

62018CC0291

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GERARD HOGAN

10 päivänä huhtikuuta 2019 (1)

Asia C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

vastaan

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

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Curtea de Apel Bucure?ti (Bukarestin ylioikeus, Romania))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 148 artiklan a ja c alakohta – Vapautus – Avomerellä käytettävien jackup-porauslauttojen luovutus – Vesialus – Määritelmä – Avomeriliikennettä koskeva edellytys

1.

Onko avomerellä käytettävä niin kutsuttu jackup-porauslautta ”avomeriliikenteeseen käytettävä vesialus – –”? Tämä on se pääasiallinen kysymys, johon unionin tuomioistuimen on nyt vastattava Curtea de Apel Bucure?tin (Bukarestin ylioikeus, Romania) sille esittämän ennakkoratkaisupyyntönsä seurauksena.

2.

Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty menettelyssä, jossa vastakkain ovat Grup Servicii Petroliere SA ?niminen yhtiö (jäljempänä GSP), jonka päätoimipaikka on Romaniassa, ja Romanian veroviranomaiset ja joka koskee kolmen avomerellä käytettävän jackup-porauslautan arvonlisäverosta vapautettua luovutusta tietyille maltalaisille yrityksille. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, kuuluvatko tämän kaltaiset avomerellä käytettävät jackup-porauslautat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 148 artiklan c alakohdassa, luettuna yhdessä saman artiklan a alakohdan kanssa, säädetyn vapautuksen piiriin.

3.

Näiden säännösten seurauksena jäsenvaltioiden on etenkin vapautettava arvonlisäverosta avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen, luovutus. Kuten edellä totesin, käsiteltävässä asiassa on tarkasteltava lähinnä sitä, kuuluvatko nämä nimenomaiset porauslautat kyseisen poikkeuksen piiriin. Ennen tämän kysymyksen tarkastelua on ensin tarpeen esittää kansainvälisen oikeuden, unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden asiaa koskevat

oikeussäännöt.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kansainvälinen oikeus

4.

Yhdistyneiden kansakuntien merioikeusyleissopimus, joka tehtiin Montego Bayssä 10.12.1982 (Yhdistyneiden kansakuntien sopimussarja, nide 1833, 1834 ja 1835, s. 3; jäljempänä YK:n merioikeusyleissopimus), tuli voimaan 16.11.1994. Yleissopimus hyväksyttiin Euroopan yhteisön puolesta 23.3.1998 tehdyllä neuvoston päätöksellä 98/392/EY (EYVL 1998, L 179, s. 1).

5.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 2 artiklan, jonka otsikko on "Aluemerén, aluemerén yläpuolella olevan ilmatilan, aluemerén pohjan ja sen sisustan oikeudellinen asema", 1 ja 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

"1. Rantavaltion täysivaltaisuus ulottuu sen maa-alueen ja sisäisten aluevesien edustalla sekä saaristovaltion kysymyksessä ollessa sen saaristovesien edustalla olevaan merialueeseen, jota nimitetään aluemereksi.

2. Tämä täysivaltaisuus ulottuu aluemerén yläpuolella olevaan ilmatilaan sekä aluemerén pohjaan sisustoiheen."

6.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 3 artiklan, jonka otsikko on "Aluemerén leveys", sanamuoto on seuraava:

"Jokaisella valtiolla on oikeus ulottaa aluemerensä enintään tämän yleissopimuksen mukaisesti määritellyistä perusviivoista mitattuun 12 meripeninkulman rajaan."

7.

YK:n merioikeusyleissopimuksen V osaan, jonka otsikko on "Talousvyöhyke", sisältyvät 55–75 artikla.

8.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 56 artiklassa, jonka otsikko on "Rantavaltion oikeudet, lainkäyttövalta sekä velvollisuudet talousvyöhykkeellä", määrätään seuraavaa:

"1. Rantavaltiota on talousvyöhykkeellä:

a)

täysivaltaiset oikeudet merenpohjan yläpuolisten vesien ja merenpohjan ja sen sisustan elollisten ja elottomien luonnonvarojen tutkimiseen, hyödyntämiseen, säilyttämiseen ja hoitamiseen sekä muuhun toimintaan, jonka tarkoituksena on vyöhykkeen taloudellinen hyödyntäminen ja tutkiminen, kuten vedestä, merivirroista ja tuulista saatavan energian tuottaminen;

2. Harjoittaessaan talousvyöhykkeellä tämän yleissopimuksen mukaisia oikeuksiaan ja täyttäessään sen mukaisia velvollisuuksiaan rantavaltion tulee ottaa asianmukaisesti huomioon muiden valtioiden oikeudet ja velvollisuudet ja toimia sopusoinnussa tämän yleissopimuksen määräysten kanssa.

3. Tässä artiklassa määriteltäjä merenpohjaa ja sen sisustaa koskevia oikeuksia käytetään VI osan mukaisesti.”

9.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 58 artiklan, jonka otsikko on ”Muiden valtioiden oikeudet ja velvollisuudet talousvyöhykkeellä”, 1 kappaleen sanamuoto on seuraava:

”Kaikilla sekä ranta- että sisämaavaltioilla on tämän yleissopimuksen asianomaiset määräykset huomioon ottaen talousvyöhykkeellä 87 artiklassa mainitut merenkulun ja ylilennon vapaudet, vapaus laskea merenalaisia kaapeleita ja putkistoja sekä vapaus kaikkeen muuhun näihin vapauksiin liittyvään kansainvälisessä oikeudessa hyväksyttyyn meren käyttöön, joka esimerkiksi koskee alusten, ilma-alusten, merenalaisten kaapeleiden ja putkistojen toimintaa ja joka on sopusoinnussa tämän yleissopimuksen määräysten kanssa.”

10.

YK:n merioikeusyleissopimuksen VI osaan, jonka otsikko on ”Mannerjalusta”, sisältyvät 76–85 artikla.

11.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 77 artiklan otsikko on ”Mannerjalustaan kohdistuvat rantavaltion oikeudet”, ja sen 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Rantavaltioilla on mannerjalustaan kohdistuvat täysivaltaiset oikeudet sen tutkimiseksi ja sen luonnonvarojen hyödyntämiseksi.”

12.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 78 artiklan otsikko on ”Mannerjalustan yläpuolella sijaitsevien vesien ja ilmatilan oikeudellinen asema ja muiden valtioiden oikeudet ja vapaudet”. Sen 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Rantavaltio ei saa mannerjalustaa koskevia oikeuksia käyttäessään haitata aiheettomasti merenkulkua eikä heikentää muille valtioille tässä yleissopimuksessa määrättyjä oikeuksia ja vapauksia.”

B Unionin oikeus

1. Kuudes direktiivi

13.

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi), 15 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

a)

avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen;

b)

meripelastus- ja avustusalukset sekä rannikkokalastusalukset, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä;

– –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

– –”

14.

