

62018CJ0291

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

20. lipnja 2019. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 148. točke (a) i (c) – Izuzeća vezana uz međunarodni prijevoz – Isporuka odobalnih samopodiznih platformi za bušenje – Pojam ‚plovila koja plovo na otvorenom moru‘ – Doseg”

U predmetu C-291/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 7. prosinca 2017., koju je Sud zaprimio 26. travnja 2018., u postupku

Grup Servicii Petroliere SA

protiv

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

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

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca trećeg vijeća, F. Biltgen, J. Malenovský i L. S. Rossi (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: R. Fereș, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 31. siječnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za Grup Servicii Petroliere SA, A.-M. Iordache, D. Dascălu i A. Iancu, avocați,

—

za rumunjsku vladu, C. Căpuș, C.-M. Florescu i E. Gane, u svojstvu agenata,

—

za belgijsku vladu, J.-C. Halleux i P. Cottin, u svojstvu agenata,

—

za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

–

za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Armenia, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. travnja 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 148. točka (a) i (c) 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).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Grup Servicii Petroliere SA sa sjedištem u Rumunjskoj i poreznih tijela te države članice, povodom odbijanja izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) na isporuku odobalnih samopodiznih platformi za bušenje koju je to društvo izvršilo malteškim društvima.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

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 92/111/EEZ od 14. prosinca 1992. (SL 1992., L 384, str. 47.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), naslovljen „Izuzeće izvoza izvan Zajednice, s njima izjednačenih transakcija i međunarodnog prijevoza” određuje:

„Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba prava Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene dolje predviđenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe:

[...]

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]

4

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

5

Glava IX. Direktive o PDV-u, naslovljena „Izuzetak”, sadržava deset poglavlja. Članak 131. te direktive, jedini članak koji se nalazi u njezinoj glavi IX., poglavlju 1., naslovljen „Opće odredbe” predviđa:

„Izuzetak predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzetaka i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe.”

6

Članak 148. Direktive o PDV-u koji se nalazi u glavi IX. poglavlja 7. navedene direktive, naslovljen „Izuzetak koja se odnose na međunarodni prijevoz”, određuje:

„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;

[...].

Rumunjsko pravo

7

Članak 143. stavak 1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) određuje:

„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.”

8

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

„Za potrebe ove uredbe, plovilima se smatraju:

(a)

plavila svih vrsta namijenjena pomorskoj plovidbi i plovidbi unutarnjim plovnim putovima, sa ili bez motora, koja plove po površini ili ispod nje, a služe prijevozu robe i/ili osoba, ribolovu, tegljenju ili guranju;

(b)

plutajuće objekti, kao što su jaružari, plutajuće podizne naprave, plutajuće dizalice, plutajuće grabilice za iskapanje itd., sa ili bez motora;

(c)

plutajuće jedinice koje obično nisu namijenjene kretanju, kao što su plutajući dokovi, plutajuća pristaništa, pontonski mostovi, plutajući hangari za brodove, platforme za bušenje i ostale namjene, plutajući svjetionici;

(d)

izletni?ki brodovi.”

9

To?ka 1. Decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Odluka br. 3/2015 Središnje porezne komisije) predvi?a:

„Od 1. sije?nja 2007. do 31. prosinca 2013.: u pogledu plovila namijenjenih plovidbi morem, koja se rabe za me?unarodni prijevoz osoba i/ili robe, ribolovne ili bilo koje druge gospodarske aktivnosti, izuze?a od PDV?a predvi?ena ?lankom 143. stavkom 1. to?kom (h), [Poreznog zakonika] primjenjuju se ako plovilo stvarno i pretežno plovi na moru. U ocjeni plovi li plovilo stvarno i pretežno na moru nije mogu?e koristiti samo objektivne kriterije, kao što su duljina ili tonaža plovila, ali ti se kriteriji mogu uzeti u obzir kako bi se iz podru?ja primjene izuze?â isklju?ila plovila koja, u svakom slu?aju, ne ispunjavaju uvjete iz ?lanka 143. stavka 1. to?ke (h) Poreznog zakonika, to jest ona koja nisu prikladna za plovidbu morem. [...]

