

62018CC0291

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

G. HOGAN

fremsat den 10. april 2019 (1)

Sag C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

mod

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

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Curtea de Apel Bucure?ti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 148, litra a) og c) – fritagelse – levering af offshore jackup-boreplatforme – fartøj – begreber – betingelsen om sejlads i rum sø«

1.

Er en offshore »jackup«-boreplatform »et fartøj, som anvendes til sejlads i rum sø [...]«? Dette er det centrale spørgsmål, som Domstolen nu er anmodet om at besvare efter at have fået forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse fra Curtea de Apel Bucure?ti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien).

2.

Den foreliggende anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Grup Servicii Petroliere SA (herefter også »GSP«), som er et selskab med hovedkontor i Rumænien, og de rumænske skattemyndigheder i en sag vedrørende den momsfri levering af tre offshore jackup-boreplatforme til visse maltesiske selskaber. I den forbindelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om sådanne offshore jackup-boreplatforme er omfattet af den i artikel 148, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med samme bestemmelses litra a), fastsatte fritagelse.

3.

Disse bestemmelser medfører, at medlemsstaterne er forpligtet til navnlig at fritage levering af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed. Som jeg netop har anført, er det centrale spørgsmål, om disse særlige boreplatforme er omfattet af denne fritagelse. Inden dette spørgsmål undersøges, er det først nødvendigt at redegøre for de relevante bestemmelser i folkeretten, EU-retten og national ret.

I. Retsforskrifter

A. Folkeretten

4.

De Forenede Nationers havretskonvention, som blev undertegnet i Montego Bay den 10. december 1982 (United Nations Treaty Series, bind 1833, 1834 og 1835, s. 3) (herefter »De Forenede Nationers havretskonvention«), trådte i kraft den 16. november 1994. Denne konvention blev godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets afgørelse 98/392/EF af 23. marts 1998 (EFT 1998, L 179, s. 1).

5.

De Forenede Nationers havretskonventions artikel 2, stk. 1 og 2, der har overskriften »Retlig status for søterritoriet, luftrummet over søterritoriet, dets havbund og undergrund«, bestemmer:

»1. En kyststats suverænitet omfatter, ud over dens landterritorium og indre farvande, samt, hvor der er tale om en arkipelagstat, dens arkipelagfarvande, et tilstødende havbælte, benævnt søterritoriet.

2. Denne suverænitet omfatter såvel luftrummet over søterritoriet som dets havbund og undergrund.«

6.

Denne konventions artikel 3 med overskriften »Søterritoriets bredde« har følgende ordlyd:

»Enhver stat har ret til at fastsætte bredden af sit søterritorium op til en grænse på højst 12 sømil målt fra de i overensstemmelse med denne konvention fastsatte basislinjer.«

7.

Denne konventions kapitel V med overskriften »Den eksklusive økonomiske zone« omfatter artikel 55-75.

8.

Artikel 56, der har overskriften »Kyststatens rettigheder, jurisdiktion og pligter i den eksklusive økonomiske zone«, bestemmer:

»1. I den eksklusive økonomiske zone har kyststaten:

a)

suveræne rettigheder for så vidt angår efterforskning og udnyttelse, bevarelse og forvaltning af havbundens, undergrundens og den overliggende vandmasses naturlige ressourcer, såvel levende som ikke-levende, samt med hensyn til andre aktiviteter med henblik på økonomisk udnyttelse og efterforskning af zonen, såsom udvinding af energi fra vandet, strømme og vind

[...]

2. Ved udøvelsen af sine rettigheder og opfyldelsen af sine pligter i henhold til denne konvention skal kyststaten tage behørigt hensyn til andre staters rettigheder og pligter og forholde sig på en

måde, som er forenelig med denne konventions bestemmelser.

3. De i denne artikel omhandlede rettigheder med hensyn til havbunden og undergrunden udøves i overensstemmelse med kapitel VI.«

9.

Artikel 58, stk. 1, i De Forenede Nationers havretskonvention med overskriften »Andre staters rettigheder og pligter i den eksklusive økonomiske zone« har følgende ordlyd:

»I den eksklusive økonomiske zone nyder alle stater, kyststater såvel som indlandsstater, i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i denne konvention, de i artikel 87 omhandlede friheder til sejlads og overflyvning, udlægning af undersøiske kabler og rørledninger samt anden international retmæssig anvendelse af det åbne hav, der er knyttet til disse friheder, såsom anvendelse af havet i forbindelse med skibsfart, luftfart, undersøiske kabler og rørledninger, og som er forenelige med denne konventions øvrige bestemmelser.«

10.

De Forenede Nationers havretskonventions kapitel VI, der har overskriften »Kontinentalsoklen«, indeholder artikel 76-85.

11.

Artikel 77 har overskriften »Kyststatens rettigheder over kontinentalsoklen« og fastsætter i stk. 1:

»Kyststaten udøver suveræne rettigheder over kontinentalsoklen for så vidt angår efterforskningen af den og udnyttelsen af dens naturlige ressourcer.«

12.

Artikel 78, stk. 2, har overskriften »Retlig status for de overliggende farvande og luftrummet, og andre staters rettigheder og friheder«. Den bestemmer:

»Kyststatens udøvelse af rettigheder over kontinentalsoklen må ikke gribe ind i eller medføre nogen uberettiget krænkelse af sejladsen eller andre staters rettigheder eller friheder som foreskrevet i denne konvention.«

B. EU-retten

1. Sjette direktiv

13.

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT 1991, L 376, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), bestemte i artikel 15:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

4) levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der:

a)

anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed

b)

anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet eller til kystfiskeri, for dettes vedkommende dog med undtagelse af proviant

[...]

5) levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

[...]«

14.

Sjette direktiv blev ophævet ved momsdirektivet, som trådte i kraft den 1. januar 2007.

2. Momsdirektivet

15.