Kuudes direktiivi kumottiin arvonlisäverodirektiivillä, joka tuli voimaan 1.1.2007.

2. Arvonlisäverodirektiivi

15.

Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi parempaa sääntelyä koskevan periaatteen mukaisesti olisi aiheellista laatia uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Joitakin uudelleenlaatimiseen kuuluvia pieniä sisältömuutoksia olisi kuitenkin tehtävä. Kun tällaisia muutoksia tehdään, ne olisi lueteltava tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa.”

16.

Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan, joka sisältyy sen 6 lukuun, jonka otsikko on ”Maastaviennin

vapautukset”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

b)

jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta hankkijan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvialusten ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen;

--

d)

yhteisössä suoritettavat työsuorituspalvelut, jotka kohdistuvat niitä varten hankittuun tai maahantuotuun irtaimeen omaisuuteen, jos palvelujen suorittaja tai jäsenvaltioiden alueelle sijoittautumaton palvelujen vastaanottaja tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa omaisuuden yhteisön ulkopuolelle;

e)

palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan 61 artiklassa ja 157 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjä toimenpiteitä.”

17.

Arvonlisäverodirektiivin IX osaston 7 lukuun, jonka otsikko on ”Kansainvälisen liikenteen vapautukset”, kuuluvan 148 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a)

tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen [tai] teolliseen toimintaan [taikka kalastukseen,] tai meripelastus- taikka avustusalukset tai rannikkokalastukseen käytetyt vesialukset, lukuun ottamatta rannikkokalastusalusten varastojen täydennystä;

--

c)

edellä a alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteet, luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

— —”

18.

Arvonlisäverodirektiivin 156 artikla sisältyy sen 10 lukuun, jonka otsikko on ”Kansainväliseen tavaraliikenteeseen liittyviä liiketoimia koskevat vapautukset”. Siinä säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta seuraavat liiketoimet:

a)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu tullattaviksi ja tarvittaessa sijoitettaviksi väliaikaiseen varastoon;

b)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon;

c)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu asetettaviksi tullivarastointimenettelyyn tai sisäiseen jalostusmenettelyyn;

d)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu päästettäväksi aluevesille poraus- tai tuotantolautoille tällaisten lauttojen rakennus-, korjaus-, kunnossapito-, muutos- tai varustelutarkoituksiin tai tällaisten poraus- tai tuotantolautojen yhdistämiseksi mantereeseen;

e)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu päästettäväksi aluevesille poraus- tai tuotantolautojen polttoaineen tai varastojen täydentämiseksi.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetuilla paikoilla tarkoitetaan voimassa olevissa yhteisön tullisäännöksissä ja ?määräyksissä tällaisiksi määritellyjä paikkoja.”

3. Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011

19.

Arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) 38 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Direktiivin 2006/112/EY 56 artiklassa ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan g alakohdassa tarkoitettuihin ’kulkuneuvoihin’ kuuluvat moottorikäyttöiset ja moottorittomat ajoneuvot sekä muut varusteet ja laitteet, jotka on suunniteltu henkilöiden tai tavaroiden kuljettamiseen paikasta toiseen ja joita ajoneuvot voivat vetää, hinata tai työntää ja jotka on tavallisesti suunniteltu käytettäväksi

kuljetustarkoitukseen ja joita voidaan tosiasiallisesti käyttää siihen.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuja kulkuneuvoja ovat erityisesti seuraavat ajoneuvot:

— —

d)

vesialukset;

— —”

C Kansallinen oikeus

20.

Verokodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) 143 §:ssä, jonka otsikko on ”Vientiä tai muita vastaavia liiketoimia, yhteisöluovutuksia sekä kansainvälisiä ja yhteisönsisäisiä kuljetuksia koskevat vapautukset”, säädetään, sellaisena kuin se oli voimassa toukokuussa 2008, seuraavaa:

”(1) Verosta vapautetaan:

— —

(h)

kun kyseessä ovat meriliikenteeseen tarkoitetut vesialukset, joita käytetään kansainvälisissä henkilö- ja/tai tavarankuljetuksissa, kalastuksessa tai missä tahansa muussa taloudellisessa toiminnassa taikka meripelastus- tai meriavustustoiminnassa, seuraavat liiketoimet:

1.

vesialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto, rahtaus, leasingvuokraus ja vuokraus sekä näihin aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteet, luovutus, leasingvuokraus, vuokraus, korjaus ja huolto; — —”

21.

Verokodeksista annetun lain nro 571/2003 144 §:ssä, jonka otsikko on ”Kansainvälisiin tavarakuljetuksiin liittyvät erityiset vapautukset”, täsmennetään seuraavaa:

”(1) Verosta vapautetaan:

a)

sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu:

— —

7.

päästettäväksi aluevesille:

—

poraus- tai tuotantolautoille tällaisten lauttojen rakennus-, korjaus-, kunnossapito-, muutos- tai varustelutarkoituksiin tai tällaisten poraus- tai tuotantolautojen yhdistämiseksi mantereeseen;

–

poraus- tai tuotantolautojen polttoaineen tai varastojen täydentämiseksi”.

22.

Meri- ja sisävesiliikenteestä annetun asetuksen nro 42/1997 (Ordonan? a Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim ?i pe c?ile navigabile interioare) 23 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan vesialuksilla:

a)

kaikenlaisia moottorikäyttöisiä tai moottorittomia meri- ja sisävesiliikenteessä käytettäviä aluksia, jotka liikkuvat veden pinnalla tai sukelluksissa ja jotka on tarkoitettu tavaroiden ja/tai matkustajien kuljettamiseen, kalastukseen, hinaamiseen tai työntämiseen;

b)

moottorikäyttöisiä tai moottorittomia kelluvia laitoksia, kuten ruoppauslaitteita, kelluvia nostureita, kelluvia nostokurkia, kelluvia kauhakuormaajia ja vastaavia laitteita;

c)

kelluvia yksiköitä, joita ei normaalisti tarkoiteta siirrettäviksi, kuten kelluvia laitureita ja kuormaussilloja, ponttonisilloja, vesialusten käytössä olevia kelluvia varastoja, porauslautoja ja vastaavia, majakkalaivoja;

d)

huvialuksia.”

23.

