

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. HOGAN

van 10 april 2019 (1)

Zaak C-291/18

Grup Servicii Petroliere SA

tegen

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

[verzoek van de Curte de Apel Bucure?ti (belastingrechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 148, onder a) en c) – Vrijstelling – Levering van opvijzelbare offshoreboorplatformen – Schip – Definitie – Voorwaarde van de vaart op volle zee”

1. Is een „opvijzelbaar” offshoreboorplatform „een schip voor de vaart op volle zee [...]”? Dit is de hoofdvraag die het Hof thans dient te beantwoorden naar aanleiding van een verzoek van de Curte de Apel Bucure?ti (belastingrechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië).

2. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding tussen Grup Servicii Petroliere SA (hierna: „GSP”), een vennootschap met zetel in Roemenië, en de Roemeense belastingautoriteiten in een zaak met betrekking tot de van btw vrijgestelde levering van drie opvijzelbare offshoreboorplatformen aan bepaalde Maltese ondernemingen. In dat kader wenst de verwijzende rechter te vernemen of dergelijke opvijzelbare offshoreboorplatformen onder de vrijstelling vallen van artikel 148, onder c) juncto onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

3. Op grond van die bepalingen zijn lidstaten met name verplicht de levering van schepen voor de vaart op volle zee waarmee personenvervoer tegen betaling plaatsvindt of die voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit worden gebruikt, vrij te stellen van btw. Zoals ik zojuist heb opgemerkt, is de essentiële vraag in casu of die bijzondere boorplatformen onder die vrijstelling vallen. Vooraleer ik deze vraag beantwoord, dienen eerst de

relevante bepalingen van het internationaal publiekrecht, het Unierecht en het nationaal recht te worden vermeld.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Internationaal publiekrecht

4. Het op 10 december 1982 te Montego Bay ondertekende Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee (*United Nations Treaty Series*, delen 1833, 1834 en 1835, blz. 3; hierna: „Zeerechtverdrag”) is in werking getreden op 16 november 1994. Dit verdrag werd namens de Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 98/392/EG van de Raad van 23 maart 1998 (PB 1998, L 179, blz. 1).

5. Artikel 2, leden 1 en 2, van het Zeerechtverdrag, met het opschrift „Juridische status van de territoriale zee, van het luchtruim boven de territoriale zee en van de bodem en ondergrond van die zee”, bepaalt:

„1. De soevereiniteit van een kuststaat strekt zich buiten zijn landgebied en zijn binnenwateren en, in het geval van een archipelstaat, zijn archipelwateren, uit over een aangrenzende zeestroom, omschreven als de territoriale zee.

2. Deze soevereiniteit strekt zich uit over het luchtruim boven de territoriale zee en over de bodem en ondergrond van die zee.”

6. Artikel 3 van dat verdrag, met het opschrift „Breedte van de territoriale zee”, luidt:

„Iedere staat heeft het recht de breedte van zijn territoriale zee vast te stellen tot een grens niet verder dan 12 zeemijl gemeten van de basislijnen bepaald overeenkomstig dit verdrag.”

7. Deel V van dat verdrag, met het opschrift „Exclusieve economische zone”, omvat de artikelen 55 tot en met 75.

8. Artikel 56, met het opschrift „Rechten, rechtsmacht en plichten van de kuststaat in de exclusieve economische zone”, bepaalt:

„1. In de exclusieve economische zone bezit de kuststaat:

a) soevereine rechten ten behoeve van de exploratie en exploitatie, het behoud en het beheer van de natuurlijke rijkdommen, levend en niet-levend, van de wateren boven de zeebodem en van de zeebodem en de ondergrond daarvan, en met betrekking tot andere activiteiten voor de economische exploitatie en exploratie van de zone, zoals de opwekking van energie uit het water, de stromen en de winden;

[...]

2. Bij de uitoefening van zijn rechten en het vervullen van zijn plichten ingevolge dit verdrag in de exclusieve economische zone, houdt de kuststaat terdege rekening met de rechten en plichten van andere staten en handelt hij op een wijze die verenigbaar is met de bepalingen van dit verdrag.

3. De rechten vervat in dit artikel met betrekking tot de zeebodem en de ondergrond worden uitgeoefend overeenkomstig deel VI.”

9. Artikel 58 van het Zeerechtverdrag, met het opschrift „Rechten en plichten van andere staten in de exclusieve economische zone”, bepaalt in lid 1:

„In de exclusieve economische zone genieten alle staten, kuststaten dan wel staten zonder zee kust, behoudens de desbetreffende bepalingen van dit verdrag, de in artikel 87 bedoelde vrijheid van scheepvaart en de vrijheid van overvliegen en onderzeese kabels en pijpleidingen te leggen en andere internationaal rechtmatige soorten gebruik van de zee samenhangend met deze vrijheden, zoals die verband houdend met de normale werkzaamheden van schepen, luchtvaartuigen, en onderzeese kabels en pijpleidingen, en verenigbaar met de andere bepalingen van dit verdrag.”

10. Deel VI van het Zeerechtverdrag, met het opschrift „Continentaal plat”, omvat de artikelen 76 tot en met 85.

11. Artikel 77, met het opschrift „Rechten van de kuststaat op het continentale plat”, bepaalt in lid 1:

„De kuststaat oefent over het continentale plat soevereine rechten uit ter exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van het plat.”

12. Artikel 78 heeft als opschrift „Juridische status van de bovengelegen wateren en het luchtruim boven die wateren en de rechten en vrijheden van andere staten”. Lid 2 ervan luidt als volgt:

„De uitoefening van de rechten van de kuststaat over het continentale plat mag geen inbreuk maken op of leiden tot ongerechtvaardigde belemmering van de scheepvaart en andere rechten en vrijheden van andere staten, zoals bepaald in dit verdrag.”

B. Europees recht

1. Zesde richtlijn

13. De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB 2001, L 376, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”), bepaalde in artikel 15 ervan:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

4. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen:

a) schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit;

b) reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee of schepen voor de kustvisserij, voor wat laatstgenoemde schepen betreft met uitzondering van scheepsvoorraden;

[...]

5. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt 4, sub a) en b), bedoelde zeeschepen alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen - met inbegrip van uitrusting voor de visserij - die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

[...]"