Tredje betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»For at sikre, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde, der er i overensstemmelse med princippet om bedre lovgivning, bør direktivets struktur og affattelse omarbejdes, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. Enkelte indholdsmæssige ændringer er dog naturligt forbundet med selve omarbejdningen og bør derfor alligevel foretages. Når sådanne ændringer foretages, er de udtømmende anført i bestemmelserne vedrørende gennemførelse og ikrafttræden.«

16.

Momsdirektivets artikel 146, stk. 1, i kapitel 6, som har overskriften »Fritagelse ved udførsel«, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a)

levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

b)

levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, med

undtagelse af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr, brændstof eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug

[...]

d)

levering af ydelser bestående i arbejde, der udføres på løsøregenstande, som er erhvervet eller indført med henblik på en sådan bearbejdning inden for Fællesskabet, og som af leverandøren eller af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for disses regning, forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

e)

levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 132 og 135, når de er direkte knyttet til udførsel eller til indførsel af varer, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 61 eller artikel 157, stk. 1, litra a).«

17.

Momsdirektivets artikel 148 indeholdt i afsnit IX, kapitel 7, med overskriften »Fritagelse i forbindelse med internationale transporter« bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a)

levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, samt fartøjer, der anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet, og fartøjer, der anvendes til kystfiskeri, dog med undtagelse af proviant til sidstnævnte fartøjer

[...]

c)

levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra a) nævnte fartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer

[...]«

18.

Direktivets artikel 156 er indeholdt i kapitel 10, som har overskriften »Fritagelse for transaktioner i forbindelse med international varehandel«. Heri bestemmes:

»1. Medlemsstaterne kan fritage følgende transaktioner:

a)

levering af varer, der er bestemt til at skulle toldbehandles og i givet fald opbevares midlertidigt

b)

levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager

c)

levering af varer, der er bestemt til at skulle henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

d)

levering af varer, der er bestemt til at skulle indføres i territorialfarvande for at indgå i bore- eller produktionsplatforme med henblik på bygning, reparation, vedligeholdelse, ombygning eller udrustning af disse eller for at forbinde disse bore- eller produktionsplatforme med fastlandet

e)

levering af varer, der er bestemt til at skulle indføres i territorialfarvande som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til bore- eller produktionsplatforme.

2. De i stk. 1 nævnte steder er dem, der er defineret som sådanne i Fællesskabets gældende toldbestemmelser.«

3. Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011

19.

Artikel 38 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1) bestemmer:

»1. Ved »transportmidler« som omhandlet i artikel 56 og artikel 59, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF forstås fartøjer og køretøjer, også motoriserede, og andre former for udstyr og anordninger, der er beregnet til at befordre personer eller gods fra et sted til et andet, som kan trækkes eller skubbes af fartøjer og køretøjer, og som normalt er konstrueret til og faktisk egnet til transport.

2. Transportmidler nævnt i stk. 1 omfatter navnlig følgende fartøjer og køretøjer:

[...]

d)

fartøjer

[...]«

C. National ret

20.

Artikel 143 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) med overskriften »fritagelser for eksport eller andre tilsvarende transaktioner, for leveringer inden for Fællesskabet samt for international transport og transport inden for Fællesskabet« fastsætter i den affattelse, der var gældende i maj 2008:

»(1) Fritaget for afgift er: [...]

(h)

de følgende transaktioner for så vidt angår søgående fartøjer, som udfører international passagerbefordring og/eller godsbeholdning, som benyttes i forbindelse med fiskerivirksomhed eller enhver anden økonomisk virksomhed, eller som anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet:

1.

levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning, leasing og udlejning af fartøjer samt levering, leasing, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer, herunder fiskegrej

[...]«

21.

Artikel 144 i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, som har overskriften »særlige afgiftsfritagelser i forbindelse med international udveksling af varer«, bestemmer:

»(1) Fritaget for afgift er:

(a)

levering af varer, der er bestemt til:

[...]

7.

at skulle indføres i territorialfarvande:

—

for at indgå i bore- eller produktionsplatforme med henblik på bygning, reparation, vedligeholdelse, ombygning eller omorganisering af disse eller for at forbinde disse bore- eller produktionsplatforme med fastlandet

—

som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til bore- eller produktionsplatforme.«

22.

Artikel 23 i Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (lovdekret nr. 42/1997 om søtransport og transport ad indre vandveje) bestemmer:

»I dette lovdekret forstås ved fartøjer:

(a)

enhver form for søgående fartøjer og fartøjer til sejlads på indre vandveje, motoriserede eller ikke motoriserede, som sejler på vandoverfladen eller under vandet, og som er bestemt til transport af varer og/eller personer, fiskerfartøjer, slæbe- og skubbebåde

(b)

flydende indretninger, herunder: skrabere, flydende lifte, flydende kraner, flydende gravemaskiner og andre lignende indretninger, motoriserede eller ikke motoriserede

(c)

flydende enheder, som sædvanligvis ikke er bestemt til bevægelse, herunder: flydende moler og dokke, pontonramper, flydende hangarer til fartøjer, boreplatforme og lignende, fyrskibe

(d)

fritidsfartøjer.«

23.

I punkt 1 i Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (det centrale skattenævns afgørelse nr. 3/2015) anføres følgende:

»I perioden mellem den 1. januar 2007 og den 31. december 2013: For så vidt angår søgående fartøjer, som udfører international passagerbefordring og/eller godsbefordring, som benyttes i forbindelse med fiskerivirksomhed eller enhver anden maritim økonomisk virksomhed, finder de momsfratagelser, der er fastsat i artikel 143, stk. 1, litra h), [...] i lov om skatter og afgifter [...], anvendelse, såfremt fartøjet faktisk og fortrinsvis anvendes til sejlads i rum sø. Med henblik på at fastlægge, om et fartøj faktisk og fortrinsvis anvendes i rum sø, skal der ikke kun tages hensyn til objektive kriterier, såsom fartøjets længde eller tonnage, idet disse kriterier dog kan anvendes med henblik på at udelukke fartøjer, som under alle omstændigheder ikke opfylder betingelserne i artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter, dvs. fartøjer, som ikke er egnet til sejlads i rum sø, fra anvendelsesområdet for fritagelserne. [...] Begrebet sejlads »på havet« som omhandlet i [momsdirektivet] og artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter omfatter enhver del af havet uden for en hvilken som helst stats territorialfarvande, som er beliggende mere end 12 sømil fra de basislinjer, som er fastsat i henhold til international søret (De Forenede Nationers havretskonvention undertegnet i Montego Bay den 10.12.1982).«

II. Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

24.