Pojam plovidbe ‚morem‘, u smislu Direktive [2006/112] i ?lanka 143. stavka 1. to?ke (h) Poreznog zakonika, obuhva?a sve dijelove mora izvan teritorijalnih voda dane države koji prelaze granicu od 12 morskih milja, mjerenu od polaznih crta koje su odre?ene u skladu s me?unarodnim pravom mora (Konvencija Ujedinjenih naroda o pravu mora, zaklju?ena u Montego Bayu 10. prosinca 1982.).”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10

U svibnju 2008. društvo Grup Servicii Petroliere prodalo je malteškim društvima tri odobalne samopodizne platforme za bušenje koje su smještene u Crnom moru za ukupni iznos od 96 milijuna ameri?kih dolara (USD) (oko 82 milijuna eura). Prilikom isporuke tih platformi, to je društvo izdalo ra?une primijenivši sustav izuze?a od PDV?a predvi?en ?lankom 148. to?kom (c) Direktive o PDV?u i ?lankom 143. stavkom 1. to?kom (h) Poreznog zakonika. Navedeno društvo nastavilo je koristiti te platforme u Crnom moru tijekom 2008. u svojstvu zakupnika.

11

Rumunjska porezna tijela izdala su 2016. rješenje o razrezu nepla?enog PDV?a na temelju navedene isporuke, kojim se društvo Grup Servicii Petroliere tereti za iznos od preko 113 milijuna rumunjskih leja (RON) (oko 25 milijuna eura), uklju?uju?i kamate i penale za zakašnjelo pla?anje. U obrazloženju tog mišljenja nalaze se osobito sljede?i elementi:

—

iako se odnosne platforme mogu smatrati plovilima u smislu Uredbe Vlade br. 42/1997 te su stoga prikladne za neograni?enu uporabu na moru, one ne plove tijekom bušenja, nego su nepomi?ne: njihove noge su spuštene, stoje na morskom dnu kako bi trup (plutaju?i dio) podigle iznad mora, na visinu od otprilike 60 do 70 metara;

—

kad je rije? o odredbama Odluke br. 3/2015 Središnje porezne komisije, za primjenu izuze?a predvi?enog ?lankom 143. stavkom 1. to?kom (h) Poreznog zakonika na isporuke platformi bilo je

potrebno dokazati da predmetno plovilo stvarno i pretežno plovi na otvorenom moru;

—

međutim, iz pridrţanih dokaza proizlazi da se te platforme u stvarnosti i preteţno koriste za bušenje, u nepomiĉnom poloţaju, a ne za plovidbu, koja je samo sporedna aktivnost u odnosu na bušenje.

12

Budući da je upravni prigovor protiv navedenog rješenja odbijen, društvo Grup Servicii Petroliere pokrenulo je postupak pred Curtea de Apel Bucureşti (ţalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska).

13

Iz odluke o prethodnom zahtjevu proizlazi da to društvo u biti smatra da su rumunjska porezna tijela nezakonito ograniĉila doseg izuzeća iz Źlanka 148. toĉke a) i c) Direktive o PDV-u time što to izuzeće nisu podvrgnula samo tome da brodovi koji se rabe u komercijalne ili industrijske svrhe budu „korišćeni” na otvorenom moru, već i da njime „plove”.

14

Neovisno o sudskoj praksi Suda o tumaĉenju Źlanka 148. toĉaka (a) i (c) Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebno, kako bi se utvrdilo primjenjuje li se izuzeće iz glavnog postupka na isporuku odobalnih samopodiznih platformi za bušenje, kao prvo ispitati je li takva platforma obuhvaćena pojmom „brod” u smislu Źlanka 148. toĉke (a) te direktive. Kao drugo te ako je odgovor na prethodno pitanje potvrđan, navedeni sud Źeli doznati podlijeţe li izuzeće predviđeno u Źlanku 148. toĉkama (a) i (c) Direktive o PDV-u uvjetu da aktivnost plovidbe na otvorenom moru u stvarnosti prevladava u odnosu na aktivnost bušenja.

15

U tim okolnostima Curtea de Apel Bucureşti (ţalbeni sud u Bukureštu) odluĉio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Treba li Źlanak 148. toĉku (c), u vezi s toĉkom (a) istog Źlanka Direktive [o PDV-u], tumaĉiti na naĉin 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 potvrdnog odgovora na [prvo] pitanje, proizlazi li iz tumačenja članka 148. točke (c), u vezi s točkom (a) istog članka 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 stvarno nalazi u pomičnom stanju, plutajuči 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?”

