napędu. Niezależnie od właściwości żeglugowych danych platform wiertniczych, nie ma wątpliwości, że nie są one przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu – właśnie z tego powodu, że nie posiadają własnego napędu.

49. To oczywiście prawda, że platformy te zaprojektowano z myślą o tym, aby były odporne na niekorzystne warunki pogodowe i, jak następnie potwierdzono podczas rozprawy, można je transportować na pełnym morzu, gdzie regularnie wykonywały tę funkcję. To jednak nie to samo, co stwierdzenie, że te platformy wiertnicze „są przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu”. Jakikolwiek inny wniosek byłby moim zdaniem równoznaczny z wypaczeniem języka i słusznie byłby odbierany z pewnym sceptycyzmem przez społeczność zajmującą się żeglugą morską. Uważam, że nie da się w żadnym realnym znaczeniu opisać tej platformy jako „statku morskiego”.

50. Ponadto można również zauważyć, że każde wyłączenie z zakresu dyrektywy VAT należy interpretować ściśle¹⁰, a argumenty za uznaniem, że „samopodnośne” platformy wiertnicze tego rodzaju są objęte zakresem art. 148 lit. c), nie zostały jasno określone.

⁹ W wersji niemieckojęzycznej przepis ten stanowi, że jednostki pływające „auf hoher See [...] eingesetzt sind”.

¹⁰ Zobacz np. wyrok z dnia 18 października 2007 r., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

51. Z tych powodów z powyższego wynika zatem, że zwolnienie z art. 148 lit. c) nie ma zastosowania do platform wiertniczych tego rodzaju.

2. Podejście alternatywne

52. W każdym razie, nawet gdyby nie brać pod uwagę powszechnie przyjętych znaczeń pojęć takich jak „jednostka pływająca” i „żegluga”, mimo wszystko uważam, że w okolicznościach takich jak te występujące w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego dokładnie do tego samego wniosku – a mianowicie, że zwolnienie ustanowione w art. 148 lit. c) dyrektywy VAT znajduje zastosowanie – można dojść w inny sposób.

53. To prawda, że jeśli wziąć pod uwagę jedynie cel art. 148 lit. a) i c) – jakim jest zwolnienie określonych transakcji, ponieważ są one „równoznaczne z wywozem” lub, mówiąc precyzyjniej, ponieważ są one związane z dostawami towarów i usług przeznaczonych do wykorzystania poza terytorium Unii Europejskiej – trzeba przyznać, że taki cel implikuje, iż słowa „jednostka pływająca” należy rozumieć jako odniesienie do statku, który można przemieścić poza wody Unii Europejskiej, przy czym koniecznie przy pomocy jego własnego napędu¹¹. Patrząc dalej z tej perspektywy, można uznać, że słowo „żegluga” odnosi się do ruchu, jaki jednostka pływająca musi wykonywać, aby opuścić wody Unii Europejskiej w celu wykonywania swojej działalności poza zakresem stosowania przepisów o VAT.

54. Należy jednak również przypomnieć, że art. 148 lit. c) dyrektywy VAT do zwolnienia dostaw statków wymaga spełnienia dwóch dalszych warunków, oprócz tego, aby była to jednostka pływająca przeznaczona do żeglugi. Po pierwsze, jednostka pływająca musi być przeznaczona do celów jednego z rodzajów działalności wymienionej w art. 148 lit. a) tej dyrektywy. Po drugie, jak Trybunał orzekł już w kontekście zarówno szóstej dyrektywy¹², jak i dyrektywy VAT¹³ w sprawie zarówno jednostek pływających przewożących odpłatnie pasażerów, jak i jednostek pływających używanych do celów handlowych lub przemysłowych, zwolnienie to nie ma zastosowania w zakresie, w jakim działalność ta *nie* jest wykonywana na pełnym morzu.

55. W odniesieniu do działalności, jaką jednostka pływająca musi wykonywać, aby jej dostawa była objęta zwolnieniem, sąd odsyłający podkreślił w pytaniu pierwszym, że art. 148 dyrektywy VAT znajduje się w jej rozdziale 7 zatytułowanym „Zwolnienia związane z transportem międzynarodowym”.