I maj 2008 solgte GSP tre offshore jackup-boreplatforme, der drives i Sortehavet (nærmere bestemt ifølge oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse i rumænsk territorialfarvand), til nogle maltesiske købere med henblik på udførelse af boringsaktiviteter. Jackup-platforme eller selvløftende enheder er mobile platforme, som består af et stort skrog, der er blevet udstyret med adskillige bevægelige ben. Skroget gør det muligt for boreenheden og al tilhørende materiel at blive transporteret til det foreslåede borested med dens ben løftede og skroget flydende på vandet. Når platformen ankommer til lokaliteten, bliver benene sænket

(»jacked«) ned i vandet til havbunden. Benene forankrer således platformen på havbunden, og skrogplatformen løftes et godt stykke over havets overflade. Når platformen er i denne sænkede (eller »jacked-up«) position, udgør den en statisk platform. Skroget kan først flyde igen, når dens ben er blevet hævet efter boringens afslutning.

25.

Det fremgår af de sagsakter, som er blevet forelagt Domstolen, at de tre omhandlede platforme ikke er selvdrevne, men flyttes ved bugsering. Dette blev bekræftet i retsmødet. Skønt Domstolen endvidere i retsmødet blev oplyst om, at platformen har en besætning, at der er en logbog, og at platformen kan flyttes ved hjælp af sine motorer for at håndtere havstrømme og havets drivkraft, forekommer det – selv om det i sidste ende påhviler den forelæggende ret at efterprøve disse faktiske omstændigheder – at platformen selv, når den flyder, transporteres fra sted til sted ved hjælp af en slæbebåd.

26.

I forbindelse med salget udstedte GSP fakturaer på grundlag af ordningen for momsfrigtagelse, der er fastsat i national lovgivning [artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter] til gennemførelse af momsdirektivets artikel 148, litra c), med hensyn til leveringen af disse platforme. Efter salget fortsatte GSP med at drive disse platforme i Sortehavet i henhold til en »bareboat«-lejekontrakt.

27.

Efter vedtagelsen af en rapport om afgiftskontrollen udstedte de rumænske skattemyndigheder den 23. maj 2016 en meddelelse om berigtigelse af momsangivelsen med den begrundelse, at selv om boreplatformene kan anses for fartøjer som omhandlet i national lovgivning og er egnet til ubegrænset søfart, sejler de ikke under boreaktivitet, men er snarere stationære: Deres ben er i lav position og hviler på havets bund, mens de løfter pontonen (den flydende del) over havets overfalde i en højde af 60-70 m. For at en levering af platforme skal være omfattet af afgiftsfrigtagelsen i artikel 143, stk. 1, litra h), i lov om skatter og afgifter, var det nødvendigt at fastslå, at det omhandlede fartøj faktisk og fortrinsvis sejler i rum sø. De rumænske skattemyndigheder fandt imidlertid, at de fremlagte bevismidler påviste, at den faktiske og fortrinshvis anvendelse af platformene finder sted, når de er i den stationære tilstand med henblik på boreaktiviteter, og ikke når de sejler, hvilket alene er en subsidær aktivitet i forhold til boreaktiviteterne.

28.

GSP indgav en klage over denne afgørelse til de nationale rumænske skattemyndigheder, som blev afslået den 24. november 2016.

29.

Sagsøgeren har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af afgiftsansættelsen, afgiftskontrolrapporten og klageafgørelsen.

III. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

30.

Den forelæggende ret finder for det første, at det er nødvendigt at afklare, om den i momsdirektivets artikel 148, litra c), sammenholdt med samme bestemmelses litra a), fastsatte

fritagelse finder anvendelse på levering af offshore jackup-boreplatforme, dvs. om en sådan platform er omfattet af begrebet »fartøj« som defineret i denne bestemmelse. For det andet, og hvis svaret på førstnævnte spørgsmål er bekræftende, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den i momsdirektivets artikel 148, litra c), sammenholdt med samme bestemmelses litra a), fastsatte fritagelse er betinget af, at sejladsaktiviteten i rum sø er mere omfattende i forhold til boringsaktiviteten.

31.

Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal artikel 148, litra c), i [...] [momsdirektivet], sammenholdt med samme bestemmelses litra a), fortolkes således, at fritagelsen for merværdiafgift under visse særlige omstændigheder finder anvendelse på levering af offshore jackup-boreplatforme, dvs. er en offshore jackup-boreplatform omfattet af begrebet »fartøjer« som omhandlet i denne EU-retlige bestemmelse, idet den nævnte bestemmelse ifølge direktivets kapitel 7 regulerer »fritagelse i forbindelse med internationale transporter«?

2)

Såfremt det foregående spørgsmål skal besvares bekræftende, skal artikel 148, litra c), i [momsdirektivet], sammenholdt med samme bestemmelses litra a), da fortolkes således, at det udgør en væsentlig betingelse for anvendelsen af fritagelsen for merværdiafgift på en offshore jackup-boreplatform, som er sejlet ud i rum sø, at den, mens den anvendes (i forbindelse med handels- eller industrivirksomhed), faktisk skal være i kontinuerlig bevægelse, flydende, og således at den flytter sig fra et sted på havet til et andet, i et tidsrum, som er længere end det tidsrum, hvor den er stationær og immobil som følge af boringsaktiviteter til havs, dvs. om sejladsaktiviteten faktisk skal være mere omfattende end boringsaktiviteten?»

