

62018CC0291

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

GERARD HOGAN

esitatud 10. aprillil 2019 (1)

Kohtuasi C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

versus

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Curtea de Apel Bucure?ti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 148 punktid a ja c – Maksuvabastus – Avamere-tõstukpuurplatvormide tarnimine – Laev – Määratlus – Avamerel navigeerimisega seotud tingimus

1.

Kas avamere-„tõstukpuurplatvorm“ on „avamerel navigeerimiseks kasutatav laev“? See on peamine küsimus, millele tuleb Euroopa Kohtul vastata seoses eelotsusetaotlusega Curtea de Apel Bucure?tilt (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia).

2.

Eelotsusetaotlus on esitatud kohtumenetluses, mille pooled on äriühing Grup Servicii Petroliere SA (edaspidi „GSP“), kelle asukoht on Rumeenias, ja Rumeenia maksuhaldur, ja mis puudutab teatavatele Malta äriühingutele kolme avamere-tõstukpuurplatvormi tarnimise vabastamist käibemaksust. Sellega seoses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas sedalaadi avamere-tõstukpuurplatvormid on hõlmatud maksuvabastusega, mis on sätestatud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 148 punktis c koostoimes artikli 148 punktiga a.

3.

Nende sätete mõjul on liikmesriigid kohustatud muu hulgas vabastama käibemaksust avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks, kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade tarnimise. Nagu äsja märkisin, seisneb käsitlemist vajav sisuline küsimus selles, kas need konkreetSED puurplatvormid kuuluvad selle maksuvabastuse kohaldamisalasse. Enne selle küsimuse käsitlemist on kõigepealt vaja viidata asjakohastele rahvusvahelise õiguse, Euroopa Liidu õiguse ja liikmesriigi õiguse sätetele.

I. Õiguslik kontekst

A. Rahvusvaheline avalik õigus

4.

Montego Bays 10. detsembril 1982 sõlmitud Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni mereõiguse konventsioon (United Nations Treaty Series, 1833., 1834. ja 1835. kd, lk 3; edaspidi „mereõiguse konventsioon“) jõustus 16. novembril 1994. Ühenduse nimel kiideti see konventsioon heaks nõukogu 23. märtsi 1998. aasta otsusega 98/392/EÜ (EÜT 1998, L 179, lk 1; ELT eriväljaanne 04/03, lk 260).

5.

Mereõiguse konventsiooni artikli 2 „Territoriaalmere ja selle kohal asuva õhuruumi ning territoriaalmere põhja ja selle all asuva maapõue õiguslik seisund“ lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Rannikuriigi suveräänsus laieneb lisaks tema maismaaterritooriumile ja sisevetele ning saarestikuriigi puhul tema arhipelaagivetele ka külgnevale merealale, mida nimetatakse territoriaalmereks.

2. Suveräänsus laieneb nii territoriaalmere kohal asuvale õhuruumile kui ka territoriaalmere põhjale ning selle all asuvale maapõuele.“

6.

Selle konventsiooni artikkel 3 „Territoriaalmere laius“ on sõnastatud järgmiselt:

„Riigil on õigus kehtestada oma territoriaalmere laius konventsiooni kohaselt määratud lähtejoonest mõõdetuna kuni 12 meremiili.“

7.

Selle konventsiooni V osas „Majandusvöönd“ on artiklid 55–75.

8.

Artiklis 56 „Rannikuriigi õigused, jurisdiktsioon ja kohustused majandusvööndis“ on sätestatud:

„1. Rannikuriigil on oma majandusvööndis:

a)

suveräänne õigus uurida, kasutada, kaitsta ja majandada meres ja merepõhjas ning selle all asuvas maapõues leiduvaid elus ja eluta loodusvarasid ning muul viisil vööndi kasutamisel ja uurimisel tegutseda, näiteks toota vee-, hoovuse- ja tuuleenergiat;

[...]

2. Majandusvööndis konventsioonist tulenevaid õigusi teostades ja kohustusi täites arvestab rannikuriik teiste riikide õigusi ja kohustusi ning toimib konventsiooni kohaselt.

3. Merepõhja ja selle all oleva maapõuega seotud käesolevas artiklis kehtestatud õigusi teostatakse VI osa kohaselt.“

9.

Mereõiguse konventsiooni artikli 58 „Teiste riikide õigused ja kohustused majandusvööndis“ lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Majandusvööndis on nii ranniku kui ka sisemaariikidel konventsiooni sätteid arvesse võttes artiklis 87 ettenähtud meresõidu-, ülennu- ja merealuste kaablite ja torujuhtmete paigaldamise õigus ning õigus kasutada merd muul rahvusvaheliselt õiguspärasel viisil, et käitada laevu, õhusõidukeid, merealuseid kaableid ja torujuhtmeid kooskõlas konventsiooni asjakohaste sätetega.“

10.

Mereõiguse konventsiooni VI osas „Mandrilava“ on artiklid 76–85.

11.

Artikli 77 „Rannikuriigi õigused mandrilava suhtes“ lõikes 1 on sätestatud:

„Mandrilava loodusvarade uurimine ja kasutamine on rannikuriigi suveräänne õigus.“

12.

Artikli 78 „Katvate vete ja nende kohal oleva õhuruumi õiguslik seisund ning teiste riikide õigused ja vabadused“ lõikes 2 on sätestatud:

„Rannikuriigi õiguste teostamine mandrilava suhtes ei tohi rikkuda ega õigustamatult häirida meresõitu või muid konventsioonis sätestatud teiste riikide õigusi ja vabadusi.“

B. Euroopa õigus

1. Kuues direktiiv

13.

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklis 15 oli sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

4. järgmiste laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine:

a)

avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavad laevad;

b)

merepäästeks või abiks või rannalähedaseks püügiks kasutatavad laevad, v.a viimaste proviant;

[...]

5. lõike 4 punktides a ja b nimetatud merelaevade tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sh kalapüügiseadmete tarnimine, rendileandmine, remont ja hooldus;

[...]“.

14.

Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks käibemaksudirektiiviga, mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

2. Käibemaksudirektiiv

15.