Keskusverolautakunnan päätöksen nro 3/2015 (Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale) 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

"Ajanjakson 1.1.2007–31.12.2013 aikana: kun kyseessä ovat meriliikenteeseen tarkoitetut vesialukset, joita käytetään kansainvälisissä henkilö- ja/tai tavarankuljetuksissa, kalastuksessa tai missä tahansa muussa merellä tapahtuvassa taloudellisessa toiminnassa, verokoodeksin 143 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitettuja arvonlisäverovapautuksia – – sovelletaan, jos vesialusta käytetään tosiasiallisesti ja pääasiallisesti meriliikenteessä. Määritettäessä sitä, käytetäänkö vesialusta tosiasiallisesti ja pääasiallisesti meriliikenteessä, ei voida ottaa huomioon yksinomaan objektiivisia perusteita, kuten aluksen pituutta tai tonnistoa, mutta näitä voidaan kuitenkin käyttää jätettäessä vapautusten soveltamisalan ulkopuolelle vesialukset, jotka eivät missään tapauksessa täytä verokoodeksin 143 §:n 1 momentin h kohdan edellytyksiä eli eivät sovellu meriliikenteeseen. – – [Arvonlisäverodirektiivissä] ja verokoodeksin 143 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitettu käsite 'meri' käsittää minkä tahansa meren osan minkä tahansa maan aluevesien ulkopuolella eli vähintään 12 merimailin päässä mitattuna kansainvälisen merioikeuden (Montego Bayssä 10.12.1982 tehdyn Yhdistyneiden kansakuntien merioikeusyleissopimuksen) mukaisesti määritetyistä peruslinjoista."

II Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

24.

GSP myi toukokuussa 2008 kolme avomerellä käytettävää jackup-porauslauttaa, jotka toimivat Mustallamerellä (tarkemmin sanoen ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen mukaan Romanian aluevesillä), tietyille maltalaisille ostajille poraustoiminnan harjoittamista varten. Jackup-porauslautat (joista käytetään myös nimitystä "self-elevating unit") ovat liikkuvia alustoja, joissa on kelluva runko, johon on kiinnitetty useita liikuteltavia jalkoja. Rungon olemassaolo mahdollistaa porausyksikön ja kaikkien siihen liittyvien laitteiden kuljettamisen suunniteltuun porauspaikkaan siten, että lautan jalat ovat ylhäällä ja runko kelluu vedessä. Kun lautta saapuu porauspaikkaan, jalkoja jatketaan (englanniksi "jack") siten, että ne ulottuvat veteen. Jalat ankkuroivat siten lautan merenpohjaan, ja porauslautan runko nostetaan sen jälkeen korkealle merenpinnan yläpuolelle. Kun porauslautta on tässä jatkatussa (englanniksi "jacked-up") asennossa, se muodostaa staattisen alustan. Vasta, kun jalat nostetaan ylös porausoperaation päättyessä, runko kelluu jälleen.

25.

Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että kyseessä olevat kolme porauslauttaa eivät liiku omalla käyttövoimalla vaan ne ovat hinattavia. Tämä seikka vahvistettiin unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa. Vaikka unionin tuomioistuimelle myös ilmoitettiin istunnossa, että porauslautalla on miehistö ja lokikirja ja että porauslauttaa voidaan liikutella sen moottoreiden avulla merivirtausten ja meressä liikkuvan aineksen mukaan, vaikuttaa – vaikka näiden tosiseikkojen todentaminen onkin viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia – siltä, että kelluessaankin porauslauttaa kuljetetaan paikasta toiseen hinaajalla.

26.

Myyntin yhteydessä GSP laati laskut soveltaen kansallisessa lainsäädännössä (verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 143 §:n 1 momentin h kohta), jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohta, säädettyä arvonlisäveron vapautusjärjestelmää näiden porauslauttojen myyntiin. Myyntin jälkeen GSP käytti näitä porauslauttoja edelleen Mustallamerellä ilman miehistöä tehdyn vuokrasopimuksen mukaisesti.

27.

Romanian verohallinto teki 23.5.2016 verotarkastuskertomuksen hyväksymisen jälkeen arvonlisäveron oikaisupäätöksen sillä perusteella, että vaikka porauslauttoja voitaisiin pitää kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettuina vesialuksina ja ne soveltuisivat käytettäviksi rajoituksetta merellä, ne eivät liikennöi poraustoiminnan aikana vaan ovat pikemminkin paikoillaan: niiden pylväävät ovat ala-asennossa ja lepäävät merenpohjaa vasten, jotta ponttoni (kelluva osa) voidaan nostaa merenpinnan yläpuolelle noin 60–70 metrin korkeuteen. Jotta porauslauttojen luovutus voi kuulua verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 143 §:n 1 momentin h kohdan vapautuksen piiriin, oli osoitettava, että kyseessä olevaa vesialusta käytetään tosiasiallisesti ja ensisijaisesti avomeriliikenteeseen. Romanian verohallinto kuitenkin katsoi näytön osoittavan, että porauslauttojen varsinainen ja pääasiallinen käyttö tapahtuu niiden ollessa paikoillaan poraustoimintaa varten eikä silloin, kun ne liikennöivät, joka on ainoastaan toissijaista toimintaa poraamiseen nähden.

28.

GSP teki veronoikaisupäätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin Romanian verohallinnon 24.11.2016 tekemällä päätöksellä.

29.

Tämän jälkeen GSP valitti veronoikaisupäätöksestä, verotarkastuskertomuksesta ja oikaisuvaatimuksesta tehdystä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

III Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely tuomioistuimessa

30.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että on tarpeen selventää ensinnäkin, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa, luettuna yhdessä saman artiklan a alakohdan kanssa, säädettyä vapautusta avomerellä käytettävien jackup-porauslauttojen luovutukseen, toisin sanoen kuuluuko tällainen porauslautta vesialuksen käsitteeseen, sellaisena kuin se määritellään kyseisessä säännöksessä. Toiseksi, ja jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa, luettuna yhdessä saman artiklan a alakohdan kanssa, säädettyyn vapautukseen edellytystä, jonka mukaan vesialuksen käyttö avomeriliikenteeseen on pääasiallista poraustoimintaan nähden.

31.

Tässä tilanteessa Curtea de Apel București on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko [arvonlisäverodirektiivin] 148 artiklan c alakohtaa, luettuna yhdessä a alakohdan kanssa, tulkittava siten, että vapautusta arvonlisäverosta sovelletaan tietyin edellytyksin jackup-porauslauttojen luovutukseen, eli kuuluvatko jackup-porauslautat edellä mainitun unionin oikeussäännön käsitteen ’vesialus’ soveltamisalaan, kun otetaan huomioon, että kyseisessä oikeussäännössä säädetään saman direktiivin 7 luvun otsikon perusteella ’kansainvälisen liikenteen vapautuksista’?

2)

Mikäli edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 148 artiklan c alakohdan, luettuna yhdessä a alakohdan kanssa, tulkinnan perusteella arvonlisäverovapautuksen soveltamisen olennaisena edellytyksenä, että porauslautan, joka on siirtynyt aavalle merelle, on sen (elinkeinotoiminnassa) käytön aikana pysyttävä tosiasiallisesti liikkeessä, kelluttava tai liikuttava merellä paikasta toiseen pidemmän ajanjakson ajan kuin se on paikallaan liikkumatta merellä tapahtuvan poraustoiminnan yhteydessä, eli onko siirtymisen merellä oltava tosiasiallisesti pääasiallista toimintaa poraamiseen nähden?”