32.

Grup Servicii Petroliere, den belgiske, den italienske og den rumænske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Desuden afgav Grup Servicii Petroliere, den rumænske regering og Kommissionen mundlige indlæg i retsmødet den 28. februar 2019.

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

33.

Det bemærkes indledningsvis, at tredje betragtning til momsdirektivet præciserer, at vedtagelsen af dette direktiv principielt ikke har medført nogen materielle ændringer i lovgivningen vedrørende den eksisterende fælles momsordning med undtagelse af enkelte indholdsmæssige ændringer, som udtømmende er anført i direktivets bestemmelser vedrørende gennemførelse og ikrafttræden. Dette direktiv kan derfor i det væsentlige anses for havende karakter af en konsoliderende lovgivningsmæssig foranstaltning.

34.

Da ingen af momsdirektivets bestemmelser vedrørende gennemførelse og ikrafttræden, som er fastsat i dette direktivs artikel 411-414, henviser til artikel 148, litra a) eller c), må sidstnævnte anses for at have samme betydning som sjette direktivs artikel 15, nr. 4), som havde en lignende affattelse (2). Det følger således heraf, at den eksisterende retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 15, nr. 4), skal tages i betragtning ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 148, litra a) og c) (3).

35.

Domstolen har vedrørende sjette direktivs artikel 15, nr. 4), fastslået, at transaktioner, som er omfattet af denne bestemmelse, er fritaget for afgift, fordi de »ligestilles med udførsel« (4). Med andre ord skal de omfattede transaktioner behandles, som om de havde fundet sted uden for EU's område (5).

36.

I dom af 3. september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 26), bekræftede Domstolen, at en transaktion omfattet af artikel 148, litra a) og c), er fritaget for afgift, da en sådan transaktion ligestilles med udførsel.

37.

Det er i lyset af disse formål, at de to spørgsmål således skal behandles.

B. Om de to spørgsmål

38.

Med sine to spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 148, litra c), sammenholdt med samme bestemmelses litra a), skal fortolkes således, at den i førstnævnte bestemmelse fastsatte fritagelse finder anvendelse på offshore jackup-boreplatforme.

39.

Det skal indledningsvis bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra c), er levering af de i samme bestemmelses litra a) nævnte fartøjer fritaget for afgift. For derfor at vurdere, om levering af offshore jackup-boreplatforme er omfattet af denne fritagelse, er det for det første nødvendigt at vurdere, hvad der menes med begrebet »fartøj« som anvendt i artikel 148, litra c), og for det andet, hvilke karakteristika et fartøj skal have for at være omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 148, litra a), således leveringen heraf kan fritages.

1. Den almindelige betydning af begreberne »fartøj« og »sejlads«

40.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvad der udgør et fartøj, afhænger meget naturligvis af den pågældende bestemmelses særlige sammenhæng.

41.

Inden for folkeretten er det måske eksempelvis ikke overraskende, at den internationale konvention af 1973 om forebyggelse af forurening fra skibe (herefter »Marpolkonventionen«) (som ændret ved protokollen af 1978) (London) definerer et skib som »et fartøj af en hvilken som helst

type, som bruges i havmiljøet, og omfatter hydrofoilskibe, luftpuddefartøjer, undervandsfartøjer, flydende fartøjer og faste eller flydende platforme« (6). Da denne konventionen imidlertid har til formål at forebygge havforurening, er det naturligt, at den definerer et fartøj meget bredt. Det er i dette lys uden betydning, om denne forurening kommer fra en fast platform, som bærer en boreplatform, eller et konventionelt søgående fartøj som et skib eller en båd. Dette er i det væsentlige årsagen til, at udtrykket »fartøj« i Marpolkonventionen defineres således, at det omfatter faste eller flydende platforme af denne art.

42.

Ikke desto mindre er ordlyden af momsdirektivets artikel 148, litra a) og c), af en vis betydning. Fritagelsen er trods alt ikke blot med hensyn til »fartøjer« uden videre, men med hensyn til »fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø«. I denne henseende anvender direktivet det samme ærværdige udtryk fra bemærkelsesværdige maritime retsakter, som er indeholdt i visse medlemsstaters middelalderlige statutter (7). Udtrykket »[...] anvendes til sejlads i rum sø [...]« er ikke desto mindre en vigtig og efter min opfattelse afgørende kvalificering af begrebet »fartøj«.

43.

I almindelig tale er ordet »fartøj« ensbetydende med en slags indretning, som er i stand til at foretage sig noget på vandet, der indebærer transport af personer eller varer, uanset om dette gøres mod vederlag eller i rekreativt øjemed (8). Jeg er derfor stærkt i tvivl om, hvorvidt en platform af denne art med rette kan betegnes som et »fartøj«, da den hverken transporterer personer eller varer på vandet: Den har mere karakter af en menneskeskabt maskinstruktur, som – når først den er flyttet – er fastgjort på havbunden med det formål at bore. Selv om Domstolen i retsmødet blev oplyst om, at der er et mandskab ombord på platformen, og at der er en logbog, kan det ikke desto mindre konstateres, at disse platforme synes at mangle mange af et sejlene fartøjs standardtræk som en forstævn eller ankre eller et ror, selv om det i sidste ende tilkommer den nationale ret at efterprøve dette i hver enkelt sag. Platformene synes heller ikke at have nogen traditionel styremekanisme: Der synes f.eks. ikke at være noget styrehus, om end det igen tilkommer den nationale ret at efterprøve disse detaljer. Som Domstolen desuden blev oplyst om i retsmødet, har de omhandlede platforme i den foreliggende sag endvidere karakter af platforme, som ikke på nogen måde er selvdrevne.

44.