14. De Zesde richtlijn is ingetrokken bij de btw-richtlijn, die in werking is getreden op 1 januari 2007.

2. Btw-richtlijn

15. In overweging 3 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Een heldere en rationele presentatie van de bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving, vergt dat de structuur en de formulering van de richtlijn worden herschikt, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht. Niettemin moet een gering aantal materiële wijzigingen die inherent zijn aan de herschikkingsexercitie, in de tekst worden aangebracht. De wijzigingen in kwestie zijn limitatief vermeld in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding.”

16. Artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn, in hoofdstuk 6, met het opschrift „Vrijstellingen bij uitvoer”, bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

[...]

d) diensten bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd teneinde deze werkzaamheden in de Gemeenschap te ondergaan, en die door of voor rekening van de dienstverrichter of de niet binnen hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden vervoerd of verzonden naar een plaats buiten de Gemeenschap;

e) diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a), vallen.”

17. Artikel 148 van de btw-richtlijn, in hoofdstuk 7, met het opschrift „Vrijstellingen met betrekking tot internationaal vervoer”, van titel IX, luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit alsmede van reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee of schepen voor de kustvisserij, behalve, wat de laatstgenoemde schepen betreft, de scheepsvoorraden;

[...]

c) de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt a) bedoelde schepen, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

[...]”

18. Artikel 156 van die richtlijn is opgenomen in hoofdstuk 10, met het opschrift „Vrijstellingen voor handelingen met betrekking tot het internationale goederenverkeer”. Het bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen vrijstelling verlenen voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die bestemd zijn om bij de douane te worden aangebracht en, in voorkomend geval, in tijdelijke opslag te worden geplaatst;

b) de levering van goederen die bestemd zijn om in een vrije zone of een vrij entrepot te worden geplaatst;

c) de levering van goederen die bestemd zijn om onder een stelsel van douane-entrepots of onder een stelsel van actieve veredeling te worden geplaatst;

d) de levering van goederen die bestemd zijn om in de territoriale zee te worden toegelaten om integrerend deel uit te maken van boor- of werkeilanden, met het oog op de bouw, de reparatie, het onderhoud, de verbouwing of de uitrusting van die boor- of werkeilanden, of om die boor- of werkeilanden met het vasteland te verbinden;

e) de levering van goederen die bestemd zijn om in de territoriale zee te worden toegelaten voor de bevoorrading van boor- of werkeilanden.

2. De in lid 1 bedoelde plaatsen zijn de plaatsen die als zodanig in de geldende communautaire douanevoorschriften zijn omschreven.”

3. Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

19. Artikel 38 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1) bepaalt:

„1. Onder ‚vervoermiddelen‘ als bedoeld in artikel 56 en artikel 59, eerste alinea, onder g), van richtlijn 2006/112/EG worden mede verstaan voertuigen, al dan niet gemotoriseerd, alsook ander materieel en andere toestellen bestemd voor het vervoer van personen of zaken van de ene naar een andere plaats, die door voertuigen kunnen worden getrokken, gesleept of geduwd en die gewoonlijk voor vervoer zijn ontworpen en daarvoor feitelijk kunnen worden gebruikt.

2. Onder de in lid 1 bedoelde vervoermiddelen worden in het bijzonder de volgende voertuigen verstaan:

[...]

d) vaartuigen;

[...]”

C. Nationaal recht

20. Artikel 143 van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek”), met het opschrift „Vrijstellingen voor uitvoer of andere soortgelijke transacties, voor intracommunautaire leveringen en voor internationaal en intracommunautair vervoer”, bepaalt in de versie die in mei 2008 van kracht was:

„(1) Vrijgesteld van belasting zijn:

[...]

h) indien het schepen betreft die bestemd zijn voor de zeevaart en worden gebruikt voor internationaal vervoer van personen en/of goederen, voor visserij of enige andere economische activiteit dan wel voor reddingswerk of bijstand op zee, de volgende activiteiten:

1. het leveren, verbouwen, repareren, onderhouden, bevrachten, leasen en verhuren van schepen, alsmede het leveren, leasen, verhuren, repareren en onderhouden van voorwerpen die met schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen, met inbegrip van visserijuitrusting;

[...]”

21. Artikel 144 van het belastingwetboek, met het opschrift „Bijzondere vrijstellingen in verband met het internationale goederenvervoer”, luidt:

„(1) Van belasting zijn vrijgesteld:

a) de levering van goederen die:

[...]

7. toegelaten zullen worden tot de territoriale wateren:

- om te worden gebruikt op boor- of productieplatformen, met het oog op de bouw, de reparatie, het onderhoud, de verbouwing of het hergebruik van deze platformen of om deze boor- of productieplatformen met het vasteland te verbinden;

- voor de levering van brandstoffen en de bevoorrading van boor- of productieplatformen;

[...]"

22. Artikel 23 van Ordonan?a Guvernului No. 42/1997 privind transportul maritim ?i pe c?ile navigabile interioare (regeringsverordening nr. 42/1997 inzake vervoer over zee en de bevaarbare binnenwateren) bepaalt:

„Voor de toepassing van deze verordening worden onder schepen verstaan:

a) alle soorten zee- en binnenvaartschepen, met of zonder voortstuwing, die aan de oppervlakte of onder water varen, bestemd voor het vervoer van goederen en/of personen, visserij, sleep- of duwvaart;

b) drijvende installaties zoals baggervaartuigen, drijvende elevatoren, drijvende hijskranen, drijvende grijperkranen en dergelijke, met of zonder voortstuwing;

c) drijvende constructies die normaal gesproken niet bestemd zijn voor verplaatsing, zoals drijfdokken, drijvende aanlegsteigers, pontons, drijvende hangars voor vaartuigen, boorplatformen en dergelijke, drijvende vuurtorens;

d) pleziervaartuigen.”