56. Ponieważ jednak tytuł rozdziału dobiera się z myślą o elementach zawartych w nim głównych przepisów, nie wszystkie przepisy znajdujące się w danym rozdziale muszą mieć zakres stosowania ograniczony do przedmiotu wymienionego w tytule tego rozdziału¹⁴. W przypadku art. 148 lit. a) z brzmienia samego przepisu wynika, że objęte nim formy działalności nie ograniczają się po prostu do transportu, ale obejmują wszelkie formy działalności w obszarze handlu, połowów lub przemysłu¹⁵.

11 Wnioskowi temu nie przeczy art. 38 rozporządzenia wykonawczego Rady nr 282/2011. Istotnie, mimo że artykuł ten włącza statki do pojęcia „środków transportu”, które definiuje jako urządzenia służące do przewozu osób lub rzeczy z miejsca na miejsce, z brzmienia tego przepisu wynika, że zakres stosowania tej definicji ogranicza się do pojęcia „środków transportu”, o których mowa w art. 56 oraz w art. 59 akapit pierwszy lit. g) dyrektywy VAT.

12 Zobacz wyrok z dnia 14 września 2006 r., Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 14. W uzupełnieniu uzasadnienia przedstawionego w tym wyroku chciałbym podkreślić, że interpretowanie art. 148 lit. a) dyrektywy VAT w ten sposób, że ma on zastosowanie wyłącznie do jednostek pływających przewożących odpłatnie pasażerów, powodowałoby, że przesłanka ta byłaby bezcelowa, ponieważ transport pasażerski stanowi również cel handlowy, który jest wyraźnie zwolniony na mocy tego artykułu.

13 Wyrok z dnia 21 marca 2013 r., Komisja/Francja, C-197/12, niepublikowany, EU:C:2013:202, pkt 22.

14 Zobacz, per analogiam, wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Deutscher Naturschutzring, C-683/16, EU:C:2018:433, pkt 43 i nast., w odniesieniu do przepisu, którego zakres stosowania wykracza poza przedmiot aktu prawnego, w którym ten przepis się znajduje.

15 Wreszcie należy ponownie przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem transakcje objęte art. 148 są zwolnione, gdyż są „równoznaczne z wywozem”. Ponieważ jednostka pływająca musi wypłynąć poza zakres terytorialny stosowania dyrektywy, aby była objęta tym przepisem, uważam, że to przemieszczenie mogłoby wyjaśniać, dlaczego przepis ten umieszczono w rozdziale 7 zatytułowanym „Zwolnienia związane z transportem międzynarodowym”.

57. Nie ma oczywiście wątpliwości, że wiercenie w dnie morskim przy użyciu platformy wiertniczej to jedna z form działalności, o których mowa w art. 148 lit. a), ponieważ działalność przemysłowa obejmuje wiercenie.

58. Jeśli chodzi o warunku dotyczącego pełnego morza, rząd rumuński i Komisja twierdzą, że taki warunek implikuje, iż jednostka pływająca musi być wykorzystywana na pełnym morzu, podczas gdy rządy belgijski i włoski argumentują, że jednostka pływająca musi być jedynie przystosowana do żeglugi na takich wodach, niezależnie od czasu spędzonego na pełnym morzu. Ich zdaniem jednostka pływająca wykonująca działalność na wodach terytorialnych jednego z państw członkowskich mogłaby mimo wszystko korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. c), nawet jeśli nie byłaby używana na pełnym morzu, jeśli tylko można by ją tam przemieścić.

59. Jak już jednak wspomniałem, transakcje objęte art. 148 lit. a) i c) podlegają zwolnieniu, ponieważ dotyczą towarów i usług nabywanych na terytorium Unii Europejskiej, które mają być jednak wykorzystywane poza tym terytorium. Oznacza to innymi słowy, że dana jednostka pływająca musi przemieścić się z miejsca znajdującego się na wodach Unii Europejskiej do miejsca położonego poza tymi wodami, gdzie będzie wykonywana dana działalność. To właśnie z tych powodów uważam, wbrew argumentom podniesionym przez rządy belgijski i włoski, że nie wystarczy, aby jednostka pływająca nadawała się do wykorzystania na pełnym morzu. Moim zdaniem musi być ona faktycznie wykorzystywana głównie do działalności prowadzonej na pełnym morzu.

3. Pojęcie pełnego morza w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT

60. Trzeba wreszcie zbadać, co należy rozumieć przez pojęcie „pełnego morza” w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT.

61. Ponieważ celem realizowanym przez ten artykuł jest zwolnienie transakcji równoznacznych z wywozem, uważam, że pojęcie pełnego morza należy rozumieć w ten sposób, że oznacza ono wody znajdujące się poza zakresem terytorialnym dyrektywy VAT.