Selv hvis jeg skulle tage fejl vedrørende dette punkt, og en »jackup«-boreplatform ikke desto mindre med rette skal betragtes som et »fartøj«, betyder det forhold, at platformen (i modsætning til min opfattelse) kan anses for et »fartøj«, ikke uden videre, at fartøjet også »anvendes til sejlads i rum sø« som krævet efter momsdirektivets artikel 148, litra a).

45.

Det er sandt, at artikel 148, litra a), i nogle af sine sprogversioner ikke udtrykkeligt nævner kravet om »anvendes til sejlads«. Den tyske version angiver f.eks. blot, at fartøjet skal anvendes i rum sø (9). Da formålet med artikel 148 imidlertid er at fritage levering af fartøjer, som finder sted inden for momsdirektivets geografiske anvendelsesområde, men som er beregnet til at udøve økonomiske aktiviteter uden for anvendelsesområdet, kræver anvendelsen af denne bestemmelse på et fartøj indirekte, men nødvendigvis, at det i det mindste sejles med det formål at forlade EU-farvande.

46.

Det følger derfor heraf, at selv hvis en jackup-boreplatform skulle anses for et »fartøj«, skal den for

at være omfattet af definitionen indeholdt i artikel 148, litra a), ikke desto mindre anvendes til sejlads i rum sø. Sejlads er i bund og grund søfartens nautiske kunst. Dette indebærer, at fartøjet kan lokaliseres, og at fartøjets fremtidige kurs kan lægges af dets navigatør.

47.

For så vidt angår begrebet »rum sø« fremgår det af De Forenede Nationers havretskonventions artikel 86, at folkeretten anser rum sø for »alle dele af havet, som ikke er omfattet af den eksklusive økonomiske zone, søterritoriet, en stats indre farvande eller en arkipelagstats arkipelagfarvande«.

48.

Følgelig formodes det inden for rammerne af artikel 148, litra a) og c), nødvendigvis, at det pågældende fartøj i det mindste er i stand til at blive sejlet langt fra kysten. Dette indebærer på sin side, at fartøjets retning kan bestemmes af navigatøren, og at fartøjet således er i stand til at være selvdreven. Uanset de omhandlede boreplatformes nautiske kvaliteter er det helt klart, at disse platforme ikke anvendes til sejlads i rum sø, netop fordi de ikke besidder nogen kapacitet til at være selvdreven.

49.

Det er ganske vist sandt, at disse boreplatforme er udformet til at modstå vanskelige vejrforhold, og, som det endvidere blev bekræftet i retsmødet, at de er i stand til at blive transporteret i rum sø, i hvilken kapacitet de ofte er blevet ført i rum sø. Dette er imidlertid ikke det samme som at sige, at disse boreplatforme »anvendes til sejlads i rum sø«. Enhver anden konklusion vil efter min opfattelse udgøre fordrejning af sproget og ville med god grund blive betragtet af søfartsfolket med en vis skepsis. Jeg synes ikke, at man på nogen realistisk måde kan beskrive denne platform som et »søgående fartøj«.

50.

Det kunne endvidere ligeledes anerkendes, at enhver fritagelse fra momsdirektivets anvendelsesområde skal fortolkes strengt (10), og at argumentationen for, at denne form for »jackup«-boreplatforme er omfattet af fritagelsen i artikel 148, litra c), ikke er blevet klart godtgjort.

51.

Af disse grunde følger det derfor, at fritagelsen i artikel 148, litra c), ikke finder anvendelse på boreplatforme af denne art.

2. En alternativ tilgang

52.

Selv hvis den almindelige forståelse af begreberne »fartøj« og »sejlads« lægges til side, er det ikke desto mindre min opfattelse, at under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, kan man ad anden vej komme til præcis den samme konklusion, nemlig at undtagelsen i momsdirektivets artikel 148, litra c), ikke finder anvendelse.

53.

Det er sandt, at hvis der alene ses på formålet med artikel 148, litra a) og c) – som er at fritage visse transaktioner, fordi de »ligestilles med udførsel«, eller nærmere bestemt fordi de er forbundet

med levering af goder og ydelser, som er beregnet til anvendelse uden for EU's område – må det medgives, at sådant et formål forudsætter, at ordet »fartøj« skal forstås som en henvisning til en indretning, som er i stand til at blive flyttet uden for EU-farvande, dog nødvendigvis ved egen kraft (11). Ved en nærmere betragtning kan udtrykket »sejlad« anses for en henvisning til den bevægelse, som et fartøj skal udføre for at forlade EU-farvandene med henblik på at udøve sine aktiviteter uden for momslovgivningens anvendelsesområde.

54.

Det skal imidlertid endvidere bemærkes, at momsdirektivets artikel 148, litra c), kræver, at to andre betingelser er opfyldt, for at levering af fartøjer kan fritages. For det første skal fartøjet være beregnet til en af de aktiviteter, som er nævnt i direktivets artikel 148, litra a). For det andet, og som Domstolen allerede har fastslået i forbindelse med både sjette direktivet (12) og momsdirektivets (13) for så vidt angår såvel fartøjer, der mod betaling udfører passagerbefordring, som fartøjer, der anvendes til handels- eller industrivirksomhed, finder denne fritagelse ikke anvendelse, medmindre disse aktiviteter foregår i rum sø.

55.

Med hensyn til de aktiviteter, som et fartøj skal udføre for at være fritaget, har den forelæggende ret i sit første spørgsmål fremhævet, at artikel 148 er omfattet af direktivets kapitel 7, som har overskriften »Fritagelse i forbindelse med internationale transporter«.

56.

Selv om et kapitels overskrift er valgt i lyset af indholdet af kapitlets primære bestemmelser, har samtlige de bestemmelser, som er indeholdt i et kapitel, imidlertid ikke nødvendigvis en rækkevidde, som er begrænset til emnet, således som det fremgår af dette kapitels overskrift (14). Hvad angår artikel 148, litra a), følger det af selve denne bestemmelses ordlyd, at de omfattede aktiviteter ikke alene er begrænset til transport, men inkluderer handels, fiskeri- eller industrivirksomhed (15).