23. In punt 1 van Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (beschikking nr. 3/2015 van de centrale belastingcommissie) wordt vastgesteld:

„Van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2013: in het geval van voor de zeevaart bestemde schepen, gebruikt voor het internationaal vervoer van personen en/of goederen, voor visserij of een andere economische activiteit op zee, zijn de btw-vrijstellingen zoals bedoeld in artikel 143, lid 1, onder h), van [...] het belastingwetboek [...] van toepassing indien het schip daadwerkelijk en hoofdzakelijk wordt gebruikt voor de vaart op zee. Om vast te stellen of een schip daadwerkelijk en hoofdzakelijk op zee wordt gebruikt, dienen niet alleen objectieve criteria, zoals de lengte of het tonnage van het schip, in aanmerking te worden genomen, maar kunnen deze criteria worden aangewend om schepen die hoe dan ook niet voldoen aan de in artikel 143, lid 1, onder h), van het belastingwetboek neergelegde voorwaarden, namelijk die welke niet geschikt zijn voor de zeevaart, uit te sluiten van de vrijstellingen. [...] Het begrip vaart ,op zee' in de zin van [de btw-richtlijn] en van artikel 143, lid 1, onder h), van het belastingwetboek dekt ieder deel van de zee buiten de territoriale wateren van ieder land voorbij de grens van 12 zeemijl, gemeten vanaf de overeenkomstig het internationale zeerecht ([Zeerechtverdrag]) vastgestelde basislijnen.”

II. Hoofdgeding en prejudiciële vragen

24. In mei 2008 heeft GSP aan zekere van Malta afkomstige kopers drie opvijzelbare offshoreboorplatformen verkocht die gebruikt werden in de Zwarte Zee (en meer bepaald, volgens de informatie in het verzoek van de verwijzende rechter, in de territoriale wateren van Roemenië) voor boringen. Opvijzelbare platformen, of zelfliftende installaties, zijn mobiele platformen die bestaan uit een drijvende romp die is uitgerust met verschillende beweegbare pijlers. Het feit dat de boorinstallatie op een romp is gemonteerd die kan drijven wanneer de pijlers ervan worden opgetrokken, maakt het mogelijk die installatie samen met alle eraan bevestigde apparatuur te vervoeren naar de geplande boorlocatie. Wanneer de installatie die locatie bereikt, worden de pijlers neergelaten („opgevijseld”) in het water. De pijlers verankeren aldus de installatie op de zeebodem en tillen het rompplatform dan hoog boven het zeeoppervlak. Wanneer de installatie zich in die staat met omlaag gelaten pijlers (of „opgevijselde” staat) bevindt, vormt zij een statisch platform. Pas wanneer de pijlers aan het einde van de booractiviteit worden ingetrokken, kan de

romp weer drijven.

25. Uit de stukken voor het Hof komt naar voren dat de drie betrokken platformen niet over eigen voortstuwing beschikken, maar moeten worden verplaatst door ze te verslepen. Ter terechtzitting is dit bevestigd. Hoewel het Hof ter terechtzitting erover werd ingelicht dat het platform bemand is, dat er een logboek bestaat en dat het platform door middel van zijn motoren kan worden gemanoeuvreerd om het hoofd te bieden aan zeestromen en -stroming, lijkt het – ook al staat het uiteindelijk aan de verwijzende rechter om dergelijke feiten te verifiëren – dat het platform, zelfs wanneer het zich in drijvende staat bevindt, van de ene naar de andere locatie wordt verplaatst door middel van sleepboten.

26. Ter gelegenheid van die verkooptransactie heeft GSP voor de levering van die platformen facturen uitgereikt met toepassing van de vrijstellingsregeling inzake btw, zoals neergelegd in de nationale wetgeving [artikel 143, lid 1, onder h), van het belastingwetboek] ter omzetting van artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn. Na de verkoop bleef GSP die platformen gebruiken in de Zwarte Zee onder de voorwaarden van een rompbevrachtingsovereenkomst.

27. Op 23 mei 2016 heeft de Roemeense belastingdienst na vaststelling van een belastinginspectieverslag een wijzigingsaanslag inzake de btw gestuurd op grond dat de boorplatformen weliswaar als schepen in de zin van de nationale wetgeving konden worden beschouwd en geschikt waren voor onbeperkt gebruik op zee, maar tijdens de booractiviteiten niet varen, maar zich eerder in stationaire staat bevinden: de pijlers zijn omlaag gelaten, steunen op de zeebodem en tillen het ponton (het drijvende gedeelte) boven het zeeoppervlak tot een hoogte van 60 tot 70 meter. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder h), van het belastingwetboek moest worden aangetoond dat het betrokken schip daadwerkelijk en hoofdzakelijk op volle zee vaart. De Roemeense belastingdienst was evenwel van mening dat uit het bewijsmateriaal bleek dat de platformen daadwerkelijk en hoofdzakelijk in stationaire staat worden gebruikt om boringen te verrichten en niet om te varen, welke activiteit slechts subsidiair is ten opzichte van het boren.

28. GSP maakte bezwaar tegen die wijzigingsaanslag, welk bezwaar op 24 november 2016 door de Roemeense nationale belastingdienst is afgewezen.

29. Verzoekster heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen de wijzigingsaanslag, het verslag van de belastinginspectie en de beschikking op het bezwaar.

III. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

30. De verwijzende rechter meent dat het noodzakelijk is te verduidelijken, in de eerste plaats, of de vrijstelling van artikel 148, onder c) juncto onder a), van de btw-richtlijn van toepassing is op de levering van opvijzelbare offshoreboorplatformen, dat wil zeggen of dergelijk platform onder het begrip „schip” als bedoeld in die bepaling valt. In de tweede plaats en indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend is, wenst de verwijzende rechter te vernemen of de vrijstelling van artikel 148, onder c) juncto onder a), van de btw-richtlijn afhankelijk is van de voorwaarde dat de activiteit van het varen op volle zee de overhand heeft ten opzichte van die van het boren.

31. In die omstandigheden heeft de Curte de Apel București de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 148, onder c) juncto onder a), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde onder bepaalde voorwaarden geldt voor de levering van een opvijzelbaar offshoreboorplatform, dat wil zeggen dat een opvijzelbaar offshoreboorplatform onder het begrip ‚schip’ in de zin van de voornoemde Unierechtelijke

bepaling valt, aangezien die bepaling volgens het opschrift van hoofdstuk 7 van die richtlijn ,vrijstellingen met betrekking tot internationaal vervoer' regelt?