32.

Kirjallisia huomautuksia esittivät GSP, Belgian, Italian ja Romanian hallitukset sekä Euroopan komissio. GSP, Romanian hallitus ja komissio esittivät lisäksi suulliset lausumansa 28.2.2019 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustava huomautus

33.

Aluksi on syytä huomauttaa, että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa täsmennetään, että direktiivin antaminen ei ole muuttanut sisällöllisesti olemassa olevaa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevaa lainsäädäntöä, lukuun ottamatta sisältömuutoksia, jotka luetellaan tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa. Näin ollen arvonlisäverodirektiiviä voidaan pitää pohjimmiltaan konsolidoivan lainsäädäntötoimenpiteen luonteisena.

34.

Koska yhdessäkään arvonlisäverodirektiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa koskevista säännöksistä, jotka sisältyvät sen 411–414 artiklaan, ei viitata 148 artiklan a tai c alakohtaan, jälkimmäisellä säännöksellä on katsottava olevan sama merkitys kuin samansisältöisellä kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdalla. (2) Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohtaa koskeva oikeuskäytäntö on otettava huomioon tulkittaessa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a ja c alakohtaa. (3)

35.

Kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdasta unionin tuomioistuin on todennut, että kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta siitä syystä, että ne ovat ”verrattavissa vientitoimiin”. (4) Toisin sanoen näitä liiketoimia on kohdeltava ikään kuin ne olisi suoritettu unionin alueen ulkopuolelle. (5)

36.

Unionin tuomioistuin on 3.9.2015 antamassaan tuomiossa Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 26 kohta) vahvistanut, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a ja c alakohdan soveltamisalaan kuuluva liiketoimi on vapautettu verosta sen takia, että se rinnastetaan vientiin.

37.

Kahta ennakkoratkaisukysymystä voidaan siten tutkia tämän tavoitteen valossa.

B Kahden kysymyksen tarkastelu

38.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa, luettuna yhdessä saman artiklan a alakohdan kanssa, tulkittava siten, että ensiksi mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta voidaan soveltaa avomerellä käytettäviin jackup-porauslauttoihin.

39.

Aluksi on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdan mukaan saman artiklan a alakohdassa tarkoitettujen vesialusten luovutus on vapautettu arvonlisäverosta. Näin ollen sen ratkaisemiseksi, kuuluuko avomerellä käytettävien jackup-porauslauttojen luovutus tämän vapautuksen soveltamisalaan, on tarpeen määrittää ensinnäkin, mitä vesialuksella tarkoitetaan 148 artiklan c alakohdassa, ja toiseksi, mitä ominaisuuksia aluksella on oltava, jotta se kuuluu 148 artiklan a alakohdan soveltamisalaan, jolloin sen luovutus voidaan vapauttaa arvonlisäverosta.

1. Vesialuksen ja liikennöinnin käsitteiden tavanomainen merkitys

40.

Kun tarkastellaan vesialuksen käsitettä, sen sisältö määräytyy tietysti pitkälti kyseessä olevan säännöksen tai määräyksen asiayhteyden perusteella.

41.

On totta, että kansainvälisessä oikeudessa ei ehkä ole yllättävää esimerkiksi se, että aluksista aiheutuvan meren pilaantumisen ehkäisemisestä vuonna 1973 tehdyssä kansainvälisessä yleissopimuksessa (jäljempänä MARPOL-yleissopimus) (sellaisena kuin se on muutettuna 1978 Lontoossa tehdyllä pöytäkirjalla) määriteltiin alus siten, että se tarkoittaa ”mitä tahansa meriympäristössä toimivaa vesikulkuneuvoa ja käsittää kantosiipialukset, ilmatyynyalukset, veden alla käytettävät alukset, kelluvat alukset ja kiinteät tai kelluvat alustat”. (6) Koska MARPOL-yleissopimuksella pyritään ehkäisemään meren pilaantumista, on luonnollista, että siinä määriteltiin aluksen käsite hyvin laajasti. Tämän tavoitteen kannalta on pohjimmiltaan merkityksetöntä, aiheutuiko pilaantuminen porauslauttaa tukevasta kiinteästä alustasta vai tavanomaisesta merialuksesta, kuten laivasta tai veneestä. Lähinnä tästä johtuu, että MARPOL-yleissopimuksessa aluksen määritelmään sisältyvät tämänkaltaiset kiinteät tai kelluvat alustat.

42.

Tässä yhteydessä jossain määrin merkityksellinen on kuitenkin nykyisen arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a ja c alakohdan sanamuoto. Vapautushan ei koske pelkästään ”vesialuksia” simpliciter vaan ”avomeriliikenteeseen käytettäviä vesialuksia”. Tältä osin arvonlisäverodirektiivissä käytetään samaa kunnianarvoisaa kieltä kuin joidenkin jäsenvaltioiden keskiaikaisiin lakiteksteihin sisältyvän merenkulun lainsäädännön keskeisissä kohdissa. (7) Ilmais ” – – avomeriliikenteeseen käytettävät – – ” on kuitenkin tärkeä ja mielestäni ratkaiseva määre sanalle ”vesialus”.

43.

Tavanomaisessa kielenkäytössä sana vesialus tarkoittaa jonkinlaista alusta, joka pystyy tekemään vedessä jotain, johon liittyy henkilöiden tai tavaroiden kuljettamista, riippumatta siitä, tapahtuuko se korvausta vastaan vai ei vai pelkästään vapaa-ajan tarkoituksiin. (8) Suhtaudun näin ollen melko epäillen siihen, voidaanko tämänkaltaista porauslauttaa kuvata asianmukaisesti vesialukseksi tässä mielessä, koska se ei kuljeta henkilöitä tai tavaroita vedessä: se on luonteeltaan pikemminkin kookas ihmisen rakentama konerakenne, joka siirtämisen jälkeen kiinnitetään merenpohjaan poraamista varten. Vaikka onkin niin, kuten unionin tuomioistuimelle istunnossa kerrottiin, että porauslautalla on miehistö ja lokikirja, voitaisiin kuitenkin huomauttaa, että jackup-porauslautalta näytävät puuttuvan monet liikkuvan vesialuksen vakio-ominaisuudet, kuten keula, ankkurit tai ruori, vaikka onkin viime kädessä kansallisten tuomioistuinten asia varmistua tästä kussakin yksittäistapauksessa. Jackup-porauslautalla ei ilmeisestikään ole myöskään mitään tavanomaista ohjausmekanismia: vaikuttaa esimerkiksi siltä, ettei lautalla ole ohjaushyttiä, vaikka näidenkin yksityiskohtien todentaminen on kansallisten tuomioistuinten asia. Lisäksi, kuten unionin tuomioistuimelle istunnossa ilmoitettiin, käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat porauslautat ovat lisäksi luonteeltaan sellaisia lauttoja, jotka eivät pysty liikkumaan itsenäisesti.