57.

Der er selvfølgelig ingen tvivl om, at udførelsen af offshore boring ved hjælp af boreplatforme er en af de aktiviteter, som er omhandlet i artikel 148, litra a), idet industrivirksomhed omfatter boring.

58.

Den rumænske regering og Kommissionen har vedrørende betingelsen om rum sø gjort gældende, at en sådan betingelse indebærer, at fartøjet skal anvendes i rum sø, mens den belgiske og den italienske regering har anført, at et fartøj alene skal være egnet til at sejle i rum sø, uafhængigt af den tid, som tilbringes der. Efter deres opfattelse kan et fartøj, som udøver sine aktiviteter i et af medlemsstaternes søterritorium, ikke desto mindre drage fordel af fritagelsen, som er forankret i artikel 148, litra c), uden at blive anvendt i rum sø, så længe den kan flyttes derhen.

59.

Som jeg imidlertid allerede har påpeget, er transaktioner omfattet af artikel 148, litra a) og c), fritaget for afgift, fordi de er forbundet med varer og ydelser, som er købt i EU-området, men som forventes anvendt uden for dette område. Dette betyder med andre ord, at det pågældende fartøj skal flytte fra et sted inden for EU-farvandene til et sted uden for dem, hvor de omhandlede aktiviteter vil blive udført. Det er netop af disse grunde, at jeg i modsætning til de argumenter, som

den belgiske og den italienske regering har fremført, mener, at det ikke er tilstrækkeligt for et fartøj at være egnet til at blive anvendt i rum sø. Efter min opfattelse skal fartøjet hovedsageligt og faktisk være involveret i en aktivitet, som udføres i rum sø.

3. Begrebet rum sø i momsdirektivets artikel 148, litra a)

60.

Endelig er det nødvendigt at undersøge, hvad der forstås ved begrebet »rum sø« i momsdirektivets artikel 148, litra a).

61.

Da formålet med denne artikel er at fritage transaktioner, som ligestilles med udførsel, mener jeg, at begrebet rum sø skal forstås som farvandet uden for momsdirektivets territoriale anvendelsesområde.

62.

Dette direktivs territoriale anvendelsesområde er fastsat i artikel 5. I henhold til denne bestemmelse finder momsdirektivet anvendelse på transaktioner, som finder sted inden for en del af en af medlemsstaternes område, »som er omfattet af traktaten, [der siden hen er blevet erstattet af traktaten om den Europæiske Unions funktionsmåde], jf. [artikel 52 TEU samt artikel 349 TEUF og 355 TEUF], med undtagelse af det eller de i artikel 6 i nærværende direktiv angivne områder«.

63.

Da der ikke i traktaten er en definition af begrebet områder, skal sidstnævnte fastlægges på grundlag af folkeretlige principper.

64.

I denne forbindelse har den rumænske regering og Kommissionen i retsmødet gjort gældende, at på det tidspunkt, hvor sjette direktivet blev vedtaget, som allerede indeholdt fritagelsen, der nu er fastsat i artikel 148, litra a), var det alene konventionen om det ydre territorialfarvand og den tilstødende zone, underskrevet i Geneve den 29. april 1958 (United Nations Treaty Series, bind 516, s. 205), som var gældende, og at begreberne »områder« og »rum sø« derfor skal fortolkes i lyset af denne konvention.

65.

Det skal imidlertid bemærkes, at den forrang, som internationale aftaler indgået af Unionen har i forhold til den afledte ret, kræver, at den afledte ret på tidspunktet for disse aftalers ikrafttræden skal fortolkes i overensstemmelse med disse aftaler (16). Da afgørelse 98/392/EF trådte i kraft den 13. juli 1998, inden de i hovedsagen omhandlede platforme blev købt, skal medlemsstaternes område følgelig bedømmes i lyset af De Forenede Nationers havretskonvention (17).

66.

I henhold til De Forenede Nationers havretskonventions artikel 2 omfatter en kyststats suverænitet søterritoriet såvel som dets havbund og undergrund.

67.

I overensstemmelse med denne konventions artikel 3 har enhver stat ret til at fastsætte bredden af sit søterritorium op til en grænse på højst 12 sømil målt fra de i overensstemmelse med denne konvention fastsatte basislinjer.

68.

Ud over denne grænse bestemmer De Forenede Nationers havretskonvention, at enhver kyststat har suveræne rettigheder over den eksklusive økonomiske zone og over kontinentalsoklen. Disse rettigheder er imidlertid begrænset til de aktiviteter, som er fastsat i henholdsvis artikel 56 og 77 i De Forenede Nationers havretskonvention.

69.

Domstolen fastslog således i dom af 29. marts 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 59 og 60), at »kyststatens suverænitet over den eksklusive økonomiske zone og over kontinentalsoklen [...] kun [er] funktionel og er som sådan begrænset til retten til efterforskning og udnyttelse, jf. havretskonventionens artikel 56 og 77«.

70.

Da den omhandlede aktivitet i Aktiebolaget NN-sagen var levering og udlægning af et søkabel, som ikke var omfattet af de anførte aktiviteter i De Forenede Nationers konventions artikel 56 og 77, fastslog Domstolen, at denne aktivitet ikke er omfattet af en kyststats suverænitet og således ikke kan anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for det fælles momssystem (18).

71.

Selv om platformene i den foreliggende sag nyder friheden til sejlads som omhandlet i De Forenede Nationers havretskonventions artikel 58, stk. 1, artikel 78 og 87, forholder det sig ikke desto mindre således, at den aktivitet, som de udfører, er efterforskning og udnyttelse af naturlige ressourcer i havbundens undergrund. Dette er imidlertid en af de aktiviteter, som De Forenede Nationers havretskonventions artikel 56 og 77 henviser til som værende omfattet af kyststatens suveræne rettigheder.

72.