2) Indien de voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 148, onder c) juncto onder a), van [de btw-richtlijn] dan aldus worden uitgelegd dat een wezenlijke voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde op een opvrijzelbaar offshoreboorplatform dat tot op volle zee is gevaren, is dat dit boorplatform zich daar tijdens de exploitatie ervan (als commerciële/industriële activiteit) daadwerkelijk in mobiele, drijvende staat bevindt, door zich van het ene punt naar het andere over zee te verplaatsen, voor een langere periode dan het zich als gevolg van het uitvoeren van offshoreboorwerkzaamheden in stationaire, onbeweeglijke staat bevindt, dat wil zeggen dat het varen daadwerkelijk de overhand dient te hebben ten opzichte van het boren?"

32. Grup Servicii Petroliere, de Belgische, de Italiaanse en de Roemeense regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Verder hebben Grup Servicii Petroliere, de Roemeense regering en de Europese Commissie pleidooi gehouden ter terechtzitting van 28 februari 2019.

IV. Analyse

A. Inleidende opmerking

33. Allereerst kan worden opgemerkt dat in overweging 3 van de btw-richtlijn te lezen staat dat de vaststelling van die richtlijn in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel heeft aangebracht, met uitzondering van een gering aantal materiële wijzigingen die limitatief zijn vermeld in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding van de richtlijn. Derhalve kan die richtlijn in essentie worden beschouwd als een consoliderende wetgevende maatregel.

34. Aangezien de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding van de btw-richtlijn, die zijn neergelegd in de artikelen 411 tot en met 414 van deze richtlijn, niet verwijzen naar artikel 148, onder a) of c), moet dit artikel worden geacht dezelfde betekenis te hebben als artikel 15, lid 4, van de Zesde richtlijn, dat op soortgelijke wijze was geformuleerd.(2) Dientengevolge moet de bestaande rechtspraak met betrekking tot artikel 15, lid 4, van de Zesde richtlijn in aanmerking worden genomen bij de uitlegging van artikel 148, onder a) en c), van de btw-richtlijn.(3)

35. Met betrekking tot artikel 15, lid 4, van de Zesde richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat de onder die bepaling vallende handelingen vrijstelling genieten omdat zij worden „gelijkgesteld met uitvoerhandelingen”.(4) Met andere woorden, die handelingen moeten worden behandeld alsof zij buiten het grondgebied van de Unie hebben plaatsgevonden.(5)

36. In zijn arrest van 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 26), heeft het Hof bevestigd dat handelingen die onder artikel 148, onder a) en c), vallen, vrijstelling genieten omdat zij worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen.

37. Het is in het licht van deze doelstelling dat de twee gestelde vragen kunnen worden onderzocht.

B. Beantwoording van de twee vragen

38. De verwijzende rechter wenst met zijn twee vragen in essentie te vernemen of artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn gelezen in samenhang met artikel 148, onder a), van die richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling van die eerste bepaling van toepassing is op

opvijzelbare offshoreboorplatformen.

39. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de levering van de in punt a) van artikel 148 bedoelde schepen op grond van artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn is vrijgesteld van btw. Derhalve dient voor de vaststelling of de levering van opvijzelbare offshoreboorplatformen onder die vrijstelling valt, in de eerste plaats te worden bepaald wat in dat verband wordt bedoeld met het in artikel 148, onder c), gebruikte woord „schip”, en, in de tweede plaats, welke kenmerken een schip moet hebben om binnen de werkingssfeer van artikel 148, lid a), van de btw-richtlijn te vallen, zodat het kan worden vrijgesteld.

Gebruikelijke betekenis van de termen „schip” en „vaart”

40. De betekenis van het begrip „schip” is uiteraard sterk afhankelijk van de specifieke context van de betrokken bepaling.

41. In het kader van het internationale recht is het misschien niet verwonderlijk dat bijvoorbeeld het Internationaal Verdrag ter voorkoming van verontreiniging door schepen (1973) (Marpol) (zoals gewijzigd door het Protocol van 1978) (Londen) een schip heeft omschreven als „elk vaartuig, *van welk type ook*, dat in het mariene milieu opereert, waaronder begrepen: draagvleugelboten, luchtkussenvaartuigen, onderwatervaartuigen, vaartuigen in drijvende toestand, alsmede vaste en drijvende platformen”.⁽⁶⁾ Het Marpol-verdrag omschreef het begrip „schip” natuurlijk zeer ruim omdat het ziet op de preventie van vervuiling van de zee. Gelet op die doelstelling is het in feite niet van belang of die vervuiling afkomstig was van een vast platform ter ondersteuning van een booreiland dan wel van een conventioneel zeevaartuig, zoals een schip of een boot. Dat is in essentie de reden waarom het Marpol-verdrag onder het begrip „schip” ook dergelijke vaste of drijvende platformen verstaat.

42. De bewoordingen van het huidige artikel 148, onder a) en c), van de btw-richtlijn zijn van belang. De vrijstelling geldt immers niet gewoon voor „schepen” zonder meer, maar voor „schepen voor de vaart op volle zee”. In dat verband gebruikt de richtlijn dezelfde verheven taal voor belangrijke aspecten van maritiem recht als de wetgeving van sommige lidstaten.⁽⁷⁾ De zinsnede „voor de vaart op volle zee” is evenwel een belangrijke en mijns inziens beslissende kwalificatie van het woord „schip”.

43. In het alledaagse spraakgebruik betekent het woord „schip” een of andere constructie waarmee een activiteit op het water kan worden uitgeoefend, waaronder het vervoer van personen of goederen, ongeacht of die activiteit tegen betaling of anderszins, of louter voor recreatieve doeleinden wordt uitgeoefend.⁽⁸⁾ Daarom twijfel ik eraan of een platform van het soort dat in casu aan de orde is, als een „schip” in die betekenis kan worden omschreven, aangezien het geen personen of goederen op het water vervoert: het is meer een grote, door de mens gemaakte machineconstructie die, eenmaal vervoerd, op de zeebodem wordt geplaatst om boringen te verrichten. Hoewel het Hof ter terechtzitting is meegedeeld dat er bemanning aanwezig is op het boorplatform en dat het een logboek heeft, kan worden opgemerkt dat die platformen vele standaardkenmerken van een varend schip, zoals een boeg, ankers of een roer, niet lijken te hebben, hoewel het uiteindelijk aan de nationale rechter staat om dat na te gaan. Zij lijken evenmin te beschikken over conventionele stuurinrichtingen: er blijkt bijvoorbeeld geen stuurhuis te zijn, maar ook die aspecten moeten door de nationale rechter worden geverifieerd. Bovendien zijn de betrokken constructies, zoals aan het Hof ter terechtzitting is verklaard, platformen die niet over eigen voortstuwing beschikken.