Käibemaksudirektiivi põhjenduses 3 on märgitud:

„Et tagada sätete selgel ja otstarbekal kujul esitamine kooskõlas parema õigusliku reguleerimise põhimõttega, on sobilik muuta direktiivi struktuuri ja sõnastust, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. Ümbertegemisega kaasneb sellegipoolest piiratud arv sisulisi muudatusi. Kõik sisulised muudatused on täielikult ära toodud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes.“

16.

Käibemaksudirektiivi 6. peatükis „Ekspordi maksuvabastused“ artikli 146 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a)

selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

b)

selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks;

[...]

d)

teenuste osutamine, mille sisuks on töö vallasasjaga, mis on omandatud või imporditud selle töö tegemiseks ühenduse territooriumil ning mille lähetab või veab ühendusest välja teenuseid osutav isik või klient, kelle asukoht ei ole kõnealuses riigis, või ühe neist nimel tegutsev isik;

e)

teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutamine, kui teenused on otseselt seotud artikli 61 ja artikli 157 lõike 1 punkti a sätetega hõlmatud kaupade ekspordi või impordiga.“

17.

Käibemaksudirektiivi IX jaotise 7. peatükis „Rahvusvaheliste vedude maksuvabastused“ on artikkel 148 sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a)

kaubatarned, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade, pääste- ja abilaevade ning rannakalapüügiks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, välja arvatud rannakalapüügiks kasutatavate laevade proviandiga varustamiseks;

[...]

c)

punktis a nimetatud merelaevade tarne, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sealhulgas kalapüügiseadmete tarne, rendileandmine, remont ja hooldus;

[...]“.

18.

Selle direktiivi 10. peatükis „Rahvusvahelise kaubandusega seotud tehingute maksuvabastused“ on artiklis 156 sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad käibemaksust vabastada järgmised tehingud:

a)

selliste kaupade tarne, mis on mõeldud tollile esitamiseks ja vajaduse korral ajutiseks ladustamiseks;

b)

selliste kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või vabalattu;

c)

selliste kaupade tarne, mis on mõeldud suunamiseks tolliladustamisprotseduurile või seestöötlamise protseduurile;

d)

selliste kaupade tarne, mis on mõeldud territoriaalvetes asuvate puurimis- või tootmisplatvormidele paigaldamiseks nende ehitamise, parandamise, hooldamise, ümberehitamise või seadistamise eesmärgil või selliste puurimis- või tootmisplatvormide maismaaga ühendamiseks;

e)

selliste kaupade tarne, mis on mõeldud territoriaalvetes asuvate puurimis- või tootmisplatvormide kütuse- ja muude varudega varustamiseks.

2. Lõikes 1 nimetatud kohad määratletakse ühenduse kehtivate tollieeskirjade kohaselt.“

3. Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011

19.

Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artiklis 38 on sätestatud:

„1. Direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 56 ja artikli 59 esimese lõigu punktis g osutatud „veovahendid“ hõlmavad mootoriga ja mootorita sõidukeid ning muid vahendeid ja seadmeid, mis on ette nähtud inimeste või asjade vedamiseks ühest kohast teise ja mida võidakse tõmmata või lükata sõidukite abil ning mis on tavaliselt kavandatud veo eesmärgil kasutamiseks ja mida ka tegelikkuses saab selleks kasutada.

2. Lõikes 1 osutatud veovahendid hõlmavad eelkõige järgmisi sõidukeid:

[...]

d)

laevad;

[...]“.

C. Liikmesriigi õigus

20.

Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea No 571/2003 privind Codul fiscal), artiklis 143 „Maksuvabastused seoses ekspordi või muude samalaadsete tehingutega, seoses kaupade ühendusesisese võõrandamise ning rahvusvahelise ja ühendusesisese veoga“ oli mais 2008 kehtinud redaktsioonis sätestatud:

„(1) Maksust on vabastatud: [...]

h)

laevade puhul, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks, reisijate ja/või kaupade veoks, kalapüügiks või muuks majandustegevuseks või millel on merel pääste- või abiotstarve, järgmised

tehingud:

1.

tarne, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sealhulgas kalapüügiseadmete tarne, rendileandmine, remont ja hooldus; [...]“.

21.

Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artiklis 144 „Rahvusvahelise kaubaveoga seotud erimaksuvabastused“ on sätestatud:

„(1) Maksust on vabastatud:

a)

kaubatarned, mis on kavas: [...]

7.

toimetada rahvusvahelistesse vetesse:

—

selleks et inkorporeerida need puur- või tootmisplatvormidesse nende ehitamiseks, remondiks, hoolduseks, ümberehitamiseks või ümberkorraldamiseks, või selliste platvormide kalda külge kinnitamiseks;

—

puur- või tootmisplatvormide tankimiseks ja proviandiga varustamiseks“.

22.

Valitsuse määruse nr 42/1997 veo kohta merel ja siseveekogudel (Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe apă pe căile navigabile interioare) artiklis 23 on sätestatud:

„Käesoleva määruse tähenduses on „laev“:

a)

igat liiki motoriseeritud või motoriseerimata merel või siseveekogudel navigeerimiseks mõeldud laev, mis sõidab vee peal või vee all ja mis on mõeldud kaupade ja/või reisijate veoks, ning kalalaevad, püksiid ja traalerid;

b)

motoriseeritud või motoriseerimata ujuvseadmed, nagu põhjasüvendajad, ujuvtõstukid, ujuvkraanad, ujuvekskavaatorid ja sarnased seadmed;

c)

ujuvstruktuurid, mis ei ole mõeldud liikumiseks: ujuvkaid ja muulid, pontoonid, ujuvad merelaevade angaarid, puurplatvormid ja sarnased struktuurid, valgustuslaevad;

d)

lõbusõidulaevad.“

23.