Når et fartøj derfor i modsætning til den omhandlede aktivitet i Aktiebolaget NN-sagen udfører boreaktiviteter i den eksklusive økonomiske zone eller i kontinentalsoklen, er sådanne aktiviteter udført inden for momsdirektivets territoriale anvendelsesområde. For således at være fritaget i henhold til direktivets artikel 148, litra c), sammenholdt med samme bestemmelses litra a), må en platform ikke udføre sine aktiviteter i hverken territorialfarvandet, i den eksklusive økonomiske zone eller i en EU-medlemsstats kontinentalsokkel.

73.

I sin anmodning om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret anført, at de i hovedsagen omhandlede platforme udførte boreaktiviteter i rumænske territorialfarvande i Sortehavet, da de blev købt, og at de fortsatte med at udføre disse aktiviteter efter købstidspunktet.

74.

Som alle parter var enige om i retsmødet, er Sortehavet fuldt ud omfattet af den ene eller den anden eksklusive økonomiske zone af en af sine forskellige kyststater. Således kan ingen del af Sortehavet anses for at være en del af rum sø som omhandlet i momsdirektivets artikel 148, litra c) (19). Det følger derfor heraf, at selv hvis disse platforme (i modsætning til min opfattelse) kunne anses for at være »fartøjer«, som blev »anvend[t] til sejlads i rum sø«, kunne deres levering ikke falde ind under artikel 148, litra c), netop på grund af det sted, hvor de udførte deres aktiviteter umiddelbart efter deres levering.

75.

I modsætning til det af Grup Servicii Petroliere fremsatte argument er denne konklusion hverken i strid med det forhold, at disse platforme i fremtiden vil kunne flyttes til Middelhavet eller Nordsøen, eller med princippet om afgiftsneutralitet, som her skal forstås som ligebehandling (20).

76.

Rent principielt er den anvendelse af de leverede varer eller ydelser, som skal tages i betragtning ved vurderingen af de gældende momsregler, den, som vil blive udført direkte efter købet af de pågældende varer eller levering af de pågældende ydelser, og ikke den, som rent hypotetisk kunne blive udført i fremtiden (21).

77.

For så vidt angår princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at lignende varer, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms (22), skal det bemærkes, at sidstnævnte alene kan påberåbes i forhold til nationale bestemmelser (23).

78.

Det er sandt, at princippet om afgiftsneutralitet ifølge en bestemt retspraksis er en oversættelse inden for momsområdet af ligebehandlingsprincippet (24), hvilket indebærer, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, medmindre forskelsbehandlingen er objektivt begrundet (25). Domstolen har imidlertid gentagne gange fastslået, at spørgsmålet om, hvorvidt situationer er ensartede, skal vurderes på grundlag af indholdet af de pågældende bestemmelser og formålet, der forfølges på det pågældende område (26).

79.

Da momsdirektivets artikel 148, litra c), fritager visse transaktioner, fordi de »ligestilles med udførsel«, er det alene fartøjer, som leveres inden for Unionens område med henblik på at udføre deres aktiviteter uden for området, før de vender tilbage til deres udgangspunkt, som kan anses for at være i en sammenlignelig situation på grundlag af dette formål. Lovgiver kan derfor behandle platforme forskelligt uden at tilsidesætte ligebehandlingsprincippet, alt efter om de udfører deres aktiviteter i rum sø eller ikke (27).

80.

Ligeledes mener jeg, at den løsning, som jeg har nået, ikke tilsidesætter ligebehandlingsprincippet med hensyn til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 156, litra d). Efter min opfattelse er denne bestemmelse ikke relevant i den foreliggende sag, herunder med hensyn til princippet om afgiftsneutralitet. Selv om artikel 156, litra d), fastsætter, at levering af varer, der er bestemt til at skulle indføres i territorialfarvande for at indgå i bore- eller produktionsplatforme med henblik på bygning, reparation, vedligeholdelse, ombygning eller udrustning af disse eller for at forbinde disse

bore- eller produktionsplatforme med fastlandet, kan momsfrtages, nævner ordlyden af denne bestemmelse ikke videresalg af boreplatforme som en transaktion, der er omfattet.

V. Forslag til afgørelse

81.

På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) stillede spørgsmål med, at artikel 148, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 148, litra a), skal fortolkes således, at fritagelsen i denne første bestemmelse ikke finder anvendelse på offshore jackup-boreplatforme som de i hovedsagen omhandlede.

(1) – Originalsprog: engelsk.

(2) – Jf. analogt dom af 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, præmis 40).

(3) – Dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 25).

(4) – Dom af 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 21), og af 14.9.2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 21).

(5) – Denne bestemmelse tjener som en konkurrencefremmende foranstaltning. Da de aktiviteter, som det nævnte fartøj udførte, fandt sted uden for det fælles momssystemets territoriale anvendelsesområde, nemlig uden for EU-farvande, kunne de varer og ydelser, som var nødvendige for at udføre disse aktiviteter, herunder fartøjerne, sagtens blive leveret af operatører fra tredjelande. Hvad desuden angår situationen for varerne bestemt som brændstof og forsyninger til fartøjer kunne EU-leverandører, hvis ikke artikel 148, litra a), eksisterede, blive fristet til at vente på, at fartøjerne forlader EU-farvande med henblik på at forsyne dem for at blive omfattet af momsfrigtagelsen.

(6) – Min fremhævelse.

(7) – Navnlig f.eks. Det Forenede Kongeriges lov om handelsskibsfart, 1894, s. 742, som definerede et »fartøj« som omfattende »ethvert skib eller enhver båd eller enhver anden beskrivelse af et fartøj, som anvendes til sejlads«.

(8) – For at citere Supreme Court of Ireland (øverste domstol, Irland) i The Von Rocks [1998] 3 Irish Reports 41: Den nydelse, som mange har ved blot »at rode rundt i både«. Citatet er igen taget fra Vinden i Piletræerne af K. Grahame.