62. Zakres terytorialny tej dyrektywy określono w art. 5. Zgodnie z tym przepisem dyrektywa VAT ma zastosowanie do transakcji dokonywanych na części terytorium jednego z państw członkowskich, „do którego ma zastosowanie Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, [który został od tamtego czasu zastąpiony Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,] zgodnie z [art. 52 TUE oraz art. 349 i 355 TFUE], z wyłączeniem terytoriów wymienionych w art. 6 niniejszej dyrektywy”.

63. Wobec niezdefiniowania w traktacie pojęcia terytorium musi ono zostać określone zgodnie z zasadami prawa międzynarodowego publicznego.

64. W tym względzie rząd rumuński i Komisja argumentowały podczas rozprawy, że w chwili przyjęcia szóstej dyrektywy VAT, która zawierała już zwolnienie przewidziane obecnie w art. 148 lit. a), obowiązywała wyłącznie Konwencja o morzu terytorialnym i morskim pasie przyległym podpisana w Genewie w dniu 29 kwietnia 1958 r. (Zbiór traktatów Organizacji Narodów Zjednoczonych, tom 516, s. 205), a tym samym pojęcia „terytorium” i „pełnego morza” powinno się interpretować w świetle tej konwencji.

65. Należy jednak przypomnieć, że pierwszeństwo umów międzynarodowych zawartych przez Unię nad przepisami prawa wtórnego wymaga, by te ostatnie interpretowane były zgodnie z tymi umowami od daty ich wejścia w życie¹⁶. W konsekwencji, ponieważ decyzja 98/392 weszła w życie w dniu 13 lipca 1998 r., zanim platformy będące przedmiotem postępowania głównego zostały nabyte, kryterium terytorium państw członkowskich należało oceniać w świetle Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza¹⁷.

66. Zgodnie z art. 2 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza suwerenność państwa nadbrzeżnego rozciąga się na morze terytorialne, jak również na jego dno i podglebie.

67. Zgodnie z art. 3 tej konwencji każde państwo ma prawo do ustalania szerokości swojego morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, odmierzanych od linii podstawowych wytyczonych zgodnie z niniejszą konwencją.

68. Konwencja Narodów Zjednoczonych o prawie morza stanowi, że poza tym zakresem każde państwo nadbrzeżne ma suwerenne prawa do wyłącznej strefy ekonomicznej oraz szelfu kontynentalnego. Prawa te są jednak ograniczone do działań określonych, odpowiednio, w art. 56 i 77 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza.

69. W związku z tym w wyroku z dnia 29 marca 2007 r., *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 59, 60), Trybunał orzekł, że „suwerenność państwa nadbrzeżnego w wyłącznej strefie ekonomicznej oraz w odniesieniu do szelfu kontynentalnego ma charakter tylko funkcjonalny i jako taka ogranicza się do prawa prowadzenia badań i eksploatacji, o którym mowa w art. 56 i 77 konwencji [Narodów Zjednoczonych] o prawie morza”.

70. Ponieważ działalnością będącą przedmiotem postępowania w sprawie *Aktiebolaget NN* była dostawa i układanie podmorskiego kabla, których nie ma pośród rodzajów działalności wymienionych enumeratywnie w art. 56 i 77 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, Trybunał orzekł, że działalność ta nie jest objęta zakresem suwerenności nadbrzeżnego państwa członkowskiego, a zatem nie można uznać, że wchodzi w zakres terytorialny stosowania wspólnego systemu VAT¹⁸.

71. W niniejszej sprawie, chociaż platformy korzystają z wolności żeglugi, o której mowa w art. 58 ust. 1, art. 78 i 87 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, pozostaje faktem, że działalność, którą wykonują, to badanie i eksploatacja zasobów naturalnych podglebia dna oceanicznego. Ta jest natomiast jedną z form działalności, które w art. 56 i 77 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza wymienia się jako przedmiot suwerennych praw państwa nadbrzeżnego.