44. Maar zelfs wanneer ik mij op dat punt vergis en een „opvijzelbaar” boorplatform toch als een „schip” kan worden aangemerkt, betekent het feit dat het platform (anders dan ik meen) als een „schip” zonder meer zou kunnen worden beschouwd, niet dat het ook een schip „voor de vaart

op volle zee” is, zoals vereist door artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn.

45. Het is waar dat in sommige taalversies van artikel 148, onder a), niet uitdrukkelijk sprake is van de eis dat het „voor de vaart” wordt gebruikt. In de Duitse versie bijvoorbeeld is gewoon bepaald dat het schip op volle zee moet worden gebruikt.⁽⁹⁾ Aangezien het doel van artikel 148 er echter in bestaat vrijstelling te verlenen voor de levering van schepen die plaatsvindt binnen de territoriale werkingssfeer van de btw-richtlijn, maar die schepen bedoeld zijn om economische activiteiten buiten die werkingssfeer te verrichten, is voor de toepassing van die bepaling op een schip impliciet maar noodzakelijk vereist dat dit schip ten minste vaart om de Uniewateren te verlaten.

46. Daaruit volgt dat een opvijzelbaar boorplatform, zelfs wanneer het ook een „schip” is, enkel onder de definitie van artikel 148, onder a), valt als het wordt gebruikt voor de vaart op volle zee. Vaart betekent in essentie de nautische kunst van de zeevaart. Zij houdt in dat de navigator de plaats van het schip kan bepalen en de toekomstige koers van het schip in kaart kan brengen.

47. Wat de term „volle zee” betreft, blijkt duidelijk uit artikel 86 van het Zeerechtverdrag dat het internationale recht volle zee beschouwt als „alle delen van de zee die niet zijn begrepen in de exclusieve economische zone, in de territoriale zee of in de binnenwateren van een staat, of in de archipelwateren van een archipelstaat”.

48. De context van artikel 148, onder a) en c), veronderstelt dus noodzakelijkerwijs dat het betrokken schip ten minste in staat moet zijn om ver van de kust te varen. Dat betekent dan weer dat de navigator de koers van het schip in kaart kan brengen en dat het schip zichzelf kan voortstuwen. Wat er ook zij van de nautische eigenschappen van de betrokken boorplatformen, het is duidelijk dat die platformen niet worden gebruikt voor de vaart op volle zee, juist omdat zij niet over eigen voortstuwing beschikken.

49. Uiteraard zijn die platformen ontworpen om bestand te zijn tegen ongunstige weeromstandigheden en, zoals ter terechtzitting nader werd verklaard, kunnen zij worden vervoerd op volle zee en heeft zulk vervoer op volle zee regelmatig plaatsgevonden. Dit betekent echter niet dat die boorplatformen „voor de vaart op volle zee” worden gebruikt. Ik ben van mening dat elke andere slotsom taalvervorming zou inhouden en terecht door de zeevarende gemeenschap met enige scepsis zou worden bekeken. Ik meen dat het betrokken platform realistisch gezien in geen geval als een „zeeschip” kan worden omschreven.

50. Verder zou evenzeer kunnen worden opgemerkt dat elke vrijstelling van de werkingssfeer van de btw-richtlijn strikt moet worden uitgelegd⁽¹⁰⁾, en de argumenten om dergelijke „opvijzelbare” boorplatformen binnen de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 148, onder c), te laten vallen, zijn niet overtuigend naar voren gebracht.

51. Om al die redenen is de vrijstelling van artikel 148, onder c), niet van toepassing op dergelijke boorplatformen.

Alternatieve benadering

52. Zelfs indien de algemeen aanvaarde betekenis van de termen „schip” en „vaart” terzijde wordt geschoven, ben ik in ieder geval van mening dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding via een andere methode tot precies dezelfde slotsom kan worden gekomen, namelijk dat de vrijstelling in artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn niet van toepassing is.

53. Vast staat dat het woord „schip”, wanneer alleen rekening wordt gehouden met het doel van artikel 148, onder a) en c), – dat erin bestaat bepaalde handelingen vrij te stellen, aangezien

zij worden „gelijkgesteld met uitvoerhandelingen” of, meer precies, aangezien zij verband houden met leveringen van goederen of diensten die bestemd zijn om te worden gebruikt voor activiteiten buiten het grondgebied van de Unie –, moet worden opgevat als een constructie die de Uniewateren moet kunnen verlaten, zij het noodzakelijkerwijs op eigen kracht.⁽¹¹⁾ Wanneer het woord „vaart” verder uit dat oogpunt wordt beschouwd, kan het worden geacht te verwijzen naar de beweging die een schip dient te maken om de Uniewateren te verlaten met het oog op de uitvoering van zijn activiteiten buiten de territoriale werkingssfeer van de btw-wetgeving.

54. Er zij echter ook aan herinnerd dat artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn, naast de voorwaarde van een schip voor de vaart, nog twee andere voorwaarden stelt. Ten eerste moet het schip bestemd zijn voor een van de in artikel 148, onder a), van die richtlijn genoemde activiteiten. Ten tweede is die vrijstelling, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld in de context van de Zesde richtlijn⁽¹²⁾ en de btw-richtlijn⁽¹³⁾, niet van toepassing in gevallen waarin schepen die tegen betaling passagiers vervoeren en in gevallen van schepen die worden gebruikt voor commerciële of industriële activiteiten, *voor zover* die activiteiten niet op volle zee plaatsvinden.

55. Wat de activiteiten betreft die een schip moet verrichten om voor vrijstelling in aanmerking te komen, heeft de verwijzende rechter er in zijn eerste vraag op gewezen dat artikel 148 van de btw-richtlijn wordt vermeld in hoofdstuk 7 van die richtlijn, welk hoofdstuk het opschrift „Vrijstellingen met betrekking tot internationaal vervoer” heeft.