O prethodnim pitanjima

16

Svojim dvama pitanjima, koje valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 148. točke (a) i (c) Direktive o PDV-u tumačiti u smislu da se izraz „plovila koja plove na otvorenom moru” koji se u njemu nalazi primjenjuje na isporuku plutajućih objekata, poput odobalnih samopodiznih platformi za bušenje na moru vrste poput onih u glavnom predmetu koje se koriste pretežno u nepomičnom stanju, za eksploataciju nalazišta ugljikovodika na moru.

17

Najprije valja podsjetiti da isporuke koje je izuzeće predviđeno u članku 148. točki (c) Direktive o PDV-u podliježu uvjetu da su njihov predmet plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti, u smislu članka 148. točke (a) te direktive.

18

Kao što je Sud već presudio, članak 148. točka (a) Direktive o PDV-u formuliran je istovjetno kao i članak 15. točka 4.a Šeste direktive, koju je Direktiva o PDV-u stavila izvan snage. Posljedično tomu, sudska praksa koja se odnosi na tu odredbu Šeste direktive ostaje relevantna za tumačenje članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u (presuda od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, t. 24. i 25.).

19

Sud je tako iz toga zaključio da su poput izuzeća predviđenih u Šestoj direktivi, ona predviđena u članku 148. Direktive o PDV-u autonomni pojmovi prava Unije koji se stoga moraju ujednaženo tumačiti i primjenjivati u cijeloj Uniji (presuda od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, t. 41. i navedena sudska praksa), što podrazumijeva da izuzeće određene transakcije od PDV-a ne može ovisiti o njezinoj kvalifikaciji u nacionalnom pravu (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 18. listopada 2007., *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, t. 28.).

20

Nadalje, budući da se radi o iznimkama od općeg načela prema kojem se PDV ubire na svaku isporuku robe i na svako pružanje usluga koje uz naknadu izvršava porezni obveznik, navedene transakcije moraju se usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presude od 14. rujna 2006., *Elmeka*, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 15. i od 21. ožujka 2013., *Komisija/Francuska*, C-197/12, neobjavljenu, EU:C:2013:202, t. 30.).

21

Valja tako?er podsjetiti da je Sud ve? presudio da se uvjet koji se odnosi na plovidbu otvorenim morem, predvi?en u ?lanku 15. to?ki 4.a Šeste direktive, ne primjenjuje samo na plovila koja prevoze putnike za naknadu, ve? i na one koji se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti, koje su sada sve navedene u ?lanku 148. to?ki (a) Direktive o PDV?u (vidjeti u tom smislu presude od 14. rujna 2006., Elmeke, C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, t. 14. do 16., i od 21. o?ujka 2013., Komisija/Francuska, C?197/12, neobjavljenu, EU:C:2013:202, t. 32.).

22

U svjetlu tih utvr?enja valja tuma?iti izraz „plovila koja plove na otvorenom moru” koji se nalazi u ?lanku 148. to?ki (a) Direktive o PDV?u, vode?i ra?una, u nedostatku definicije tog pojma ili rije?i koje ga ?ine, o formulaciji te odredbe i kontekstu u kojem se nalazi te cilju propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 18. listopada 2007., Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, t. 24.).

23

U tom pogledu valja, kao prvo, navesti a da pritom nije potrebno izjasniti se u okviru ovog predmeta o pojmu „otvoreno more” ?ija se prostorna definicija razvila u me?unarodnom pravu mora niti o tehni?kim karakteristikama koje mora imati plovilo da bi se moglo smatrati da plovi na otvorenom moru, da izraz „plovilo koje plovi na otvorenom moru” iz ?lanka 148. to?ke (a) Direktive o PDV?u nu?no podrazumijeva da se plutaju?i objekti u pitanju koriste za plovidbu. Me?utim, za plovilo se mo?e smatrati da „plovi” samo ako se koristi, barem uglavnom ili prete?no, za kretanje po morskom prostoru.