Maksuküsimuste keskkomisjoni otsuse nr 3/2015 (Decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale) punktis 1 on märgitud:

„Alates 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2013: niisuguste merel navigeerimiseks mõeldud laevade puhul, mida kasutatakse rahvusvaheliseks reisijate- ja/või kaubaveoks, kalapüügiks või muuks majandustegevuseks merel, kohaldatakse maksuseadustiku [...] artikli 143 lõike 1 punktis h ette nähtud käibemaksuerandit juhul, kui merelaeva kasutatakse tegelikult ja peamiselt merel navigeerimiseks. Selleks et kindlaks teha, kas merelaeva kasutatakse tegelikult ja peamiselt merel navigeerimiseks, ei saa tugineda ainult objektiivsetele kriteeriumidele, nagu sõiduki pikkus või kaal, kuigi neid kriteeriume võib kasutada selleks, et välistada erandi kohaldamisalast merelaevad, mis igal juhul ei vasta maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punkti h nõuetele, st mis ei ole merel navigeerimiseks sobivad. [...] Mõiste „avamerel“ navigeerimine hõlmab [käibemaksudirektiivi] ja maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punkti h tähenduses mere osa, mis jääb mis tahes riigi territoriaalvetest väljapoole, st 12 meremiili rannajoonest, mis on määratud kindlaks rahvusvahelise mereõigusega (10. detsembril 1982 Montago Bays sõlmitud ÜRO mereõiguse konventsioon).“

II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

24.

Mais 2008 müüs GSP teatavatele Maltas asuvatele ostjatele puurimise tarbeks kolm avamere-tõstukpuurplatvormi, mis olid kasutusel Mustal merel (eelotsusetaotluses antud teabe kohaselt täpsemalt Rumeenia territoriaalvetes). Tõstukplatvormid ehk isetõusvad seadmed on liikuvad platvormid, mis koosnevad ujuvast korpusest, mis on varustatud mitme liikuva jalaga. Korpuse olemasolu võimaldab transportida puurimisseadme ja kõik selle külge kinnitatud seadmed eeldatavasse puurimiskohta nii, et jalad on üles tõstetud ja korpus ujub veepinnal. Kui platvorm sihtkohta jõuab, lastakse seadme jalad vette. Nii ankurdatakse platvorm jalgade abil merepõhja ja seejärel tõstetakse korpuse platvorm veepinnast kõrgemale. Niisuguses paigaldatud positsioonis moodustab seade staatilise platvormi. Alles siis, kui jalad puurimistegevuse lõppedes üles tõstetakse, muutub platvorm taas ujuvaks.

25.

Euroopa Kohtule saadetud kohtutoimikust nähtub, et vaidlusalused kolm platvormi ei ole iseliikuvad, vaid pukseeritavad. Seda kinnitati ka kohtuistungil. Ehkki Euroopa Kohtule teatati kohtuistungil samuti, et platvormil on meeskond, on olemas logiraamat ja et platvormi saab selle enda mootorite abil manööverdada tulemaks toime ookeanihoovuste ja triiviga, näib – ehkki lõplikult tuvastab need faktilised asjaolud eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et kinnitamata olekus platvormi veavad ühest asukohast teise puksiirlaevad.

26.

Kõnealuse müügiga seoses väljastas GSP arved, milles kohaldati nende platvormide tarnimisele

käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti c üle võtvas liikmesriigi õigusaktis (maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punktis h) sätestatud käibemaksuvabastuse korda. Pärast müügitehingut jätkas GSP Mustal merel nende platvormide käitamist vastavalt laevapereta prahtimislepingu tingimustele.

27.

Rumeenia maksuamet väljastas 23. mail 2016 pärast maksukontrolli käibemaksu ümberarvutamise teate põhjendusel, et kuigi puurplatvorme võib pidada siseriiklike õigusaktide tähenduses laevadeks ja need sobivad piiramatuks kasutamiseks merel, ei ole need puurimistegevuse ajal navigeeritavad, vaid on n?õ pargitud olekus: nende sambad on madalas positsioonis ja toetuvad merepõhjale, et tõsta pontoon (ujuv osa) merepinna kohale ligikaudu 60–70 meetri kõrguselt. Selleks et nende platvormide tarnimine kuuluks maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punkti h kohaldamisalasse, on vaja tuvastada, et kõnealust laeva tegelikult navigeeritakse ja seejuures peamiselt avamerel. Rumeenia maksuhaldur oli siiski seisukohal, et tõenditest nähtuvalt kasutatakse neid platvorme tegelikult ja valdavalt pargitud olekus puurimistegevuseks, mitte navigeerimiseks, mis on kõigest lisategevus puurimise kõrval.

28.

GSP esitas selle teate peale vaide, mille Rumeenia maksuamet jättis 24. novembri 2016. aasta otsusega rahuldamata.

29.

Kaebaja pöördus eelotsusetaotluse esitanud kohtusse kaebusega maksuotsuse, maksukontrolli aruande ja vaide suhtes tehtud otsuse peale.

III. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

30.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et esiteks on vaja selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis c koostoimes artikli 148 punktiga a ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav avamere-tõstukpuurplatvormide suhtes, st kas niisugune platvorm on selle sätte tähenduses „merelaev“. Teiseks ja kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis c koostoimes artikli 148 punktiga a ette nähtud maksuvabastuse suhtes kehtib tingimus, et avamerel navigeerimine on peamine tegevus võrreldes puurimisega.

31.

Nendel asjaoludel otsustas Curtea de Apel Bucure?ti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 148 punkti c koosmõjus artikli 148 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuerand on teatud asjaoludel kohaldatav avamere-tõstukpuurplatvormide võõrandamisele, ehk kas mõiste „merelaevad“ viidatud liidu õigusnormi tähenduses hõlmab avamere-tõstukpuurplatvormi, arvestades, et vastavalt selle direktiivi 7. peatüki pealkirjale on viidatud normi eesmärk reguleerida „rahvusvaheliste vedude maksuvabastusi“?

2.

Juhul kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikli 148 punkti c koosmõjus artikli 148 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et vajalik tingimus käibemaksuvabastuse kohaldamiseks avamere-tõstukpuurplatvormi suhtes, mis on olnud rahvusvahelistes vetes, on see, et selle (kaubandus- või tööstustegevuses) kasutamise ajal on see liikumises, liikudes merel ühest kohast teise pikema aja vältel kui see merel puurimiseks seisab, st et liikumine peab olema valdav võrreldes puurimisega?“

32.