44.

Vaikka olisinkin väärässä tämän suhteen ja jackup-porauslauttaa voitaisiin kaikesta huolimatta pitää vesialuksena, se, että tällaista porauslauttaa voidaan (näkemyseni vastaisesti) luonnehtia vesialukseksi simpliciter, ei tarkoita, että se on arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettu "avomeriliikenteeseen käytettävä vesialus".

45.

On totta, että joissain 148 artiklan a alakohdan kieliversioissa ei nimenomaisesti mainita edellytystä "avomeriliikenteeseen käytettävät". Esimerkiksi saksankielisessä versiossa pelkästään todetaan, että alusta on käytettävä avomerellä. (9) Koska 148 artiklan tavoitteena on kuitenkin vapauttaa verosta arvonlisäverodirektiivin maantieteellisellä soveltamisalalla tapahtuva sellaisten vesialusten luovutus, joita on tarkoitus käyttää kaupalliseen toimintaan tämän soveltamisalan ulkopuolella, tämän säännöksen soveltaminen alukseen edellyttää epäsuorasti mutta väistämättä, että sitä ainakin liikennöidään unionin vesiltä poistumiseksi.

46.

Tästä seuraa näin ollen, että vaikka jackup-porauslauttaa olisikin pidettävä vesialuksena, sitä on joka tapauksessa käytettävä avomeriliikenteeseen, jotta se voi kuulua 148 artiklan a alakohdan määritelmän piiriin. Liikennöinti (tämän säännöksen englanninkielisessä toisinnossa "navigation") tarkoittaa pohjimmiltaan merenkulkutaitoa. Se tarkoittaa, että aluksen ohjaaja pystyy määrittämään aluksen sijainnin ja sen tulevan kurssin.

47.

Kun tarkastellaan avomeren käsitettä, YK:n merioikeusyleissopimuksen 86 artiklasta ilmenee, että kansainvälisessä oikeudessa aavalla merellä tarkoitetaan "kaikkia meren osia, jotka eivät kuulu talousvyöhykkeeseen, aluemereen tai valtion sisäisiin aluevesiin tai saaristovaltion saaristovesiin".

48.

Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a ja c alakohdan asiayhteydessä lähdetään siten siitä, että

kyseistä vesialusta on ainakin voitava liikennöidä kaukana rannikosta. Tämä puolestaan tarkoittaa, että ohjaaja voi määrittää aluksen suunnan ja että alus pystyy vastaavasti liikkumaan itsenäisesti omalla käyttövoimalla. Ja ovatpa kyseessä olevien porauslauttojen merenkulkuominaisuudet millaisia tahansa, on täysin selvää, että näitä porauslaittoja ei käytetä avomeriliikenteeseen juuri siksi, että ne eivät pysty liikkumaan itsenäisesti.

49.

On tietysti niin, että nämä porauslautat on suunniteltu kestäämään vaikeita sääoloja ja, kuten istunnossa lisäksi vahvistettiin, ne voidaan kuljettaa avomerelle ja ne ovat säännöllisesti toimineet tässä ominaisuudessa avomerellä. Tämä ei kuitenkaan ole sama asia kuin se, että nämä porauslautat ovat ”avomeriliikenteeseen käytettäviä”. Mikä tahansa muu päätelmä merkitsisi nähdäkseni sanamuodon vääristelemistä, ja merenkulkuyhteisö suhtautuisi siihen oikeutetusti jossain määrin skeptisesti. Kyseistä porauslauttaa ei mielestäni voitaisi realistisessa mielessä kuvata ”merialukseksi”.

50.

Voitaisiin lisäksi samoin huomauttaa, että mitä tahansa poikkeusta arvonlisäverodirektiivin soveltamisalasta on tulkittava suppeasti, (10) eikä ole osoitettu selkeästi perustetta sille, että tämänkaltaiset ”jackup-porauslautat” kuuluisivat 148 artiklan c alakohdan soveltamisalaan.

51.

Näistä syistä seuraa näin ollen, ettei 148 artiklan c alakohdan poikkeusta sovelleta tämän kaltaisiin porauslauttoihin.

2. Vaihtoehtoinen lähestymistapa

52.

Joka tapauksessa, vaikka sivuutettaisiin vesialuksen ja liikennöinnin käsitteiden tavanomainen hyväksytty merkitys, katson tästä huolimatta, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa täsmälleen samaan päätelmään – nimittäin siihen, että 148 artiklan c alakohdan poikkeusta ei voida soveltaa – voidaan päätyä myös toisella tapaa.

53.

On totta, että jos otetaan huomioon ainoastaan 148 artiklan a ja c alakohdan tavoite – joka on vapauttaa verosta tietyt liiketoimet, koska ne ”rinnastetaan vientiin” tai, tarkemmin ottaen, koska ne koskevat sellaisten tavaroiden luovutuksia tai sellaisten palvelujen suorituksia, jotka on tarkoitettu käytettäväksi unionin alueen ulkopuolella –, on myönnettävä, että tällainen tavoite merkitsee sitä, että ilmaisulla ”vesialus” on ymmärrettävä viitattavan alukseen, joka pystyy liikkumaan unionin vesien ulkopuolella, nimenomaan itsenäisesti. (11) Tästä näkökulmasta tarkasteltuna ilmauksen ”liikennöinti” voitaisiin katsoa viittaavan liikkeeseen, joka aluksen on suoritettava poistuaan unionin vesiltä, jotta se voi harjoittaa toimintaansa arvonlisäverolainsäädännön soveltamisalan ulkopuolella.

54.

On kuitenkin myös syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa alusten luovutusten vapauttaminen verosta edellyttää kahden muun edellytyksen täyttymistä sen lisäksi, että kyseessä on liikennöintiin käytettävä vesialus. Ensinnäkin alusta on käytettävä johonkin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitetuista toiminnoista. Toiseksi,

kuten unionin tuomioistuin on jo todennut sekä kuudennen direktiivin (12) että arvonlisäverodirektiivin (13) yhteydessä sekä aluksista, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, että aluksista, joita käytetään kaupalliseen ja teolliseen toimintaan, tätä poikkeusta ei sovelleta, elleivät nämä toiminnot tapahdu avomerellä.

55.

Niiden toimintojen osalta, joita vesialuksen on harjoitettava, jotta sen luovutus vapautetaan verosta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korosti ensimmäisessä kysymyksessään, että 148 artikla sisältyy arvonlisäverodirektiivin 7 lukuun, jonka otsikko on "Kansainvälisen liikenteen vapautukset".

56.