56. Aangezien het opschrift van een hoofdstuk wordt gekozen in het licht van de bestanddelen van de voornaamste bepalingen van dat hoofdstuk, hebben niet alle bepalingen van dat hoofdstuk noodzakelijkerwijs een werkingssfeer die beperkt is tot het onderwerp dat in het opschrift van dat hoofdstuk is vermeld.⁽¹⁴⁾ In het geval van artikel 148, lid a), vloeit uit de bewoordingen van die bepaling zelf voort dat de activiteiten waarvoor vrijstelling wordt verleend, niet louter zijn beperkt tot vervoer, maar elke commerciële, visserij- of industriële activiteit omvatten.⁽¹⁵⁾

57. Uiteraard bestaat er geen twijfel over dat uitvoering van offshorebooractiviteiten door middel van een boorplatform een van de in artikel 148, onder a), bedoelde activiteiten is, aangezien industriële activiteiten booractiviteiten omvatten.

58. De voorwaarde met betrekking tot de volle zee betreft betekent volgens de Roemeense regering en de Commissie dat het schip op volle zee moet worden gebruikt, terwijl de Belgische en de Italiaanse regering betogen dat het volstaat dat een schip geschikt is om dergelijke wateren te bevaren, ongeacht de tijd die het op volle zee doorbrengt. Zij menen dat een schip dat zijn activiteiten in de territoriale wateren van een van de lidstaten uitvoert, in aanmerking kan komen voor de vrijstelling van artikel 148, onder c), zonder dat het op volle zee wordt gebruikt, voor zover het daarheen zou kunnen worden verplaatst.

59. Zoals ik echter reeds heb opgemerkt, zijn de in artikel 148, onder a) en c), bedoelde handelingen vrijgesteld omdat zij verband houden met goederen en diensten die binnen het grondgebied van de Unie zijn gekocht, maar naar verwachting buiten dat grondgebied zullen worden gebruikt. Dit betekent, met andere woorden, dat het betrokken schip zich van een plaats binnen de Uniewateren naar een plaats daarbuiten moet verplaatsen, waar desbetreffende activiteiten zullen worden uitgevoerd. Precies daarom meen ik dat het, anders dan hetgeen de Belgische en de Italiaanse regering betogen, niet volstaat dat een schip geschikt is voor het gebruik op volle zee. Mijns inziens moet het schip hoofdzakelijk en daadwerkelijk worden gebruikt voor een activiteit die op volle zee wordt verricht.

Begrip „volle zee” in artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn

60. Ten slotte moet worden onderzocht wat wordt bedoeld met het begrip „volle zee” in artikel

148, onder a), van de btw-richtlijn.

61. Aangezien dat artikel ertoe strekt handelingen vrij te stellen die worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen, meen ik dat het begrip volle zee moet worden opgevat als het water buiten de territoriale werkingssfeer van de btw-richtlijn.

62. De territoriale werkingssfeer van die richtlijn is bepaald in artikel 5. Volgens die bepaling is de btw-richtlijn van toepassing op handelingen die plaatsvinden binnen een deel van het grondgebied van een van de lidstaten „waarop het Verdrag houdende oprichting van de Europese Gemeenschap [– dat sindsdien is vervangen door het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie –] overeenkomstig [artikel 52 VEU en de artikelen 349 en 355 VWEU] van toepassing is, met uitzondering van het (de) in artikel 6 van deze richtlijn genoemde gebied(en)”.

63. Aangezien het begrip „grondgebied” niet in het Verdrag wordt omschreven, moet het worden bepaald in overeenstemming met de beginselen van internationaal publiekrecht.

64. In dat verband hebben de Roemeense regering en de Commissie ter terechtzitting betoogd dat bij de vaststelling van de Zesde btw-richtlijn, die de nu in artikel 148, onder a), neergelegde vrijstelling reeds bevatte, alleen het te Genève op 29 april 1958 ondertekende Verdrag inzake de territoriale zee en de aansluitende zone (*United Nations Treaty Series*, deel 516, blz. 205) van kracht was en dat de begrippen „grondgebieden” en „volle zee” derhalve moeten worden uitgelegd in het licht van dat verdrag.

65. Er zij echter aan herinnerd dat de voorrang van door de Unie gesloten internationale overeenkomsten op teksten van afgeleid recht betekent dat deze teksten vanaf de datum van inwerkingtreding van deze overeenkomsten conform deze overeenkomsten moeten worden uitgelegd.(16) Aangezien besluit 98/392 op 13 juli 1998 in werking is getreden, voordat de platformen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, werden gekocht, moest het grondgebied van de lidstaten worden beoordeeld in het licht van het Zeerechtverdrag.(17)

66. Volgens artikel 2 van het Zeerechtverdrag strekt de soevereiniteit van de kuststaat zich uit over de territoriale zee en over de bodem en ondergrond van die zee.

67. Overeenkomstig artikel 3 van dat verdrag heeft iedere staat het recht de breedte van zijn territoriale zee vast te stellen tot een grens niet verder dan 12 zeemijl gemeten van de basislijnen bepaald overeenkomstig dit verdrag.

68. Het Zeerechtverdrag bepaalt dat elke kuststaat buiten die grens soevereine rechten bezit over de exclusieve economische zone en het continentale plat. Die rechten zijn echter beperkt tot de activiteiten die zijn vastgesteld in respectievelijk de artikelen 56 en 77 van het Zeerechtverdrag.

69. Zo heeft het Hof in zijn arrest van 29 maart 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, punten 59 en 60), geoordeeld dat de „soevereiniteit van de kuststaat over de exclusieve economische zone en het continentale plat slechts functioneel [is] en [...] zij als zodanig enkel het recht om de in de artikelen 56 en 77 van het Zeerechtverdrag genoemde exploratie? en exploitatiewerkzaamheden uit te voeren [omvat]”.

70. Aangezien de activiteit die in het arrest *Aktiebolaget NN* aan de orde was, de levering en plaatsing van een onderzeese kabel betrof, die niet behoorden tot de in de artikelen 56 en 77 van het Zeerechtverdrag opgesomde activiteiten, oordeelde het Hof dat die handeling niet onder de soevereiniteit van de kustlidstaat viel en derhalve niet kon worden geacht binnen de territoriale werkingssfeer van het gemeenschappelijk btw-stelsel te vallen.(18)

71. Hoewel in casu de boorplatformen de vrijheid van scheepvaart als bedoeld in artikel 58, lid 1, artikel 78 en artikel 87 van het Zeerechtverdrag genieten, is de activiteit die zij uitvoeren de exploratie en de exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van de ondergrond van de oceaانبodem. Dat is echter een van de activiteiten waarover de kuststaat volgens de artikelen 56 en 77 van het Zeerechtverdrag soevereine rechten heeft.