Grup Servicii Petroliere, Belgia, Itaalia ja Rumeenia valitsus ning Euroopa Komisjon on esitanud oma kirjalikud seisukohad. Samuti esitasid Grup Servicii Petroliere, Rumeenia valitsus ja Euroopa Komisjon 28. veebruaril 2019 peetud kohtuistungil suulised seisukohad.

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatav märkus

33.

Kõigepealt võib täheldada, et käibemaksudirektiivi põhjenduse 3 kohaselt ei ole selle direktiivi vastuvõtmine põhimõtteliselt kaasa toonud sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides, mis käsitlevad ühist käibemaksusüsteemi, välja arvatud vähesel arvul sisulisi muudatusi, mis on ammendavalt loetletud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes. Seega võib seda direktiivi pidada sisuliselt konsolideerivaks seadusandlikuks meetmeks.

34.

Kuna üheski käibemaksudirektiivi ülevõtmist ja jõustumist reguleerivas sättes, mis on loetletud sama direktiivi artiklites 411–414, ei ole viidatud artikli 148 punktide a ega c, tuleb asuda seisukohale, et viimati nimetatul on sama tähendus nagu kuuenda direktiivi artikli 15 lõikel 4, mille sõnastus oli samasugune. (2) Järelikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 148 punktide a ja c tõlgendamisel arvesse võtta kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 4 käsitlevat kohtupraktikat. (3)

35.

Kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 kohta on Euroopa Kohus märkinud, et selle sätte kohaldamisalasse kuuluvad tehingud on käibemaksust vabastatud, sest need on „võrdsustatud eksporditehingutega“. (4) Teisisõnu tuleb neid tehinguid käsitada nii, nagu oleksid need sooritatud väljaspool liidu territooriumi. (5)

36.

Euroopa Kohus on 3. septembri 2015. aasta otsuses Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 26) kinnitanud, et artikli 148 punktide a ja c kohaldamisalasse kuuluv tehing on käibemaksust vabastatud, sest selline tehing on võrdsustatud eksporditehingutega.

37.

Kahte eelotsuse küsimust võib seega analüüsida neid eesmärke arvesse võttes.

B. Kahest eelotsuse küsimusest

38.

Oma kahes eelotsuse küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas nõukogu käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti c koostoimes artikli 148 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et punktis c sätestatud maksuvabastus on avamere-tõstukpuurplatvormide suhtes kohaldatav.

39.

Kõigepealt ei tohi unustada, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti c kohaselt on sama artikli punktis a viidatud laevade tarnimine käibemaksust vabastatud. Seega tuleb selleks, et tuvastada, kas avamere-tõstukpuurplatvormide tarne kuulub selle maksuvabastuse kohaldamisalasse, vaja kindlaks teha esiteks, mida on artikli 148 punktis c silmas peetud mõistega „merelaev“, ja teiseks, millised tunnused peavad merelaeval olema nõukogu käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a kohaldamisalasse kuulumiseks, et seda tarnet oleks võimalik käibemaksust vabastada.

1. Mõistete „laev“ ja „navigeerimine“ üldine tähendus

40.

Selle suhtes, mis on laev, oleneb mõistagi palju kõnealuse sätte konkreetsest kontekstist.

41.

Näiteks rahvusvahelises õiguses ei ole vahest üllatav, et 1978. aasta protokolliga muudetud 1973. aasta rahvusvahelises laevade põhjustatava merereostuse vältimise konventsioonis (London) (edaspidi „merereostuskonventsioon“) oli laev määratletud kui „mis tahes liiki alus, mis tegutseb merekeskkonnas, sealhulgas tiibur, hõljuk, sukelparaat, allveelaev ja paikne või ujuvplatvorm“. (6) Kuna aga selle konventsiooni eesmärk on merereostuse ärahoidmine, siis on loomulik, et laeva mõiste määratleti selles väga laialt. Seda eesmärki silmas pidades ei ole sisuliselt oluline, kas reostus on pärit paiksest platvormilt, mis toetab puurseadet, või tavaliselt laevalt või paadilt. Just seetõttu sisaldab mõiste „laev“ määratlus merereostuskonventsioonis sedalaadi paikseid või ujuvplatvorme.

42.

Siiski on käibemaksudirektiivi artikli 148 punktide a ja c praeguse redaktsiooni sõnastuse kontekst mõningal määral oluline. See käibemaksuvabastus ei ole ju kehtestatud lihtsalt „laevade“, vaid „avamerel navigeerimiseks [...] kasutatavate laevade“ suhtes. Selles aspektis on direktiivis kasutatud sama traditsioonilist sõnastust nagu mõne liikmesriigi merealastes seadustes. (7) Sõnastus „avamerel navigeerimiseks [...] kasutatav“ on igal juhul oluline ja minu arvates määrav täiend sõnale „laev“.

43.

Tavakeeles tähistab sõna „laev“ teatavat liiki sõidukit, millega on võimalik vee peal midagi teha, sealhulgas vedada inimesi või kaupu, olenemata sellest, kas seda tehakse tasu eest või lihtsalt puhkeotstarbel. (8) Seetõttu ma pigem kahtlen, kas sedalaadi platvormi saab pidada selles tähenduses „laevaks“, sest sellega ei veeta vesitsi isikuid ega kaupu: tegu on rohkem nagu mastaapse inimloodud masinstruktuuriga, mis pärast liigutamist kinnitatakse puurimise eesmärgil merepõhja. Kuigi selle platvormi pardal, nagu Euroopa Kohtule kohtuistungil teada anti, on meeskond ja platvormil on logiraamat, võib siiski täheldada, et tõstukpuurplatvormidel puudub palju standardseid laeva tunnuseid, nagu vöör või ankrud või rool, ehkki viimati nimetatud asjaolusid kontrollib lõpuks iga juhtumi puhul eraldi liikmesriigi kohus. Samuti ei näi sellel olevat tavapärasest tüürimismehhanismi: näiteks puudub roolikamber, ehkki ka see on liikmesriigi kohtu kontrollida. Samuti, nagu Euroopa Kohtule kohtuistungil teatati, on käesolevas kohtuasjas vaidluse

all olevad seadmed platvormid, millel ei ole iseliikumise vahendeid.

44.