Koska luvun otsikko valitaan siihen sisältyvien ensisijaisten säännösten osatekijät huomioon ottaen, kaikkien lukuun sisältyvien säännösten soveltamisala ei kuitenkaan välttämättä rajoitu kyseisen luvun otsikossa mainittuun aiheeseen. (14) Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan tapauksessa kyseisen säännöksen sanamuodosta seuraa, että sen soveltamisalaan kuuluvat toiminnot eivät rajoitu pelkästään kuljetukseen vaan niihin sisältyvät myös kaupallinen ja teollinen toiminta sekä kalastustoiminta. (15)

57.

On tietenkin täysin selvää, että avomerellä tapahtuvan porauksen, jossa käytetään porauslauttaa, suorittaminen on yksi 148 artiklan a alakohdassa tarkoitetuista toiminnoista, koska poraus kuuluu teolliseen toimintaan.

58.

Avomeriedellytyksen osalta Romanian hallitus ja komissio väittävät, että se merkitsee sitä, että vesialusta on käytettävä avomerellä, kun taas Belgian ja Italian hallitukset katsovat, että vesialuksen on ainoastaan sovelluttava avomeriliikenteeseen riippumatta siitä, kauanko avomerellä vietetään aikaa. Viimeksi mainittujen näkemyksen mukaan vesialus, joka harjoittaa toimintaansa jonkin jäsenvaltion aluevesillä, voisi hyötyä 148 artiklan c alakohdassa säädetystä poikkeuksesta, vaikka sitä ei käytettäisikään avomerellä, kunhan se voitaisiin siirtää avomerelle.

59.

Kuten olen jo huomauttanut, 148 artiklan a ja c alakohdan soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet kuitenkin vapautetaan verosta, koska ne koskevat tavaroita tai palveluja, jotka on hankittu unionin alueella mutta joita on tarkoitus käyttää tämän alueen ulkopuolella. Toisin sanoen tämä tarkoittaa sitä, että kyseisen vesialuksen on siirryttävä unionin vesillä sijaitsevasta paikasta niiden ulkopuoliseen paikkaan, jossa kyseisiä toimintoja harjoitetaan. Juuri näistä syistä katson Belgian ja Italian hallitusten esittämistä väitteistä poiketen, ettei riitä, että vesialus soveltuu käytettäväksi avomerellä. Vesialuksen on nähdäkseni harjoitettava pääasiallisesti ja tosiasiallisesti toimintaa, joka tapahtuu avomerellä.

3. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c kohtaan sisältyvä avomeren käsite

60.

Lisäksi on tarpeen tutkia, mitä avomeren käsitteellä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa.

61.

Koska kyseisen artiklan tavoitteena on vapauttaa verosta vientiin rinnastettavat liiketoimet, avomeren käsitteellä on nähdäkseni ymmärrettävä tarkoitettavan arvonlisäverodirektiivin alueellisen soveltamisalan ulkopuolisia vesialueita.

62.

Arvonlisäverodirektiivin alueellinen soveltamisala määritellään sen 5 artiklassa. Kyseisen säännöksen mukaan arvonlisäverodirektiiviä sovelletaan liiketoimiin, jotka suoritetaan jonkin jäsenvaltion alueella, "johon sovelletaan Euroopan yhteisön perustamissopimusta, [joka on sittemmin korvattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyllä sopimuksella, SEU 52 artiklan ja SEUT 349 ja SEUT 355] artiklan mukaisesti, poislukien tämän direktiivin 6 artiklassa mainitut alueet".

63.

Koska perustamissopimuksessa ei määritellä alueen käsitettä, se on määritettävä kansainvälisen oikeuden periaatteiden mukaisesti.

64.

Tältä osin Romanian hallitus ja komissio väittivät istunnossa, että kun kuudes direktiivi, johon sisältyi jo nykyisin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa säädetty poikkeus, annettiin, voimassa oli ainoastaan Genevessä 29.4.1958 allekirjoitettu aluemerta ja lisävyöhykettä koskeva yleissopimus (Yhdistyneiden kansakuntien sopimussarja, nide 516, s. 205) ja että näin ollen alueen ja avomeren käsitteitä olisi tulkittava tämän yleissopimuksen valossa.

65.

On kuitenkin syytä muistuttaa, että Euroopan unionin tekemien kansainvälisten sopimusten ensisijaisuus johdetun oikeuden välineisiin nähden edellyttää, että kyseisiä välineitä tulkitaan yhdenmukaisesti näiden sopimusten kanssa siitä ajankohdasta lähtien, jona kyseiset sopimukset ovat tulleet voimaan. (16) Näin ollen, siltä osin kuin päätös 98/392 tuli voimaan 13.7.1998, ennen kuin pääasiassa kyseessä olevat porauslautat ostettiin, jäsenvaltioiden aluetta oli arvioitava YK:n merioikeusyleissopimuksen valossa. (17)

66.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 2 artiklan mukaan rantavaltion täysivaltaisuus ulottuu sen aluemereen sekä aluemerен pohjaan sisustoineen.

67.

YK:n merioikeusyleissopimuksen 3 artiklan mukaan jokaisella valtiolla on oikeus ulottaa aluemerensä enintään tämän yleissopimuksen mukaisesti määritellyistä perusviivoista mitattuun 12 meripeninkulman rajaan.

68.

Tämän rajan takana jokaisen rantavaltion täysivaltaisuus ulottuu YK:n merioikeusyleissopimuksen mukaan talousvyöhykkeeseen ja mannerjalustaan. Tämä täysivaltaisuus rajoittuu kuitenkin toimintoihin, joista määrätään YK:n merioikeusyleissopimuksen 56 ja 77 artiklassa.

69.

Tämän mukaisesti 29.3.2007 annetussa tuomiossa Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, 59 ja 60 kohta) katsottiin, että ”rantavaltion täysivaltaisuus talousvyöhykkeellä ja mannerjalustalla on ainoastaan toiminnallinen, ja siksi se rajoittuu oikeuteen harjoittaa merioikeusyleissopimuksen 56 ja 77 artiklassa määrättyä tutkimus- ja hyödyntämistoimintaa”.

70.

Koska asiassa Aktiebolaget NN kyseessä ollut toiminta koostui merenalaisen valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta, jotka eivät kuuluneet YK:n merioikeusyleissopimuksen 56 ja 77 artiklassa lueteltuihin toimintoihin, tuomiossa todettiin, että tämä toiminta ei kuulu rantavaltion täysivaltaisuuden piiriin ja ettei sen voida siksi katsoa kuuluvan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alueelliseen soveltamisalaan. (18)

71.