(9) – Det på tysk anvendte udtryk er, at fartøjerne »auf hoher See [...] eingesetzt sind«.

(10) – Jf. f.eks. dom af 18.10.2007, Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 21 og 22 samt den deri nævnte retspraksis).

(11) – Denne konklusion er ikke i strid med artikel 38 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011. Selv om sidstnævnte omfatter begrebet »transportmidler«, som er defineret som anordninger, der er beregnet til at befordre personer eller gods fra et sted til et andet, følger det af denne bestemmelses ordlyd, at denne definitions anvendelsesområde er begrænset til begrebet »transportmidler« som omhandlet i artikel 56 og artikel 59, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF.

(12) – Jf. dom af 14.9.2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 14). I tillæg til den i denne dom fastlagte begrundelse ønsker jeg at fremhæve, at en fortolkning af momsdirektivets artikel 148, litra a), således at den alene finder anvendelse på fartøjer, som mod betaling udfører passagerbefordring, ville resultere i, at denne betingelse bliver meningsløs, da passagerbefordring også er handelsvirksomhed, som udtrykkeligt er nævnt i denne bestemmelse.

(13) – Dom af 21.3.2013, Kommissionen mod Frankrig (C-197/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:202, præmis 22).

(14) – Jf. analogt hvad angår en bestemmelse, hvis rækkevidde går videre end emnet for forordningen, hvori denne bestemmelse er nævnt, dom af 13.6.2018, Deutscher Naturschutzring (C-683/16, EU:C:2018:433, præmis 43 ff.).

(15) – Det skal atter bemærkes, at transaktioner omfattet af artikel 148 ifølge retspraksis er fritaget, fordi de »ligestilles med udførsel«. Da det er tilfældet med et fartøj, at det skal sejle uden for anvendelsesområdet for at være omfattet af denne bestemmelse, er det min opfattelse, at denne bevægelse kan forklare, hvorfor denne bestemmelse er blevet placeret i kapitel 7 under overskriften »Fritagelse i forbindelse med internationale transporter«.

(16) – Jf. f.eks. dom af 11.4.2013, HK Danmark (C-335/11 og C-337/11, EU:C:2013:222, præmis 28-30).

(17) – Det bemærkes i denne forbindelse, at afgørelse 98/392/EF om godkendelse af havretskonventionen ikke indeholder en dato for ikrafttrædelsen. I overensstemmelse med artikel 297 TEUF træder en lovgivningsmæssig retsakt, som ikke angiver et tidspunkt i denne henseende, imidlertid i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen. Da afgørelse 98/392 blev offentliggjort den 23.6.1998, må den anses for at være trådt i kraft den 13.7.1998.

(18) – Domstolen fremhævede, at denne konklusion var bekræftet i konventionens artikel 58, stk. 1, og artikel 79, stk. 1, som på visse betingelser tillader alle stater at udlægge undersøiske kabler i disse områder.

(19) – Faktisk synes problemet i hovedsagen at være opstået, fordi Rumænien ikke på korrekt vis havde gennemført artikel 148, litra c), på det tidspunkt, hvor købet fandt sted. Således krævede artikel 143, stk. 1, litra h), i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter ikke, at det er en betingelse for at nyde godt af fritagelsen, at fartøjernes aktiviteter består af passagerbefordring mod betaling, eller at de benyttes i forbindelse med handels-, industri-, eller fiskerivirksomhed i rum sø. Det var åbenbart først ved vedtagelsen af afgørelse nr. 3/2015, at denne betingelse blev gennemført i national lovgivning.

(20) – Begrebet afgiftsneutralitet anvendes på to forskellige måder inden for momsområdet. For det første anvendes dette princip til at karakterisere formålet, som forfølges med den i sjette direktiv omhandlede fradragsordning, hvilket nemlig er helt at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, som selv er momspligtig. For det andet anvendes dette begreb på en måde, som svarer til ligebehandling. Jf. herom dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 48).

(21) – Jf. i denne retning dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 34). Da platforme er investeringsgoder, er enhver ændring i deres anvendelse omfattet af momsdirektivets artikel 187.

(22) – Jf. i denne retning dom af 8.5.2003, Kommissionen mod Frankrig (C-384/01, EU:C:2003:264, præmis 25). For så vidt som EU-lovgiver har en vid skønsbeføjelse til at vedtage afgiftsforanstaltninger, kan førstnævnte behandle varer eller ydelser, som konkurrerer indbyrdes, forskelligt, så snart de frembyder en egenskab, som adskiller dem i lyset af det formål, der forfølges med dem.

(23) – Dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 41-43).

(24) – Ifølge nogle domme er princippet om afgiftsneutralitet en »oversættelse« af princippet om ligebehandling inden for momsområdet (dom af 19.12.2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, præmis 28, og af 28.11.2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 38), mens det ifølge andre domme er et særligt udtryk for ligebehandlingsprincippet (dom af 19.12.2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 33, og af 7.3.2013, Efir, C-19/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:148, præmis 28), som ikke er sammenfaldende med sidstnævnte (dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 17 og 18). I sin nylige dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 38), har Store Afdeling fulgt en strengere tilgang, idet den fastslog, at begrebet afgiftsneutralitet i sin anden betydning svarer til ligebehandlingsprincippet, men at der ved vedtagelsen af en skattemæssig foranstaltning skal indrømmes EU-lovgiver en vid skønsbeføjelse.

(25) – Jf. dom af 12.11.2014, Guardian og Guardian Europe mod Kommissionen (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, præmis 51), og af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 35).

(26) – Jf. i denne retning dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

(27) – Her er den påståede tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet konsekvensen af eksistensen af to selvstændige bestemmelser i momsdirektivet. Da disse bestemmelser forfølger egne mål, og spørgsmålet om, hvorvidt de to situationer er ensartede, skal afgøres på grundlag af de formål, som forfølges med dem, kan der i princippet ikke gøres en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet gældende.