Ent isegi kui ma selles küsimuses eksin ja tõstetavat puurplatvormi võib siiski asjakohaselt „laevaks“ pidada, ei tähenda see, et niisugune platvorm võib (erinevalt minu enda seisukohast) „laevaks“ kvalifitseeruda, lihtsalt seda, et tegu on „avamerele navigeerimiseks [...] kasutatava“ laevaga, nagu nõuab käibemaksudirektiivi artikli 148 punkt a.

45.

Tõepoolest ei ole navigeerimiseks kasutamise nõuet mõnes artikli 148 punkti a keeleversioonis sõnaselgelt mainitud. Näiteks saksakeelses versioonis on lihtsalt ette nähtud, et laev peab olema avamerel kasutatav. (9) Kuna aga artikli 148 eesmärk on vabastada käibemaksust laevade tarned, mis sooritatakse käibemaksudirektiivi geograafilises kohaldamisalas sellest väljapoole jääva majandustegevuse tarbeks, eeldab selle sätte kohaldamine kaudselt, kuid igal juhul, et need laevad navigeeritakse vähemalt liidu vetest välja.

46.

Sellest järeldeb, et isegi kui tõstukpuurplatvormi tuleks käsitada „laevana“, peab see olema artikli 148 punkti a tähendusse mahtumiseks kasutatav avamerel navigeerimiseks. Navigeerimine on sisuliselt meresõidukunst. See tähendab, et laeva navigeerija saab kindlaks teha laeva asukoha ja määrata laeva edasise kursi.

47.

Mõiste „avameri“ osas selgub mereõiguse konventsiooni artiklist 86, et rahvusvahelises õiguses peetakse avamereks „mere kõi[ki] os[i]“, mis jäävad riigi majandusvööndist, territoriaalmerest või sisevetest või saarestikuriigi saartevahelisest merest väljapoole“.

48.

Seega eeldab artikli 148 punktide a ja c kontekst igal juhul, et kõnealune laev peab vähemalt olema rannikust kaugel navigeeritav. See omakorda tähendab, et navigeerija saab määrata laeva liikumissuunda ja et laeval on niisiis iseliikumise võimalus. Ja ükskõik, millised on kõnealuste puurplatvormide meresõiduomadused, on täiesti selge, et neid platvorme ei kasutata avamerel navigeerimiseks just seetõttu, et neil ei ole iseliikumise võimekust.

49.

Mõistagi on tõsi, et need platvormid on mõeldud vastu pidama ebasoodsatele ilmastikuoludele ja neid saab, nagu kohtuistungil kinnitati, avamerel transportida ning neid on avamerel ka regulaarselt nii kasutatud. See aga ei ole sama mis nende puurplatvormide „kasutamine avamerel navigeerimiseks“. Mis tahes muu järeldus kujutaks endast minu arvates keele moonutamist ning meresõidukogukond suhtuks sellesse põhjendatult üsnagi skeptiliselt. Minu arvates ei saa sellist platvormi realistlikult „merelaevaks“ nimetada.

50.

Samamoodi võiks täheldada, et iga erandit käibemaksudirektiivi kohaldamisalast tuleb tõlgendada kitsalt (10) ja väited, et sedalaadi tõstukpuurplatvormid kuuluvad artikli 148 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, ei ole selgelt tõendatud.

51.

Seega ei ole artikli 148 punktis c ette nähtud maksuvabastus sedalaadi puurplatvormidele kohaldatav.

2. Alternatiivne lähenemisviis

52.

Igal juhul, isegi kui jätta kõrvale mõistete „laev“ ja „navigeerimine“ tavapärane tähendus, asun siiski seisukohale, et niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, saab täpselt samale järeldusele, st et käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis c ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav, jõuda ka teistmoodi.

53.

Tõsi, kui võtta arvesse vaid artikli 148 punktidega a ja c taotletavat eesmärki – vabastada teatavad tehingud käibemaksust, sest need on „võrdsustatud ekspordiga“ ehk täpsemalt, sest need on seotud väljaspool liidu territooriumi kasutamiseks ette nähtud kaupade tarnimise või teenuste osutamisega –, tuleb tunnistada, et niisugune eesmärk tähendab seda, et sõna „laev“ tuleb käsitada viitena sõidukile, mida on võimalik liidu vetest välja toimetada, ehkki igal juhul tema oma jõul. (11) Sellest perspektiivist tuleb sõna „navigeerimine“ käsitada viitena liikumisele, mida laev peab tegema liidu vetest väljumiseks, et tegutseda väljaspool käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala.

54.

Siiski ei tohi ka unustada, et artikli 148 punkt c eeldab, selleks et laevade tarne saaks olla maksust vabastatud, et täidetud peavad olema veel kaks tingimust lisaks sellele, et laeva kasutatakse navigeerimiseks. Esiteks peab laev olema mõeldud kasutamiseks ühes nimetatud direktiivi artikli 148 punktis a ette nähtud tegevuse jaoks. Teiseks, nagu Euroopa Kohus on juba kuuenda direktiivi (12) ja käibemaksudirektiivi (13) kontekstis otsustanud nii tasu eest reisijaid vedavate laevade kui ka kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade osas, on see maksuvabastus kohaldatav vaid juhul, kui need tegevused toimuvad avamerel.

55.

Seoses sellega, millised on tegevused, millega laev peab olema seotud, et selle tarne saaks olla käibemaksust vabastatud, toonitas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses, et artikkel 148 on käibemaksudirektiivi 7. peatükis „Rahvusvaheliste vedude maksuvabastused“.

56.

Ent kuna peatüki pealkirja valikul peetakse silmas peatükis sisalduvate sätete põhisisu, ei pea kõikide ühe või teise peatüki sätete kohaldamisala piirduma vastava peatüki pealkirjas nimetatud teemaga. (14) Pealegi tuleneb artikli 148 punkti a puhul selle sätte enda sõnastusest, et selle kohaldamisala ei piirdu ainult transpordiga, vaid hõlmab ka kaubandust, kalapüüki ja tööstust. (15)

57.

Muidugi ei ole kahtlust, et avamerel puurplatvormide abil puurimine on üks artikli 148 punktis a viidatud tegevusi, sest tööstustegevus hõlmab puurimist.