Käsiteltävässä asiassa on niin, että vaikka porauslautat nauttivat YK:n merioikeusyleissopimuksen 58 artiklan 1 kappaleessa sekä 78 ja 87 artiklassa tarkoitetuista merenkulun vapauksista, niiden harjoittama toiminta koostuu merenpohjan ja sen sisustan luonnonvarojen tutkimisesta ja hyödyntämisestä. Nämä muodostavat kuitenkin yhden toiminnoista, jotka YK:n merioikeusyleissopimuksen 56 ja 77 artiklan mukaan kuuluvat rantavaltion täysivaltaisuuden piiriin.

72.

Näin ollen tuomiossa Aktiebolaget NN kyseessä olleesta toiminnasta poiketen silloin, kun alus harjoittaa poraustoimintaa jäsenvaltion talousvyöhykkeellä tai mannerjalustassa, tällaista toimintaa harjoitetaan arvonlisäverodirektiivin alueellisella soveltamisalalla. Jotta siis porauslautan luovutus voidaan vapauttaa verosta arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdan nojalla, luettuna yhdessä saman artiklan a alakohdan kanssa, porauslautta ei voi harjoittaa toimintaansa unionin jäsenvaltion aluevesillä, talousvyöhykkeellä eikä mannerjalustassa.

73.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pyynnössään todennut, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevat porauslautat harjoittivat ostohetkellä poraustoimintaa Romanian aluevesillä Mustallamerellä ja että ne jatkoivat tätä toimintaa sen jälkeen, kun ne oli ostettu.

74.

Kuten kaikki menettelyn osapuolet yksimielisesti totesivat istunnossa, Mustameri kuuluu kokonaisuudessaan sen eri rantavaltioiden talousvyöhykkeisiin. Näin ollen minkään Mustanmeren osan ei voida katsoa kuuluvan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa tarkoitettuun avomereen. (19) Tästä seuraa näin ollen, että vaikka (näkemyksestäni poiketen) näitä porauslauttoja voitaisiin pitää ”avomeriliikenteeseen käytettävinä vesialuksina”, niiden luovutus ei tästä huolimatta voi kuulua 148 artiklan c alakohdan soveltamisalaan juuri sen sijainnin vuoksi, jossa ne harjoittivat toimintaansa välittömästi luovutuksen jälkeen.

75.

Toisin kuin GSP on väittänyt, tämän päätelmän kanssa ei ole ristiriidassa se, että kyseiset porauslautat voitaisiin tulevaisuudessa siirtää Väli- tai Pohjanmerelle, eikä verotuksen

neutraalisuuden periaate, joka ymmärretään tässä yhteydessä yhdenvertaisena kohteluna. (20)

76.

Lähtökohtaisesti käyttöä, joka on otettava huomioon sovellettavien arvonlisäverosäännösten määrittämiseksi, on nimittäin se, joka tapahtuu suoraan kyseisten tavaroiden ostamisen tai palvelujen hankkimisen jälkeen, eikä se, johon niitä voitaisiin hypoteettisesti käyttää joskus tulevaisuudessa. (21)

77.

Lisäksi, kun tarkastellaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on esteenä sille, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, (22) on syytä muistuttaa, että kyseiseen periaatteeseen voidaan vedota ainoastaan kansallisia säännöksiä vastaan. (23)

78.

On totta, että tietyn oikeuskäytäntölinjan mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, (24) joka edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla eikä erilaisia tilanteita kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella. (25) Unionin tuomioistuin on kuitenkin johdonmukaisesti katsonut, että tapauksien rinnastettavuus on määritettävä unionin sen toimen kohteen ja päämäärän valossa, jolla kyseinen erottelu otetaan käyttöön, ja että on myös otettava huomioon sen alan periaatteet ja tavoitteet, johon kyseinen toimi kuuluu. (26)

79.

Koska arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa vapautetaan tietyt liiketoimet verosta, koska ne ”rinnastetaan vientiin”, ainoastaan unionin alueella luovutettujen vesialusten, joilla on tarkoitus harjoittaa toimintaa unionin alueen ulkopuolella ennen niiden lähtöpaikkaan palaamista, voidaan katsoa olevan toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa tämän tavoitteen valossa. Lainsäätäjä voi siten kohdella porauslauttoja eri tavalla sen mukaan, harjoitetaanko niillä toimintaa avomerellä vai ei, loukkaamatta tällä yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. (27)

80.

Samaan tapaan katson, että ehdottamani ratkaisu ei loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonlisäverodirektiivin 156 artiklan d alakohdan säännösten osalta. Katson nimittäin, ettei kyseinen säännös ole merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta, kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate. Vaikka 156 artiklan d alakohdassa säädetään, että verosta voidaan vapauttaa sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu päästettäväksi aluevesille poraus- tai tuotantolautoille tällaisten lauttojen rakennus-, korjaus-, kunnossapito-, muutos- tai varustelutarkoituksiin tai tällaisten poraus- tai tuotantolauttojen yhdistämiseksi mantereeseen, kyseisen artiklan sanamuodossa ei mainita sen soveltamisalaan kuuluvien liiketoimien joukossa porauslauttojen jälleenmyyntiä.

V Ratkaisuehdotus

81.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Curtea de Apel Bucureștin ennakkoratkaisukysymyksiin siten, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 148 artiklan c alakohtaa, luettuna yhdessä saman artiklan a

alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että ensiksi mainitussa säännöksessä säädettyä poikkeusta ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin avomerellä käytettäviin jackup-porauslauttoihin.

(1) Alkuperäinen kieli: englanti.

(2) Ks. analogisesti tuomio 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, 40 kohta).

(3) Tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 25 kohta).

(4) Tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 21 kohta) ja tuomio 14.9.2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 21 kohta).

(5) Kyseinen säännös on kilpailukykyä edistävä toimenpide. Koska mainitun vesialuksen harjoittama toiminta tapahtui yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alueellisen soveltamisalan ulkopuolella, nimittäin unionin vesien ulkopuolella, unionin ulkopuolelle sijoittautuneet toimijat saattoivat helposti luovuttaa tässä toiminnassa, alukset mukaan luettuina, tarvittavia tavaroita ja palveluja. Lisäksi, kun tarkastellaan tavaroiden luovutuksia vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, ellei 148 artiklan a alakohdasta olisi, unioniin sijoittautuneet tavarantoimittajat saattaisivat joutua kiusaukseen odottaa, kunnes alukset poistuvat unionin vesiltä, ja luovuttaa tavarat vasta sitten niille hyötyäkseen arvonlisäverovapautuksesta.

(6) Kursivointi tässä.

(7) Etenkin esimerkiksi Yhdistyneen kuningaskunnan vuodelta 1894 peräisin oleva Merchant Shipping Act, jonka sivulla 742 olevan ”aluksen” määritelmän mukaan sillä tarkoitetaan ”mitä tahansa laivaa tai venettä tai mitä tahansa muuta merenkulussa käytettävän aluksen kuvausta”.