24

Na tekstualnoj razini, to tuma?enje potkrepljuju razli?ite jezi?ne verzije tog ?lanka 148. to?ke (a) koje, ako ne koriste izraz „plovi”, u na?elu koriste particip prošli glagola „koristiti”, poput verzija na ?eškom („užívaných”), engleskom („used”), rumunjskom („utilizate”), finskom („käytettävät”) i švedskom („används”).

25

Kad je rije?, na drugom mjestu, o cilju sustava kojem pripada izuze?e iz ?lanka 148. to?ke (a) Direktive o PDV?u, Sud je ve? presudio da iz naslova glave IX. poglavlja 7. te direktive proizlazi da se taj cilj sastoji u poticanju me?unarodnog prijevoza (vidjeti u tom smislu presudu od 4. svibnja 2017., A, C?33/16, EU:C:2017:339, t. 37.). U tom okviru, isporuka plovila koja plove na otvorenom moru izuzeta je od PDV?a na temelju ?lanka 148. to?aka (a) i (c) Direktive o PDV?u pod uvjetom da su ta plovila namijenjena kretanju na otvorenom moru. Navedeni cilj tako potvr?uje tuma?enje iz to?ke 23. ove presude, prema kojem se plutaju?i objekt mo?e okvalificirati kao „plovilo koje plovi na otvorenom moru” samo ako se barem uglavnom ili prete?no koristi za kretanje po morskom prostoru.

26

Ispunjavanju navedenog cilja ne proturje?i okolnost da se primjerice u podru?jima okoliša ili trošarina pojmovi „plovila” ili „plovidbe” u slu?aju potrebe tuma?e razli?ito. Naime, pod pretpostavkom da takve razlike u tuma?enju postoje, dostatno je utvrditi da propisi Unije doneseni u tim podru?jima te?e ispunjenju ciljeva razli?itih od onih predvi?enih izuze?ima iz ?lanka 148. to?aka (a) i (c) Direktive o PDV?u.

27

Kao treće i posljednje, tumačenje članka 148. točka (a) i (c) Direktive o PDV-u koje se sastoji u ograničavanju njegova dosega na plutajuće objekte koji se uglavnom koriste za kretanje na morskom prostoru sukladno je kontekstu u kojem se nalazi ta odredba, odnosno sustavu izuzeća PDV-a koja se moraju usko tumačiti, kao što je navedeno u točki 20. ove presude.

28

U predmetnom slučaju, kao što je to u biti naveo nezavisni odvjetnik u točkama 24. i 25. svojeg mišljenja, nesporno je da su odobalne samopodizne platforme za bušenje, koje su predmet isporuke u glavnom postupku, odobalne mobilne jedinice za bušenje koje se sastoje od trupa koji može plutati na koji je pričvršćeno više mobilnih nogu podignutih tijekom tegljenja do lokacije bušenja i koji se, kad je u položaju za bušenje, smješta više desetina metara iznad razine mora pomoću tih nogu koje se ukopavaju u morsko dno, te tvori statični plato.

29

Uzimajući u obzir te karakteristike, proizlazi da se odobalne platforme za bušenje u glavnom postupku ne koriste uglavnom za plovidbu, što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, tako da se ti plutajući objekti ne mogu kvalificirati kao objekti koji „plove” u smislu članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u. Nasuprot tomu, kao što su to rumunjska vlada i Europska komisija navele i pod uvjetom provjere od strane suda koji je uputio zahtjev, njihova je glavna funkcija eksploatacija, u nepomičnom položaju, nalazišta ugljikovodika u moru.

30

S obzirom na sva prethodna utvrđenja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 148. točke (a) i (c) Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da se izraz „plovila koja plove na otvorenom moru” koji se u njemu nalazi ne primjenjuje na isporuku plutajućih objekata, poput odobalnih samopodiznih platformi za bušenje kao što su one u glavnom postupku, koje se koriste u pretežno nepomičnom položaju, za eksploataciju nalazišta ugljikovodika u moru.

Troškovi

31

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 148. točke (a) i (c) Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da se izraz „plovila koja plove na otvorenom moru” koji se u njemu nalazi ne primjenjuje na isporuku plutajućih objekata, poput odobalnih samopodiznih platformi za bušenje kao što su one u glavnom postupku, koje se koriste u pretežno nepomičnom položaju, za eksploataciju nalazišta ugljikovodika u moru.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: rumunjski