72. Anders dan bij de activiteit die aan de orde was in het arrest Aktiebolaget NN worden, wanneer een constructie booractiviteiten in de exclusieve economische zone of op het continentale plat van een lidstaat verricht, dergelijke activiteiten uitgevoerd binnen de territoriale werkingssfeer van de btw-richtlijn. Derhalve komt de levering van een boorplatform enkel in aanmerking voor de vrijstelling van artikel 148, onder c) juncto artikel 148, onder a), indien het boorplatform zijn activiteiten niet uitvoert in de territoriale zee of in de exclusieve economische zone, noch op het continentale plat van een lidstaat van de Unie.

73. De verwijzende rechter heeft er in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing op gewezen dat de betrokken platformen in het hoofdgeding op het moment van hun aankoop booractiviteiten uitvoerden in de Roemeense territoriale wateren in de Zwarte Zee en dat zij die activiteiten na de aankoop ervan hebben voortgezet.

74. Alle partijen waren het er ter terechtzitting over eens dat de Zwarte Zee volledig onder de ene of andere exclusieve economische zone van een van de verschillende kuststaten ervan valt. Derhalve kan geen enkel deel van de Zwarte Zee worden beschouwd als deel van de volle zee in de zin van artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn.(19) Daaruit volgt dat de levering van deze platformen, zelfs indien die platformen (anders dan ik meen) als „schepen voor de vaart op volle zee” kunnen worden aangemerkt, niettemin niet binnen de werkingssfeer van artikel 148, onder c), valt, juist wegens de plaats waar de boorplatformen onmiddellijk na levering hun activiteiten uitoefenden.

75. Anders dan wat Grup Servicii Petroliere aanvoert, wordt die vaststelling niet weerlegd door het feit dat die platformen in de toekomst naar de Middellandse Zee of de Noordzee kunnen worden verplaatst, noch door het beginsel van fiscale neutraliteit, in casu begrepen in de zin van gelijke behandeling.(20)

76. Inderdaad is het gebruik dat in aanmerking moet worden genomen om de toepasselijke btw-regels te bepalen, in beginsel het gebruik dat onmiddellijk zal plaatsvinden na de aankoop van die goederen of diensten en niet het gebruik dat mogelijksterwijs op enig moment in de toekomst plaatsvindt.(21)

77. Wat verder het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld(22), zij eraan herinnerd dat dit beginsel alleen kan worden ingeroepen ten aanzien van nationale bepalingen.(23)

78. Het is waar dat het beginsel van fiscale neutraliteit in bepaalde rechtspraak wordt opgevat als de vertaling, op het gebied van de btw, van het beginsel van gelijke behandeling(24), dat vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is.(25) De kwestie of situaties vergelijkbaar zijn, moet volgens vaste rechtspraak van het Hof echter worden bepaald tegen de achtergrond van het voorwerp van de betrokken bepalingen en het doel dat zij nastreven, waarbij rekening moet worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het betrokken gebied.(26)

79. Aangezien artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn bepaalde handelingen vrijstelt omdat zij

worden „gelijkgesteld met uitvoerhandelingen”, kunnen alleen schepen die zijn geleverd binnen het grondgebied van de Unie en bestemd zijn om hun activiteiten buiten dat grondgebied uit te oefenen vooraleer zij terugkeren naar hun vertrekpunt, worden geacht zich in een vergelijkbare situatie te bevinden in het licht van die doelstelling. Derhalve kan de wetgever platformen anders behandelen zonder daarbij het beginsel van gelijke behandeling te schenden, naargelang zij hun activiteiten al dan niet op volle zee uitoefenen.(27)

80. Zo ook ben ik van mening dat mijn oplossing het beginsel van gelijke behandeling niet schendt met betrekking tot de bepalingen van artikel 156, onder d), van de btw-richtlijn. Ik meen dat die bepaling in casu inderdaad niet relevant is, ook niet in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit. Terwijl artikel 156, onder d), bepaalt dat btw-vrijstelling kan worden verleend voor de levering van goederen die bestemd zijn om in de territoriale zee te worden toegelaten om integrerend deel uit te maken van boor- of werkeilanden, met het oog op de bouw, de reparatie, het onderhoud, de verbouwing of de uitrusting van die boor- of werkeilanden, of om die boor- of werkeilanden met het vasteland te verbinden, vermeldt dat artikel onder de in aanmerking komende handelingen niet de wederverkoop van boorplatformen.

Conclusie

81. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging op de vragen van de Curte de Apel Bucureşti te antwoorden dat artikel 148, onder c) juncto onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling die is neergelegd in punt c) niet van toepassing is op opvijzelbare offshoreboorplatformen als aan de orde in het hoofdgeding.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zie naar analogie arrest van 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punt 40).

3 Arrest van 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 25).

4 Arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 21), en 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 21).

5 Die bepaling is een maatregel ter bevordering van de mededinging. Aangezien de activiteiten van het betrokken schip plaatsvonden buiten de territoriale werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel, namelijk buiten de Uniewateren, konden de goederen en diensten die nodig waren voor die activiteiten, met inbegrip van de schepen, immers gemakkelijk door exploitanten uit derde landen worden geleverd. Wat de situatie betreft van de voor de bevoorrading van schepen gebruikte goederen, zouden Unieleveranciers, bij ontstentenis van artikel 148, onder a), bovendien in de verleiding kunnen komen om met het oog op de btw-vrijstelling te wachten met de bevoorrading van de schepen totdat deze laatste de Uniewateren hebben verlaten.

6 Cursivering van mij.

7 Zo wordt een „vaartuig” in de wetgeving van Groot-Brittannië (section 742 van de Merchant Shipping Act, 1894) gedefinieerd als „elk schip of elke boot of elke andere omschrijving van vaartuig dat voor de scheepvaart wordt gebruikt”.

8 Of in de woorden van de Supreme Court of Ireland (hoogste rechterlijke instantie, Ierland) in het arrest *The Von Rocks* [1998] 3 *Irish Reports* 41: het plezier dat velen beleven aan het gewoon

„rommelen in boten”. Het citaat is op zijn beurt afkomstig uit *The Wind in the Willows* van K. Graham.

9 In het Duits worden de bewoordingen „auf hoher See [...] eingesetzt sind” gebruikt.

10 Zie bijvoorbeeld arrest van 18 oktober 2007, Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, punten 21 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Die vaststelling wordt niet weerlegd door artikel 38 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Volgens die bepaling omvat het begrip „vervoermiddelen” – die worden omschreven als alle toestellen bestemd voor het vervoer van personen of zaken van de ene naar een andere plaats – weliswaar „vaartuigen”, maar uit de bewoordingen van die bepaling vloeit voort dat de werkingssfeer van die omschrijving beperkt is tot het begrip „vervoermiddelen” als bedoeld in artikel 56 en artikel 59, eerste alinea, onder g), van de btw-richtlijn.

12 Zie arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 14). Afgezien van de in dat arrest bepaalde redenen wil ik erop wijzen dat artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn aldus uitleggen dat het alleen maar van toepassing is op schepen waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, ertoe zou leiden dat die voorwaarde nutteloos wordt, aangezien passagiersvervoer ook een commerciële activiteit is, die in dat artikel uitdrukkelijk wordt vrijgesteld.

13 Arrest van 21 maart 2013, Commissie/Frankrijk (C-197/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:202, punt 22).

14 Zie naar analogie, over een bepaling waarvan de werkingssfeer verder reikt dan het voorwerp van de regeling waarin die bepaling wordt vermeld, arrest van 13 juni 2018, Deutscher Naturschutzring (C-683/16, EU:C:2018:433, punt 43 en volgende).

15 Volgens de rechtspraak zijn handelingen die onder artikel 148 vallen vrijgesteld, aangezien zij worden „gelijkgesteld met uitvoerhandelingen”. Gelet op het feit dat een schip moet varen naar wateren die buiten de territoriale werkingssfeer van die bepaling liggen, meen ik dat die beweging kan verklaren waarom die bepaling is opgenomen in hoofdstuk 7, onder het opschrift „Vrijstellingen met betrekking tot internationaal vervoer”.

16 Zie bijvoorbeeld arrest van 11 april 2013, HK Danmark (C-335/11 en C-337/11, EU:C:2013:222, punten 28-30).

17 Besluit 98/392/EG tot goedkeuring van het Zeerechtverdrag bevat geen datum van inwerkingtreding. Krachtens artikel 297 VWEU treedt een wetgevingshandeling die geen datum bepaalt voor de inwerkingtreding ervan, echter in werking op de twintigste dag volgende op die van haar bekendmaking. Aangezien besluit 98/392/EG is bekendgemaakt op 23 juni 1998, moet het worden geacht op 13 juli 1998 in werking te zijn getreden.

18 Het Hof benadrukte dat die vaststelling werd bevestigd door artikel 58, lid 1, en artikel 79, lid 1, van dat verdrag, volgens welke alle andere staten onder bepaalde voorwaarden gerechtigd zijn om onderzeese kabels in deze zones te leggen.

19 In feite lijkt het probleem in het hoofdgeding te zijn ontstaan doordat Roemenië artikel 148, onder c), op het tijdstip van de aankoop niet correct had omgezet. Artikel 143, lid 1, onder h), van het Roemeense belastingwetboek stelde immers niet als voorwaarde voor vrijstelling dat de activiteiten van de schepen bestonden in passagiersvervoer tegen betaling of het gebruik voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit op volle zee. Blijkbaar werd die

voorwaarde pas bij de vaststelling van beschikking nr. 3/2015 in de nationale wetgeving opgenomen.

20 Het begrip fiscale neutraliteit wordt inzake de btw op twee verschillende wijzen gebruikt. Ten eerste wordt dit beginsel gebruikt om het doel van de aftrekregeling van de Zesde richtlijn aan te duiden, namelijk de ondernemer volledig te ontlasten van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in verband met al zijn economische activiteiten die zelf aan btw zijn onderworpen. Ten tweede wordt dit begrip in een soortgelijke betekenis als gelijke behandeling gebruikt. Zie hierover arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 48).

21 Zie in die zin arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punt 34). Aangezien boorplatformen investeringsgoederen zijn, is artikel 187 van de btw-richtlijn van toepassing op elke wijziging.

22 Zie in die zin arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264, punt 25). Aangezien de Uniewetgever over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikt om belastingmaatregelen te nemen, kan hij goederen of diensten die met elkaar concurreren anders behandelen wanneer zij een kenmerk hebben dat hen onderscheidt in het licht van het door die bepalingen nagestreefde doel.

23 Arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punten 41-43).

24 Volgens sommige arresten is het beginsel van fiscale neutraliteit de „vertaling” op het gebied van de btw van het beginsel van gelijke behandeling (arresten van 19 december 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, punt 28, en 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 38), terwijl het in sommige andere arresten wordt beschouwd als een specifieke uitdrukking van dat beginsel (arresten van 19 december 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punt 33, en 7 maart 2013, Efir, C-19/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:148, punt 28), die niet samenvalt met het beginsel van gelijke behandeling (arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punten 17 en 18). De Grote kamer heeft met haar recente arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 38), een strengere benadering aangenomen, namelijk dat het begrip fiscale neutraliteit in zijn tweede betekenis gelijk is aan het beginsel van gelijke behandeling, maar dat een ruime beoordelingsbevoegdheid moet worden gegeven aan de Uniewetgever voor de vaststelling van belastingmaatregelen.

25 Zie arresten van 12 november 2014, Guardian Industries en Guardian Europe/Commissie (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punt 51), en 4 mei 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 35).

26 Zie in die zin arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In casu is de vermeende schending van het beginsel van gelijke behandeling het gevolg van het feit dat de btw-richtlijn twee afzonderlijke bepalingen bevat. Aangezien die twee bepalingen afzonderlijke doelstellingen nastreefden en de vraag of de twee situaties vergelijkbaar zijn, moet worden beantwoord tegen de achtergrond van de doelstellingen die zij nastreven, kan in beginsel geen schending van het beginsel van gelijke behandeling worden ingeroepen.