58.

Selles osas, mis puudutab avamerega seotud tingimust, väidavad Rumeenia valitsus ja komisjon, et sellise tingimuse kohaselt peab laev olema kasutusel avamerel, Belgia ja Itaalia valitsus aga väidavad, et laev peab kõigest sobima avamerel navigeerimiseks, olenemata sellest, kui kaua see avamerel on. Nende arvates peab ühe või teise liikmesriigi territoriaalvetes tegutsev laev siiski kuuluma artikli 148 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse ka siis, kui seda avamerel ei kasutata, niikaua kui seda on võimalik sinna toimetada.

59.

Nagu olen juba osutanud, on artikli 148 punktide a ja c kohaldamisalasse kuuluvad tehingud siiski käibemaksust vabastatud, sest need on seotud liidu territooriumi piires ostetud kaupade või teenustega, mida eeldatavasti kasutatakse väljaspool seda territooriumi. Teisisõnu tähendab see, et kõnealune laev peab liikuma liidu vetes asuvast kohast väljaspool liidu vesi asuvasse kohta, kus kõnealune tegevus sooritatakse. Just nendel põhjustel olen seisukohal, et vastupidi Belgia ja Itaalia valitsuse argumentidele ei piisa vaid sellest, kui laev sobib avamerel kasutamiseks. Minu arvates peab laev peamiselt ja tegelikult olema tegevuses avamerel.

3. Avamere mõiste käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a tähenduses

60.

Lõpuks on vaja analüüsida, mida tähendab käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis a kasutatud mõiste „avameri“.

61.

Kuna selle artikliga taotletav eesmärk on vabastada käibemaksust ekspordiga võrdsustatud tehingud, olen seisukohal, et mõistet „avameri“ tuleb käsitada kui viidet vetele, mis jäävad väljapoole käibemaksudirektiivi territoriaalset reguleerimisala.

62.

Selle direktiivi territoriaalne reguleerimisala on kindlaks määratud artiklis 5. Selle artikli kohaselt on käibemaksudirektiiv kohaldatav tehingutele, mis sooritatakse ühe liikmesriigi territooriumil, „mille suhtes kohaldatakse Euroopa Ühenduse asutamislepingut [mis on nüüdseks asendatud Euroopa Liidu toimimise lepinguga, vastavalt ELL artiklile 52 ning ELTL artiklitele 349 ja 355], välja arvatud käesoleva direktiivi artiklis 6 nimetatud territooriumid“.

63.

Kuna aluslepingus ei ole mõistet „territoorium“ määratletud, tuleb see kindlaks määrata kooskõlas rahvusvahelise avaliku õiguse põhimõtetega.

64.

Selles suhtes väitsid Rumeenia valitsus ja komisjon kohtuistungil, et sel ajal, kui võeti vastu kuues käibemaksudirektiiv, mis juba sisaldas nüüd artikli 148 punktis a sätestatud maksuvabastust, oli jõus ainult Genfis 29. aprillil 1958 alla kirjutatud territoriaalmere ja selle külgvööndi konventsioon (United Nations Treaty Series, 516. kd, lk 205) ning seetõttu tuleb mõisteid „territoorium“ ja „avameri“ tõlgendada seda konventsiooni arvesse võttes.

65.

Ei tohi siiski unustada, et Euroopa Liidu sõlmitud rahvusvaheliste lepingute esimuslikkus teisese õiguse aktide ees tähendab, et neid õigusakte tuleb nende jõustumise kuupäevast alates tõlgendada kooskõlas nimetatud lepingutega. (16) Seega, kuna otsus 98/392 jõustus 13. juulil 1998, s.o enne põhikohtuasjas vaidluse all olevate platvormide ostmist, tuli liikmesriikide territooriumi määramisel arvesse võtta mereõiguse konventsiooni. (17)

66.

Mereõiguse konventsiooni artikli 2 kohaselt laieneb rannikuriigi suveräänsus nii territoriaalmere kohal asuvale õhuruumile kui ka territoriaalmere põhjale ning selle all asuvale maapõuele.

67.

Sama konventsiooni artikli 3 kohaselt on igal riigil õigus kehtestada oma territoriaalmere laius konventsiooni kohaselt määratud lähtejoonest mõõdetuna kuni 12 meremiili.

68.

Mereõiguse konventsiooni kohaselt on igal rannikuriigil sellest piirist edasi suveräänsed õigused majandusvööndis ja mandrilaval. Need õigused aga piirduvad vastavalt mereõiguse konventsiooni artiklites 56 ja 77 ette nähtud tegevusega.

69.

Sellele vastavalt märkis Euroopa Kohus 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsuses Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punktid 59 ja 60), et „[r]annikuriigi suveräänsus majandusvööndis ja mandrilaval on vastupidi funktsionaalne ja on piiratud mereõiguse konventsiooni artiklites 56 ja 77 ette nähtud uurimise ja kasutamise õigusega“.

70.

Kuna kohtuasjas Aktiebolaget NN vaidluse all olnud tegevus seisnes merealuse kaabli tarnimises ja paigaldamises, mida mereõiguse konventsiooni artiklites 56 ja 77 loetletud tegevuse hulgas ei leidu, otsustas Euroopa Kohus, et see tegevus ei jää rannikuliikmesriigi suveräänsuse piiresse ja nii ei saa seda lugeda ühise käibemaksusüsteemi territoriaalsesse kohaldamisalasse kuuluvaks. (18)

71.

Käesolevas asjas, ehkki platvormidel on mereõiguse konventsiooni artikli 58 lõikes 1 ning artiklites 78 ja 87 viidatud meresõiduvabadus, seisneb nende tegevus siiski ookeanialuse maapõue loodusvarade uurimises ja kasutamises. See aga on üks tegevusi, millele on mereõiguse konventsiooni artiklites 56 ja 77 viidatud kui niisugusele, mille suhtes kehtivad rannikuriigi suveräänsed õigused.

72.