(8) Tai lainatakseni Irlannin Supreme Courtin tuomiota The Von Rocks [1998] 3 Irish Reports 41, mielihyvä, jota monet saavat pelkästään ”veneillä puuhastelusta”. Kyseinen lainaus on puolestaan peräisin K. Grahamen teoksesta Kaislikossa suhisee.

(9) Saksankielisessä versiossa käytetään ilmaisua ”auf hoher See – – eingesetzt sind”.

(10) Ks. esim. tuomio 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

(11) Tämän päätelmän kanssa ei ole ristiriidassa täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 38 artikla. Vaikka viimeksi mainitussa vesialukset sisältyvät ”kulkuneuvoihin”, joilla tarkoitetaan sen mukaan laitteita, jotka on suunniteltu henkilöiden tai tavaroiden kuljettamiseen paikasta toiseen, tämän säännöksen sanamuodosta seuraa, että kyseisen määritelmän soveltamisala rajoittuu arvonlisäverodirektiivin 56 artiklassa ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan g alakohdassa mainittujen ”kulkuneuvojen” käsitteeseen.

(12) Ks. tuomio 14.9.2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 14 kohta). Kyseisessä tuomiossa esitetyn syyn lisäksi korostan, että jos arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdasta tulkitaan siten, että sitä voidaan soveltaa ainoastaan aluksiin, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, tämä johtaisi siihen, että tämä edellytys menettää merkityksensä, koska matkustajaliikenne on myös kaupallista toimintaa, joka on nimenomaisesti vapautettu verosta kyseisessä artiklassa.

(13) Tuomio 21.3.2013, komissio v. Ranska (C-197/12, ei julkaistu, EU:C:2013:202, 22 kohta).

(14) Ks. analogisesti säännöksestä, jonka soveltamisala on laajempi kuin sen asetuksen

tarkoitus, johon kyseinen säännös sisältyy, tuomio 13.6.2018, Deutscher Naturschutzring (C-683/16, EU:C:2018:433, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(15) On syytä jälleen muistuttaa, että oikeuskäytännön mukaan 148 artiklan soveltamisalaan kuuluvat toiminnot vapautetaan verosta, koska ne ”rinnastetaan vientiin”. Koska vesialuksen on liikennöitävä arvonlisäverodirektiivin alueellisen soveltamisalan ulkopuolella, jotta se voi kuulua kyseisen säännöksen soveltamisalaan, tämä liikkuminen voisi uskoakseni selittää sen, miksi kyseinen säännös on sijoitettu 7 lukuun, jonka otsikko on ”Kansainvälisen liikenteen vapautukset”.

(16) Ks. esim. tuomio 11.4.2013, HK Danmark (C-335/11 ja C-337/11, EU:C:2013:222, 28–30 kohta).

(17) Tältä osin voidaan todeta, että YK:n merioikeusyleissopimuksen hyväksymisestä tehdyssä päätöksessä 98/392/EY ei mainita sen voimaantuloajankohtaa. SEUT 297 artiklan mukaan säädös, jossa ei säädetä voimaantulosta, tulee voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä siitä, kun se on julkaistu. Koska päätös 98/392/EY julkaistiin 23.6.1998, sen on katsottava tulleen voimaan 13.7.1998.

(18) Tuomiossa korostettiin, että ”tämä toteamus vahvistetaan kyseisen yleissopimuksen 58 artiklan 1 kohdassa ja 79 artiklan 1 kohdassa, joissa varataan tietyin edellytyksin kaikille muille valtioille oikeus laskea merenalaisia kaapeleita näille alueille”.

(19) Itse asiassa pääasiassa kyseessä oleva ongelma vaikuttaa johtuvan siitä, ettei Romania ollut saattanut 148 artiklan c alakohtaa asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöään ajankohtana, jona porauslautat ostettiin. Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 143 §:n 1 momentin h kohdassa ei nimittäin asetettu vapautuksesta hyötymisen edellytykseksi, että vesialusten toiminta koostuu matkustajien kuljettamisesta korvausta vastaan tai että vesialuksia käytetään kaupalliseen ja teolliseen toimintaan tai kalastustoimintaan avomerellä. Tämä edellytys sisällytettiin kansalliseen lainsäädäntöön ilmeisesti vasta päätöksen nro 3/2015 tekemisen yhteydessä.

(20) Verotuksen neutraalisuuden käsitettä käytetään arvonlisäverotuksen alalla kahdella eri tavalla. Yhtäältä tällä periaatteella luonnehditaan kuudennessa direktiivissä säädetyn vähennysmekanismin tavoitetta, joka on vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan itsessään arvonlisäverollisista liiketoimistaan maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Toisaalta tätä käsitettä käytetään samankaltaisessa mielessä kuin yhdenvertaista kohtelua. Ks. tästä aiheesta tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 48 kohta).

(21) Ks. vastaavasti tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, 34 kohta). Koska porauslautat ovat tuotantotavaroita, niiden käytön muuttumiseen sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 186 artiklaa.

(22) Ks. vastaavasti tuomio 8.5.2003, komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264, 25 kohta). Siltä osin kuin unionin lainsäätäjällä on laaja harkintavalta verotoimenpiteiden toteuttamisessa, se voi kohdella eri tavalla keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja, kunhan niillä on ominaisuus, joka erottaa ne toisistaan niillä tavoiteltava päämäärä huomioon ottaen.

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

(24) Joidenkin tuomioiden mukaan neutraalisuuden periaate ”ilmentää” yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonlisäverotuksessa (tuomio 19.12.2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, 28 kohta ja tuomio 28.11.2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, 38 kohta), kun taas toisissa sitä pidetään erityisenä ilmauksena yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta (tuomio 19.12.2012, Orfey

Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, 33 kohta ja tuomio 7.3.2013, Efir, C-19/12, ei julkaistu, EU:C:2013:148, 28 kohta), joka ei veroasioissa vastaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 17 ja 18 kohta). Äskettäisessä tuomiossaan 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 38 kohta) suuri jaosto omaksui tiukemman lähestymistavan katsoessaan, että tässä jälkimmäisessä merkityksessä verotuksen neutraalisuuden käsite vastaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta mutta että unionin lainsäätäjälle on tunnustettava laaja harkintavalta verotoimenpiteen toteuttamisessa.

(25) Ks. tuomio 12.11.2014, Guardian Industries ja Guardian Europe v. komissio (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, 51 kohta) ja tuomio 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 35 kohta).

(26) Ks. vastaavasti tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(27) Tässä tapauksessa väitetty yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen on seurausta arvonlisäverodirektiivin kahden erillisen säännöksen olemassaolosta. Koska näillä kahdella säännöksellä on erilliset tavoitteet ja koska kysymys siitä, ovatko kaksi tilannetta toisiinsa rinnastettavia, on määritettävä niillä tavoiteltavien päämäärien valossa, yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen ei lähtökohtaisesti voida vedota.