72. Tak więc – w przeciwieństwie do działalności będącej przedmiotem postępowania w sprawie *Aktiebolaget NN* – w sytuacji, kiedy statek wykonuje działalność wiertniczą w wyłącznej strefie ekonomicznej lub na szelfie kontynentalnym państwa członkowskiego, działalność ta jest wykonywana w ramach zakresu terytorialnego stosowania dyrektywy VAT. W konsekwencji, aby dostawa platformy korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 148 lit. c) w związku z art. 148 lit. a) tej dyrektywy, owa platforma nie może wykonywać działalności ani na morzu terytorialnym, ani w wyłącznej strefie ekonomicznej, ani na szelfie kontynentalnym państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

¹⁶ Zobacz na przykład wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., *HK Danmark*, C-335/11 i C-337/11, EU:C:2013:222, pkt 28–30.

¹⁷ W tym względzie można zauważyć, że decyzja 98/392/WE, która zatwierdziła Konwencję o prawie morza, nie wskazuje daty jej wejścia w życie. Jednak zgodnie z art. 297 TFUE akt ustawodawczy, który nie określa dnia wejścia w życie, wchodzi w życie dwudziestego dnia po publikacji. Skoro decyzja 98/392/WE została opublikowana w dniu 23 czerwca 1998 r., należy uznać, że weszła w życie w dniu 13 lipca 1998 r.

¹⁸ Trybunał podkreślił, że wniosek ten znajduje potwierdzenie w art. 58 ust. 1 i art. 79 ust. 1 konwencji, które zastrzegają na rzecz wszystkich innych państw, pod pewnymi warunkami, prawo układania podmorskich kabli na tych obszarach.

73. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wskazał, że platformy będące przedmiotem postępowania głównego – w chwili nabycia – wykonywały działalność wiertniczą na rumuńskich wodach terytorialnych na Morzu Czarnym oraz że kontynuowały wykonywanie tej działalności po tym, jak zostały nabyte.

74. Morze Czarne jest w całości objęte wyłącznymi strefami ekonomicznymi poszczególnych państw nadbrzeżnych, z czym zgodziły się wszystkie strony podczas rozprawy. W związku z tym żadnej części Morza Czarnego nie można uznać za część pełnego morza w rozumieniu art. 148 lit. c) dyrektywy VAT¹⁹. Wynika z tego zatem, że nawet jeśli (wbrew mojemu własnemu pogładowi) można by uznać te platformy za „jednostki pływające”, które były „przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu”, ich dostawa i tak nie może wchodzić w zakres art. 148 lit. c), właśnie ze względu na miejsce, gdzie wykonywały działalność bezpośrednio po ich dostarczeniu.

75. Wbrew argumentowi podniesionemu przez Grup Servicii Petroliere wnioski te nie są sprzeczne ani z faktem, że platformy te można by przemieścić w przyszłości na Morze Śródziemne lub Morze Północne, ani z zasadą neutralności podatkowej, rozumianą tutaj w znaczeniu równego traktowania²⁰.

76. Istotnie, co do zasady, przeznaczenie, które należy wziąć pod uwagę w celu określenia właściwych przepisów dotyczących VAT, to przeznaczenie, które będzie realizowane bezpośrednio po nabyciu spornych towarów lub usług, a nie to, które może być hipotetycznie realizowane w danej chwili w przyszłości²¹.

77. Ponadto, jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są wobec siebie konkurencyjne, były traktowane w odmienny sposób dla celów VAT²², należy przypomnieć, że można się na nią powoływać jedynie w sytuacji, kiedy występuje się przeciwko przepisom krajowym²³.

19 W rzeczywistości problem będący przedmiotem postępowania głównego wydaje się wynikać stąd, że Rumunia dokonała nieprawidłowej transpozycji art. 148 lit. c), która obowiązywała w chwili nabycia. Istotnie, art. 143 ust. 1 lit. h) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy) nie przewidywał, że warunkiem korzystania ze zwolnienia jest to, aby działalność jednostek pływających polegała na odpłatnym przewozie pasażerów lub aby jednostki pływające były używane do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów na pełnym morzu. Warunek ten został najwyraźniej wprowadzony do prawodawstwa krajowego dopiero w momencie wydania Decyzji nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (decyzji centralnej komisji podatkowej nr 3/2015).

20 Pojęcie neutralności podatkowej stosuje się na gruncie VAT w dwóch różnych znaczeniach. Z jednej strony, zasada ta charakteryzuje cel, któremu służy mechanizm odliczenia przewidziany w szóstej dyrektywie, tj. mechanizm całkowitego uwolnienia przedsiębiorcy od ciężaru VAT naliczonego czy też zapłaconego w odniesieniu do jego działalności gospodarczej, która sama podlega opodatkowaniu VAT. Z drugiej strony, pojęcia tego używa się w znaczeniu podobnym do znaczenia równego traktowania. Zobacz w tym temacie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 48.

21 Zobacz podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 34. Ponieważ platformy stanowią dobra inwestycyjne, każda zmiana ich przeznaczenia podlega art. 187 dyrektywy VAT.

22 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja, C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25. Ponieważ prawodawcy Unii Europejskiej przysługuje szeroki zakres uznania w zakresie przyjmowania środków podatkowych, może on traktować towary lub usługi, które są wobec siebie konkurencyjne, w odmienny sposób, jeśli tylko mają one cechę, która odróżnia je od siebie w świetle realizowanego przez nie celu.

23 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41–43.

78. To prawda, że zgodnie z określoną linią orzeczniczą zasada neutralności stanowi przeniesienie na grunt VAT zasady równego traktowania²⁴, która oznacza, że porównywalnych sytuacji nie wolno traktować w odmienny sposób, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione²⁵. Trybunał konsekwentnie orzekał jednak, że to, czy sytuacje te są porównywalne, należy ustalać w świetle przedmiotu danych przepisów i realizowanego przez nie celu, przy czym należy w tym celu uwzględnić zasady i cele danej dziedziny prawa²⁶.

79. Skoro w art. 148 lit. c) dyrektywy VAT zwalnia się niektóre transakcje, ponieważ są „równoznaczne z wywozem”, w świetle tego celu za znajdujące się w porównywalnej sytuacji można uznać jedynie jednostki pływające dostarczone na terytorium Unii w celu wykonywania działalności poza tym terytorium przed powrotem do pozycji początkowej. W związku z tym prawodawca może traktować platformy w odmienny sposób, nie naruszając zasady równego traktowania, w zależności od tego, czy wykonują one działalność na pełnym morzu²⁷.

80. Podobnie uważam, że rozwiązanie, do którego doszedłem, nie narusza zasady równego traktowania w odniesieniu do postanowień art. 156 lit. d) dyrektywy VAT. Istotnie, sądzę, że przepis ten nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy, również w świetle zasady neutralności podatkowej. Chociaż art. 156 lit. d) stanowi, że dostawy towarów, które mają zostać wprowadzone na wody terytorialne w celu ich zainstalowania na platformach wiertniczych lub wydobywczych, do celów budowy, naprawy, konserwacji, przebudowy lub wyposażenia takich platform lub połączenia takich platform wiertniczych lub platform wydobywczych ze stałym lądem, mogą być zwolnione z VAT, w artykule tym nie wymienia się pośród transakcji objętych zwolnieniem odsprzedaży platform wiertniczych.

V. Wnioski

81. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania zadane przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia), że art. 148 lit. c) w związku z [art. 148] lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż oznacza on, że zwolnienie określone w tym pierwszym przepisie nie ma zastosowania do samopodnośnych morskich platform wiertniczych takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego.

²⁴ W świetle niektórych wyroków zasada neutralności jest „przeniesieniem” zasady równego traktowania na grunt VAT (wyroki: z dnia 19 grudnia 2012 r., Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, pkt 28 oraz z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 38), podczas gdy w innych uznano ją za szczególny wyraz zasady równego traktowania (wyroki: z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey Balgari, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 33 oraz z dnia 7 marca 2013 r., Efir, C-19/12, niepublikowany, EU:C:2013:148, pkt 28), który się z nią nie pokrywa (wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 17 i 18). W niedawnym wyroku z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 38) wielka izba przyjęła bardziej rygorystyczne podejście, które polega na uznaniu, że – w swoim drugim znaczeniu – pojęcie neutralności podatkowej jest tożsame z zasadą równego traktowania, ale przy przyjmowaniu środka podatkowego prawodawcy Unii Europejskiej należy przyznać szeroki zakres uznania.

²⁵ Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 2014 r., Guardian Industries i Guardian Europe/Komisja, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, pkt 51; a także z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 35.

²⁶ Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁷ W tym przypadku domniemane naruszenie zasady równego traktowania jest konsekwencją istnienia dwóch odrębnych przepisów w dyrektywie VAT. Ponieważ te dwa przepisy realizowały odrębne cele, a kwestię tego, czy te dwie sytuacje są porównywalne, należy rozstrzygnąć w świetle realizowanych przez nie celów, co do zasady, nie można powołać się na naruszenie zasady równego traktowania.