Seetõttu, kui sõiduk puurib – erinevalt kohtuasjas Aktiebolaget NN vaidluse all olnud tegevusest – liikmesriigi majandusvööndis või mandrilaval, toimub selline tegevus käibemaksudirektiivi territoriaalses kohaldamisalas. Seetõttu ei tohi platvorm selleks, et selle tarne saaks olla vastavalt nimetatud direktiivi artikli 148 punktile c koostoimes artikli 148 punktiga a käibemaksust

vabastatud, tegutseda liidu liikmesriigi territoriaalmeres, majandusvööndis ega mandrilaval.

73.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus on eelotsusetaotluses märkinud, et põhikohtuasjas vaidluse all olevad platvormid olid ostmise ajal kasutusel puurimistegevuses Mustal merel Rumeenia territoriaalvetes ja jätkasid pärast ostmist sedasama tegevust.

74.

Nagu kõik menetlusosalised kohtuistungil nõustusid, kuulub Must meri täielikult oma ühe või teise rannikuriigi majandusvööndisse. Seetõttu ei saa ühtegi Musta mere osa pidada käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti c tähenduses avamereks. (19) Järelikult, isegi kui (vastupidi minu enda seisukohale) neid platvorme sai pidada „avamerele navigeerimiseks kasutatavate[ks] laevad[eks]“, ei saanud nende tarne ikkagi olla artikli 148 punkti c kohaselt käibemaksust vabastatud just asukoha tõttu, kus need tegutsesid vahetult pärast tarnimist.

75.

Vastupidi Grup Servicii Petroliere esitatud argumendile ei ole selle järeldusega vastuolus see, et neid platvorme saaks tulevikus viia Vahemerele või Põhjamerele, ega ka neutraalse maksustamise põhimõtte, siinkohal võrdse kohtlemise tähenduses. (20)

76.

Põhimõtteliselt tuleb kohaldatavate käibemaksueeskirjade kindlaksmääramisel arvesse võtta seda, milleks tarnitud kaupu või osutatud teenuseid pärast ostmist otseselt kasutatakse, mitte seda, kuidas saaks neid millalgi tulevikus hüpoteetiliselt kasutada. (21)

77.

Samuti, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, mis keelab üksteisega konkureerivate sarnaste kaupade või teenuste erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel, (22) ei tohi unustada, et sellele põhimõttele saab tugineda vaid riigisiseste õigusnormide vastu. (23)

78.

Teatava kohtupraktika suundumuse kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõtte võrdse kohtlemise põhimõtte vaste käibemaksu valdkonnas (24) ja see tähendab, et sarnaseid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud. (25) Euroopa Kohus on siiski järjepidevalt märkinud, et see, kas need olukorrad on sarnased või mitte, tuleb kindlaks teha ning neile tuleb anda hinnang, arvestades kõnealuste sätete eset ja eesmärki ning võttes samal ajal arvesse kõnealuse valdkonna põhimõtteid ja eesmärgi. (26)

79.

Kuna käibemaksudirektiivi artikli 148 punktiga c on teatavad tehingud käibemaksust vabastatud seetõttu, et need on „võrdsustatud ekspordiga“, saab selle eesmärgi seisukohast sarnases olukorras olevaks pidada üksnes niisuguseid laevu, mis tarnitakse liidu territooriumil kavatsusega tegutseda väljaspool liidu territooriumi, enne kui need pöörduvad tagasi oma lähtekohta. Seetõttu võib seadusandja kohelda platvorme erinevalt, rikkumata seejuures võrdse kohtlemise põhimõtet, olenevalt sellest, kas need tegutsevad avamerel või mitte. (27)

80.

Samamoodi olen seisukohal, et lahendus, millele jõudsin, ei riku võrdse kohtlemise põhimõtet käibemaksudirektiivi artikli 156 punkti d osas. Usun, et see säte ei ole käesolevas asjas oluline, sealhulgas pidades silmas neutraalse maksustamise põhimõtet. Kuigi artikli 156 punktis d on ette nähtud, et käibemaksust võib vabastada selliste kaupade tarne, mis on mõeldud territoriaalvetes asuvate puurimis- või tootmisplatvormidele paigaldamiseks nende ehitamise, parandamise, hooldamise, ümberehitamise või seadistamise eesmärgil või selliste puurimis- või tootmisplatvormide maismaaga ühendamiseks, ei ole puurimisplatvormide edasimüüki selle artikli sõnastuses muude toimingute hulgas mainitud.

V. Ettepanek

81.

Seda arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Curtea de Apel Bucureşti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) küsimustele, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 148 punkti c koostoimes artikli 148 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et esimesena nimetatud punktis ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav niisuguste avamere-tõstukpuurplatvormide suhtes nagu on vaidluse all põhikohtuasjas.

(1) Algkeel: inglise.

(2) Vt analoogia alusel 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 40.

(3) 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 25.

(4) 26. juuni 1990. aasta kohtuotsus Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 21, ja 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 21.

(5) See säte on konkurentsivõime suurendamist käsitlev meede. Kuna viidatud laeva tegevus toimus väljaspool ühise käibemaksusüsteemi territoriaalset kohaldamisala, nimelt liidu vetest väljaspool, võisid selle tegevuse tarvis vajalikke kaupu ja teenuseid hõlpsasti tarnida ja osutada liiduvälised ettevõtjad. Seoses laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks kasutatavate kaupade olukorraga võis ka liidu ettevõtjatel artikli 148 punkti a puududes olla ahvatlus oodata, kuni laevad liidu vetest lahkuvad, et siis tarnida kaupu või osutada teenuseid käibemaksuvabastusele tuginedes.

(6) Kohtujuristi kursiiv.

(7) Muu hulgas näiteks Ühendkuningriigi 1894. aasta kaubalaevastikuseaduses (Merchant Shipping Act 1894), mille §-s 742 oli „laev“ (vessel) määratletud kui „navigeerimisel kasutatav mis tahes laev või paat või muu alus“.

(8) Või kui tsiteerida Iirimaa kõrgeima kohtu otsust kohtuasjas The Von Rocks, [1998] 3 Irish Reports 41, lihtsalt „paatides lustimisest“ tekkiva lõbu eesmärgil. See tsitaat omakorda pärineb K. Grahame'i raamatust „Tuul pajuokstes“ („The Wind in the Willows“).

(9) Saksa keeles on see sõnastatud nii, et laev „auf hoher See [...] eingesetzt sind“.

(10) Vt nt 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punktid 21 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika.

(11) Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 38 ei ole selle järeldusega vastuolus. Ehkki selles artiklis kuuluvad laevad mõiste alla „veovahendid“, mis on määratletud kui seadmed, mis on ette nähtud inimeste või asjade vedamiseks ühest kohast teise, tuleneb selle sätte sõnastusest, et selle määratluse kohaldamisala piirdub mõistega „veovahendid“, millele on viidatud direktiivi artiklis 56 ja artikli 59 esimese lõigu punktis g.

(12) Vt 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14. Lisaks selles kohtuotsuses märgitud põhjendusele sooviksin toonitada, et kui tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a nii, et see on kohaldatav vaid tasu eest reisijaid vedavate laevade suhtes, oleks see tingimus mõttetu, sest reisijatevedu on ka kaubandustegevus, mis on sellesama artikliga sõnaselgelt käibemaksust vabastatud.

(13) 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-197/12, ei avaldata, EU:C:2013:202, punkt 22.

(14) Vt analoogia alusel sätte kohta, mille kohaldamisala ulatub kaugemale selle määruse teemast, milles seda sätet on mainitud: 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Deutscher Naturschutzring, C-683/16, EU:C:2018:433, punkt 43 jj.

(15) Lõpuks ei tohi jällegi unustada, et kohtupraktika kohaselt on artikli 148 kohaldamisalasse kuuluvad tehingud käibemaksust vabastatud põhjusel, et need on „võrdsustatud ekspordiga“. Kuna tegemist on laevaga, peab laev navigeerima väljaspool selle sätte kohaldamisala, usun ma, et see liikumine võiks selgitada, miks see sätte on lisatud 7. peatükki „Rahvusvaheliste vedude maksuvabastused“.

(16) Vt nt 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus HK Danmark, C-335/11 ja C-337/11, EU:C:2013:222, punktid 28–30.

(17) Sellega seoses tuleb märkida, et otsus 98/392/EÜ, millega kiideti heaks mereõiguse konventsioon, ei nimeta selle jõustumise kuupäeva. ETL artikli 297 kohaselt jõustub aga seadusandlik akt, kus ei ole jõustumiskuupäeva kindlaks määratud, kahekümnenadal päeval pärast avaldamist. Kuna otsus 98/392/EÜ jõustus 23. juunil 1998, tuleb selle jõustumise kuupäevaks pidada 13. juulit 1998.

(18) Euroopa Kohus toonitas, et seda järeldust kinnitavad konventsiooni artikli 58 lõige 1 ja artikli 79 lõige 1, mis lubavad kõikidel riikidel paigaldada nendes vööndites merealuseid kaableid.

(19) Õigupoolest näib põhikohtuasjas tekkinud probleem tulenevat sellest, et Rumeenia ei olnud ostutehingu sooritamise ajal artikli 148 punkti c nõuetekohaselt üle võtnud. Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 143 lõike 1 punktis h ei olnud maksuvabastuste tingimuseks seatud seda, et laevade tegevus peab seisnema tasu eest reisijate vedamises või et neid tuleb kasutada kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil avamerel. See tingimus lisati liikmesriigi õigusakti nähtavasti alles otsuse nr 3/2015 vastuvõtmisega.

(20) Käibemaksu valdkonnas kasutatakse neutraalse maksustamise mõistet kahel eri viisil. Ühest küljest iseloomustatakse selle põhimõttega kuuendas direktiivis ette nähtud mahaarvamise mehhanismi eesmärki, milleks on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema käibemaksukohustusliku majandustegevuse raames maksmisele kuuluvast või makstud käibemaksust. Teisest küljest

kasutatakse seda mõistet ka võrdse kohtlemise mõiste sarnases tähenduses. Vt selle kohta 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 48.

(21) Vt selle kohta 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punkt 34. Kuna platvormid on kapitalikaubad, olenevad muudatused nende kasutamises käibemaksudirektiivi artiklist 187.

(22) Vt selle kohta 8. mai 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C?384/01, EU:C:2003:264, punkt 25. Niivõrd kui liidu seadusandjal on maksumeetmete võtmisel laialdane kaalutlusruum, võib ta käsitleda kaupu või teenuseid konkrentsis erinevalt niipea, kui neil ilmneb tunnus, mis neid kõnealuste sätete eesmärgi silmas pidades eristab.

(23) 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punktid 41–43.

(24) Mõne kohtuotsuse kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõtte käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte vaste (19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Grattan, C?310/11, EU:C:2012:822, punkt 28, ja 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 38), samal ajal kui teistes on peetud seda võrdse kohtlemise põhimõtte eriomaseks väljenduseks (19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey Bulgaria, C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 33, ja 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Efir, C?19/12, ei avaldata, EU:C:2013:148, punkt 28), mis sellega ei kattu (25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C?480/10, EU:C:2013:263, punktid 17 ja 18). Hiljutises, 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsuses RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, punkt 38) pöördus suurkoda oma praktikas tagasi rangema lähenemisviisi juurde, mis seisneb seisukohas, et teiseselt on neutraalse maksustamise mõiste võrdse kohtlemise põhimõttega võrdne, ent maksumeetme võtmiseks tuleb liidu seadusandjale anda lai kaalutlusruum.

(25) Vt 12. novembri 2014. aasta kohtuotsus Guardian Industries ja Guardian Europe vs. komisjon, C?580/12 P, EU:C:2014:2363, punkt 51, ja 4. mai 2016. aasta kohtuotsus Pillbox 38, C?477/14, EU:C:2016:324, punkt 35.

(26) Vt selle kohta 16. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Arcelor Atlantique et Lorraine jt, C?127/07, EU:C:2008:728, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika.

(27) Käesolevas asjas tuleneb väidetav võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine käibemaksudirektiivi kahest eraldi sättest. Kuna nendel kahel sätel olid eraldi eesmärgid ja küsimus, kas kaks olukorda on sarnased, tuleb lahendada nendega taotletavatest eesmärkidest lähtudes, ei saa põhimõtteliselt tugineda võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisele.