CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. YVES BOT
présentées le 14 décembre 2006 [1]

I — Introduction

1. Dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, la Cour est interrogée sur le sens qu'il convient de donner à plusieurs notions figurant dans la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales [2].

2. Il lui est demandé, en particulier, d'interpréter la notion d'«eaux communautaires» par rapport à celle de «voies navigables intérieures».

3. La Cour devra également dire pour droit si l'exploitation dans les eaux communautaires d'une drague porteuse doit être considérée entièrement comme de la «navigation» au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81 ou s'il convient de distinguer les différentes activités exécutées par cette drague au cours d'une intervention, à savoir, notamment, celles qui sont relatives aux déplacements à vide, aux manœuvres dues aux opérations de dragage et au transport des matériaux aspirés lors de ces opérations.

4. Dans les présentes conclusions, nous aborderons ces deux problèmes successivement.

5. Concernant, en premier lieu, la recherche d'un critère permettant de distinguer les notions d'eaux communautaires et de voies

1 — Langue originale: le français.

2 — JO L 316, p. 12. Directive telle que modifiée, en dernier lieu, par la directive 94/74/CE du Conseil, du 22 décembre 1994, modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, la directive 92/81/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales ainsi que la directive 92/82/CEE concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales (JO L 365, p. 46, ci-après la «directive 92/81»). La directive 92/81 a été abrogée par la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO L 283, p. 51).

navigables intérieures, nous écarterons celui de la «ligne de base», au sens des articles 3 à 7 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer, signée à Montego Bay le 10 décembre 1982 [3]. Nous rejetterons également l'approche fonctionnelle qui consiste, en substance, à soutenir que les eaux communautaires, au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81, correspondent à toutes les eaux dans lesquelles se pratique normalement la navigation maritime à des fins commerciales.

6. Nous soutiendrons, en revanche, l'interprétation selon laquelle la notion d'eaux communautaires comprend les eaux maritimes qui relèvent de la souveraineté ou de la juridiction des États membres, à l'exception des voies navigables intérieures visées à l'article 8, paragraphe 2, sous b), de la directive 92/81. Nous démontrerons aussi que ces voies navigables intérieures sont constituées de l'ensemble des voies du réseau navigable interne de la Communauté, telles qu'elles sont énumérées à l'annexe I de la directive 82/714/CEE du Conseil, du 4 octobre 1982, établissant les prescriptions techniques des bateaux de la navigation intérieure [4].

7. S'agissant, en second lieu, de l'interprétation de la notion de «navigation dans des eaux communautaires», au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81, nous indiquerons, d'abord, que, dans la mesure où une drague porteuse dispose d'un système de propulsion qui lui procure une autonomie dans ses déplacements, ceux-ci doivent être assimilés à de la navigation. Nous suggérerons ensuite à la Cour de répondre à la juridiction de renvoi que cette notion couvre les manœuvres effectuées par une drague porteuse durant les opérations d'aspiration du fond de l'eau, c'est-à-dire les déplacements effectués par cette drague durant l'exécution de son activité de dragage.

II — Le cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

8. En matière de droits d'accises, la directive 92/12/CEE du Conseil [5] fixe les règles relatives au régime général des produits soumis à accises. Aux termes de son article 2, paragraphe 1, «[l]a présente directive, ainsi que les directives mentionnées à l'article 1er, paragraphe 2, sont d'application sur le territoire de la Communauté tel qu'il est défini, pour chaque État membre, par le traité instituant la Communauté économique européenne et en particulier son article 227 [devenu, après modification, article 299 CE]», à l'exclusion d'un certain nombre de territoires nationaux expressément énumérés.

3 — Convention approuvée au nom de la Communauté européenne par la décision 98/392/CE du Conseil, du 23 mars 1998 (JO L 179, p. 1), et ratifiée par tous les États membres de l'Union européenne (ci-après la «convention sur le droit de la mer»).

4 — JO L 301, p. 1.

5 — Directive du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1).

9. Les directives spécifiques prévues à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 92/12 sont, d'une part, la directive 92/81, en cause dans la présente procédure préjudicielle, et, d'autre part, la directive 92/82/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales [6].

10. Selon le cinquième considérant de la directive 92/81, «il est nécessaire de prévoir certaines exonérations obligatoires au niveau communautaire».

11. Le sixième considérant de cette directive prévoit, toutefois, «qu'il y a lieu de permettre aux États membres d'appliquer, s'ils le souhaitent, certaines autres exonérations ou taux réduits à l'intérieur de leur territoire, lorsque cela n'entraîne pas de distorsions de concurrence».

12. Cette dualité entre les exonérations obligatoires, d'une part, et les exonérations facultatives, d'autre part, est détaillée à l'article 8, paragraphes 1 et 2, de ladite directive.

13. L'article 8, paragraphe 1, de la directive 92/81 est ainsi rédigé:

«Outre les dispositions générales de la directive 92/12/CEE concernant les utilisations exonérées de produits soumis à accises et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent les produits suivants de l'accise harmonisée, selon les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus:

[...]

c) les huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation dans des eaux communautaires (y compris la pêche), autre qu'à bord de bateaux de plaisance privés.

Aux fins de la présente directive, on entend par bateaux de plaisance privés: tout bateau utilisé par son propriétaire ou par la personne physique ou morale qui peut l'utiliser à la suite d'une location ou à un autre titre, à des fins autres que commerciales et en particulier autres que le transport de passagers ou de marchandises ou la prestation de services à titre onéreux ou pour les besoins des autorités publiques;

6 — JO L 316, p. 19.

[...]»

14. L'article 8, paragraphe 2, de la directive 92/81 dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres peuvent appliquer des exonérations ou réductions totales ou partielles du taux d'accise aux huiles minérales ou à d'autres produits destinés aux mêmes usages utilisés sous le contrôle fiscal:

[...]

b) pour la navigation sur les voies navigables intérieures, autre que la navigation de plaisance;

[...]

g) pour des opérations de dragage des voies navigables et des ports.»

B — *Le droit national*

15. En Allemagne, les dispositions nationales relatives à l'utilisation exonérée des huiles minérales figurent dans la loi relative à la taxe sur les huiles minérales (Mineralölsteuergesetz), du 21 décembre 1992 [7], ainsi que dans le règlement portant mise en œuvre de la taxe sur les huiles minérales (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung), du 15 septembre 1993 [8].

16. L'article 4, paragraphe 1, point 4, du MinöStG prévoit que, sous réserve de l'article 12 de cette même loi, les huiles minérales peuvent être utilisées en exonération de taxe, comme carburant pour la propulsion et pour le chauffage, sur les bateaux servant exclusivement à la navigation commerciale et aux activités annexes qui y sont liées, telles que le pilotage, le remorquage et les services analogues, ou au transport pour compte propre, ainsi que sur les bateaux de guerre et des autorités publiques, les bateaux de sauvetage en mer et les bateaux de pêche à titre professionnel.

17. Conformément à l'habilitation législative prévue à l'article 31, paragraphe 2, point 5, du MinöStG, le pouvoir réglementaire allemand a exclu, à l'article 17, paragraphe 5, de la MinöStV, certains types d'engins de la

7 — BGBl. 1992 I, p. 2150 et 2185, ci-après le «MinöStG».

8 — BGBl. 1993 I, p. 1602, ci-après la «MinöStV».

notion de «bateaux» au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 4, du MinöStG. Ainsi, ledit article 17 prévoit notamment, à son paragraphe 5, point 2, que les engins flottants comme les excavatrices, les grues et les élévateurs à grains ne sont pas considérés comme des «bateaux» au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 4, du MinöStG, de sorte que les combustibles qui sont utilisés à leur bord comme carburant et pour le chauffage ne peuvent pas bénéficier d'une exonération fiscale.

III — Les faits et la procédure du litige au principal

18. Jan de Nul NV (ci-après «Jan de Nul» ou la «demanderesse au principal») est une entreprise établie en Belgique qui exerce des activités de génie hydraulique. Cette entreprise a exploité la drague à élinde traînante dénommée Cristoforo Colombo, qualifiée également de drague porteuse, lors d'une opération de dragage qui s'est déroulée entre le 19 octobre 1999 et le 17 décembre 1999 sur l'Elbe, entre Hambourg et Cuxhaven [9].

9 — Dans ses observations écrites, Jan de Nul précise que cette opération a été effectuée entre les kilomètres 638 (port de Hambourg) et 748 (dans les eaux bordant la côte de Cuxhaven).

19. Une drague porteuse permet d'extraire par succion du fond de l'eau du sable, des graviers et d'autres matériaux similaires. Le mélange d'eau et de matériaux ainsi entraîné dans le puits de la drague est ensuite transporté vers un lieu où il est déversé.

20. Le 3 avril 2000, Jan de Nul a déclaré au Hauptzollamt Oldenburg (ci-après le «Hauptzollamt») la quantité d'huiles minérales qui avait été consommée pendant les travaux d'aspiration de l'eau et des matériaux.

21. Par la suite, le Hauptzollamt a indiqué à la demanderesse au principal que la taxe sur les huiles minérales devait également être acquittée sur les quantités utilisées durant les déplacements à vide et les manœuvres dues aux opérations d'aspiration. La déclaration complémentaire établie le 15 novembre 2000 par Jan de Nul a abouti à une créance d'un montant de 183 127,02 DEM.

22. Par décision du 3 juillet 2002, le Hauptzollamt a rejeté la réclamation que Jan de Nul avait introduite le 19 décembre 2000 contre cette déclaration. Cette entreprise a alors formé, le 2 août 2002, un recours devant le Finanzgericht Hamburg (Allemagne).

23. Devant cette juridiction, Jan de Nul a fait valoir que l'activité de la drague porteuse s'apparente à celle d'un navire spécialisé de navigation commerciale, de sorte que les combustibles qui ont été utilisés non pour l'exploitation de la drague elle-même, mais pour le déplacement du navire devraient rester exonérés. À son avis, la détermination de la taxe sur les huiles minérales enfreint l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81, qui prévoit une exonération obligatoire pour la navigation dans les eaux communautaires. En effet, la partie de l'Elbe sur laquelle les travaux ont été effectués relève, selon la demanderesse au principal, des eaux communautaires. Elle a également soutenu, en s'appuyant sur l'arrêt de la Cour du 1er avril 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft [10], que l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81 exonère de la taxe sur les huiles minérales la navigation commerciale pratiquée dans les eaux communautaires indépendamment de l'objet du trajet.

24. À l'inverse, le Hauptzollamt a soutenu, devant cette même juridiction, que le secteur de l'Elbe dans lequel a eu lieu l'intervention de la drague porteuse constitue une voie navigable intérieure, de sorte que l'exonération prévue à l'article 8, paragraphe 2, sous b), de la directive 92/81 relève du pouvoir d'appréciation conféré aux autorités nationales. Il a relevé, en outre, qu'il découle de l'article 17, paragraphe 5, point 2, de la MinöStV que les engins flottants, tels qu'une drague porteuse, ne sont pas considérés comme étant des bateaux au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 4, du MinöStG.

25. Par avis rectificatif du 27 décembre 2004, le Hauptzollamt a modifié la déclaration du 15 novembre 2000, en tenant compte d'un arrêt rendu le 3 février 2004 par le Bundesfinanzhof [11], dans lequel ce dernier a pris en considération la dualité des fonctions exercées par les dragues porteuses et a distingué, aux fins de l'exonération de la taxe sur les huiles minérales, entre les prestations de transport et les prestations de travail effectuées par ces engins.

26. Le Bundesfinanzhof a, en effet, admis que, lorsqu'elles fournissent des prestations de transport, les dragues porteuses sont utilisées comme des bateaux dans la navigation commerciale et doivent, dans cette mesure, être exonérées de cette taxe. En revanche, durant l'exécution des travaux de dragage, d'aspiration et de déversement, c'est la prestation de travail qui se trouve au premier plan, de sorte que les combustibles utilisés dans ce cadre ne doivent pas être exonérés de la taxe sur les huiles minérales.

27. Dans son avis rectificatif, le Hauptzollamt a ainsi admis que la consommation

10 — C-389/02, Rec. p. I-3537.

11 — VII R 4/03, BFHE 205, p. 351.

d'huiles minérales durant les déplacements à vide de la drague porteuse devait bénéficier de l'exonération de la taxe sur les huiles minérales prévue par le MinöStG. La déclaration du 15 novembre 2000 a, par conséquent, été annulée à hauteur de 164 372,74 DEM.

28. Dès lors, les parties se sont accordées sur ce que le recours était devenu sans objet en ce qui concerne le point ayant donné lieu à cette réduction du montant de la taxe sur les huiles minérales. Il ressort du dossier que le litige au principal se limite donc à la question de savoir si Jan de Nul doit acquitter cette taxe sur la quantité d'huiles minérales consommée au cours des manœuvres dues aux opérations de dragage.

IV — Le renvoi préjudiciel

29. Concernant, en premier lieu, la délimitation des notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures, le Finanzgericht Hamburg explique, dans sa décision de renvoi, que le Bundesfinanzhof, dans une ordonnance du 23 mars 2000 [12], a retenu le critère de la «ligne de base», au sens des articles 3 à 7 de la convention sur le droit de la mer [13].

30. Selon le Finanzgericht Hamburg, il est toutefois possible d'envisager une autre interprétation de la notion d'eaux communautaires, laquelle pourrait être également entendue comme toute eau de nature et destinée à être empruntée par les navires de mer. Dans la mesure où la directive 92/81 distingue entre la navigation dans les eaux communautaires et celle sur les voies navigables intérieures, la juridiction de renvoi estime, en effet, qu'il apparaît défendable de recourir au type de navigation comme critère de délimitation. Dans cette perspective, il serait alors possible de qualifier de voies navigables intérieures les eaux sur lesquelles a normalement lieu la navigation fluviale, tandis que les eaux communautaires seraient celles dans lesquelles a normalement lieu la navigation maritime.

12 — VII S 26/99, BFHE 191, p. 184.

13 — Selon l'article 3 de la convention sur le droit de la mer, la ligne de base constitue le point de départ de la mer territoriale et permet d'en mesurer la largeur. En effet, aux termes de cet article, «[t]out État a le droit de fixer la largeur de sa mer territoriale, cette largeur ne dépasse pas 12 milles marins mesurés à partir de lignes de base établies conformément à la Convention». Deux méthodes peuvent être appliquées par les États afin de déterminer les lignes de base. La première méthode est celle de la «ligne de base normale» (article 5 de la convention sur le droit de la mer): il s'agit de la laisse de basse mer longeant la côte, c'est-à-dire la ligne au niveau de laquelle se retirent les eaux aux marées les plus basses. L'autre méthode, celle des «lignes de base droites» (article 7 de la convention sur le droit de la mer), consiste en des «lignes brisées qui relient en travers des eaux des points remarquables situés sur la côte ou sur les îles avoisinantes» (Lucchini, L., et Vœlckel, M., *Droit de la Mer*, tome 1, Pédone, Paris, 1990, p. 178 et 179). Aux termes de l'article 8, paragraphe 1, de la convention sur le droit de la mer, «[s]ous réserve de la partie IV, les eaux situées en deçà de la ligne de base de la mer territoriale font partie des eaux intérieures de l'État». La ligne de base permet également de mesurer la largeur d'autres espaces marins, tels que la zone contiguë et la zone économique exclusive (voir, respectivement, articles 33, paragraphe 2, et 57 de la convention sur le droit de la mer).

31. La juridiction de renvoi remarque également que l'interprétation en vertu de laquelle l'exonération fiscale existerait au-delà de la ligne de base alors que la taxe devrait être acquittée, en application des dispositions nationales, sur l'huile minérale consommée en deçà de cette ligne entraînerait des difficultés pratiques considérables tant pour l'exploitant du navire que pour l'administration des douanes lors des vérifications. En effet, au cours de l'intervention d'une drague porteuse, la ligne de base peut être plusieurs fois franchie.

32. Par ailleurs, selon cette même juridiction, le fait de se fonder sur les lignes de base conduirait à des résultats difficilement compréhensibles et, en définitive, incohérents, puisque les lignes de base ne sont pas toutes tracées de la même façon. Elle observe, à cet égard, que, entre Hambourg et Cuxhaven, l'Elbe est située en deçà de la ligne de base qui relie les îles adjacentes, et serait donc une voie navigable intérieure, tandis que, dans le secteur de la mer Baltique, par exemple, la Trave devrait être considérée comme appartenant aux eaux marines.

33. S'agissant, en second lieu, du sens à donner à la notion de navigation, le Finanzgericht Hamburg indique qu'il doute de l'opportunité d'opérer une distinction entre la prestation de transport et la prestation de travail fournies par la drague porteuse. Selon lui, toute forme de navigation implique une consommation d'huiles minérales, même lorsque l'embarcation ne se déplace pas.

34. La juridiction de renvoi observe également qu'une telle distinction entraînerait des difficultés pratiques. Outre les dépenses qu'elle nécessiterait lors de l'établissement des déclarations relatives à la taxe sur les huiles minérales, cette juridiction constate qu'il existerait des difficultés de délimitation considérables, puisque d'autres types de navires spécialisés fournissent eux aussi des prestations de travail, ce qui pourrait soulever des questions semblables à celles qui concernent les dragues porteuses. Elle cite, à cet égard, l'exemple des cargos qui disposent d'installations permettant de les charger et de les décharger en toute autonomie, sans recourir aux grues de port.

35. Selon la juridiction de renvoi, l'analyse pourrait reposer sur le point de savoir s'il existe un système de propulsion propre dans le bateau en cause et s'il est utilisé. Il faudrait alors entendre par «navigation» toute forme de navigation, quel que soit l'objet du trajet — qui peut également consister dans la fourniture d'une prestation de travail — pour autant qu'un système de propulsion propre soit utilisé.

36. La juridiction de renvoi conclut ses observations en indiquant que, si les orientations qu'elle a esquissées s'avéraient être correctes, l'intervention litigieuse de la drague porteuse sur l'Elbe, entre Cuxhaven et Hambourg, constituerait une «navigation dans des eaux communautaires» au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81. Le recours introduit devant elle par Jan de Nul devrait dans ce cas être accueilli.

37. Éprouvant toutefois des doutes quant à l'interprétation de cette disposition de la directive 92/81, ainsi que de l'article 8, paragraphe 2, sous b), de cette même directive, le Finanzgericht Hamburg a décidé de surseoir à statuer dans l'attente d'une réponse de la Cour aux questions préjudicielles suivantes:

«1) Comment faut-il comprendre la notion d'eaux communautaires au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81 par opposition à la notion de voie navigable intérieure au sens de l'article 8, paragraphe 2, sous b), [de ladite directive]?

2) L'exploitation dans les eaux communautaires d'une drague à élinde traînante (dite drague porteuse) doit-elle être considérée au total comme de la navigation au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81 ou faut-il différencier les différents types d'activités menées pendant une intervention?»

V — Analyse

A — *Sur la première question préjudicielle*

38. Par cette première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'interpréter la notion d'eaux communautaires, au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81, par rapport à la notion de voies navigables intérieures, au sens de l'article 8, paragraphe 2, sous b), de cette directive.

39. Il ressort tant de la décision de renvoi du Finanzgericht Hamburg que des observations écrites déposées devant la Cour par Jan de Nul, le Hauptzollamt, le gouvernement belge et la Commission des Communautés européennes que deux pistes principales sont explorées en vue de répondre à cette question, à savoir, d'une part, la pertinence du critère de la ligne de base prévue par la convention sur le droit de la mer et, d'autre part, la possibilité d'une approche fonctionnelle.

40. À cet égard, en vue de définir la notion d'eaux communautaires, Jan de Nul estime qu'il convient de se fonder sur l'activité essentielle exercée dans ces eaux. Selon la demanderesse au principal, la distinction

entre les eaux communautaires et les eaux fluviales devrait être effectuée selon une approche fonctionnelle et non à partir du critère de la ligne de base prévu par la convention sur le droit de la mer. Ce critère poursuivrait, en effet, une finalité différente de celle de la directive 92/81, à savoir la délimitation des droits souverains de chacun des États parties à cette convention ainsi que de leurs obligations réciproques.

41. Jan de Nul explique l'approche fonctionnelle qu'il soutient de la manière suivante: pour procéder à la distinction entre les deux notions à interpréter, il conviendrait de se fonder sur le type de transport effectué respectivement dans les eaux communautaires et fluviales, d'après les circonstances de chaque espèce. Ainsi, les voies d'eau sur lesquelles circulent normalement des navires fluviaux devraient être considérées comme des eaux fluviales, puisque, en raison de leur aménagement, les eaux fluviales ne conviendraient normalement pas aux navires de mer. Les eaux marines seraient, en revanche, toutes les eaux qui, selon une approche naturelle, font partie de la mer ou qui, en raison de leur aménagement, sont empruntées par des navires de mer.

42. Selon cette approche, tant la mer des Wadden que les accès aux ports internationaux d'Emden, de Brême, de Bremerhaven, de Cuxhaven et de Hambourg, ainsi que l'accès au canal de Kiel, devraient être considérés comme faisant partie des eaux marines, donc des eaux communautaires.

43. À l'instar du Finanzgericht Hamburg et de Jan de Nul, la Commission considère que l'utilisation du critère de la ligne de base n'est pas pertinente, et ce dans la mesure où ce critère, qui constitue un outil technique poursuivant les finalités propres à la convention sur le droit de la mer, ne permettrait pas de garantir que les objectifs sous-tendant l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81, à savoir garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence, puissent être atteints.

44. Aussi, la Commission propose-t-elle que la délimitation entre les eaux communautaires et les voies navigables intérieures soit définie à la lumière du libellé et de la finalité de la directive 92/81. Cette approche plaiderait en faveur d'une interprétation de la notion d'eaux communautaires correspondant à la proposition faite par le Finanzgericht Hamburg, à savoir toutes les eaux dans lesquelles se pratique normalement la navigation maritime à des fins commerciales. Selon la Commission, la zone en cause dans le litige au principal, entre la côte allemande et le port de Hambourg, l'un des plus grands ports maritimes du monde, devrait être considérée comme faisant partie des eaux communautaires ainsi définies.

45. La Commission ajoute que cette interprétation aurait pour conséquence, en conformité avec la finalité de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81, que la navigation maritime serait traitée de la même façon dans toutes les situations

pertinentes, indépendamment de la position du port accosté par rapport à la côte, c'est-à-dire directement sur la côte ou plus à l'intérieur des terres sur les rives d'un grand fleuve.

46. Partageant, en substance, les arguments exposés par le Finanzgericht Hamburg dans sa décision de renvoi, le Hautptzollamt considère également que le critère de la ligne de base ne devrait pas être retenu pour délimiter les eaux communautaires et les voies navigables intérieures.

47. Il estime toutefois qu'une approche fonctionnelle, en vertu de laquelle constitueraient des eaux communautaires toutes les eaux de nature et destinées à être empruntées par des navires de mer, est de nature à trop empiéter sur les droits des États membres. En effet, outre les eaux marines, les navires de mer pourraient emprunter toutes les voies d'eau allemandes possédant la profondeur nécessaire. Outre l'Elbe jusqu'à Hambourg, il en serait également ainsi pour la Weser jusqu'à Brême, la rivière Hunte jusqu'à Oldenburg, le canal de Kiel (Nord-Ostsee-Kanal), l'Ems jusqu'à Leer et le Rhin jusqu'à Duisburg. Si une telle interprétation était retenue, la République fédérale d'Allemagne devrait, en application de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81, exonérer de la taxe l'huile minérale utilisée comme carburant sur les voies d'eau susmentionnées, que le Hauptzollamt considère comme étant des voies navigables intérieures.

48. À l'appui de cette opinion, il indique que, d'après la définition de la notion de voies navigables intérieures contenue à l'article 1er, paragraphe 1, point 1, de la loi fédérale sur les voies d'eau (Bundeswasserstraßengesetz), dans sa version du 4 novembre 1998 [14], l'Elbe constitue une voie navigable intérieure depuis la frontière germano-tchèque jusqu'au lieu où ce fleuve se jette dans la mer du Nord, près de Cuxhaven. De plus, le droit allemand déterminerait les voies navigables intérieures destinées à être empruntées par des navires de mer. Ainsi, la partie de l'Elbe située entre la frontière inférieure du port de Hambourg et l'embouchure en mer du Nord près de Cuxhaven constituerait également une voie navigable maritime selon l'article 1er, paragraphe 1, point 6, de l'ordonnance relative aux voies navigables maritimes (Seeschiffahrtsstraßenordnung), dans sa version du 22 octobre 1998 [15].

49. Le Hauptzollamt propose, par conséquent, à la Cour de retenir les deux définitions suivantes:

— les eaux communautaires seraient constituées par les mers territoriales dans un rayon de 12 milles marins à partir de la ligne de base ainsi que par

14 — BGBl. 1998 I, p. 3294.
15 — BGBl. 1998 I, p. 3209.

les eaux marines situées en deçà de cette ligne, à l'exception des voies navigables intérieures au sens de l'article 8, paragraphe 2, sous b), de la directive 92/81;

— les voies navigables intérieures correspondraient aux eaux intérieures d'un État membre qui, jusqu'à leur embouchure en pleine mer, sont propices et destinées à la navigation.

50. Quant au gouvernement belge, il considère, en s'appuyant sur les article 1er, premier alinéa, et 2, paragraphe 2, sous e), du règlement (CE) n° 718/1999 du Conseil, du 29 mars 1999, relatif à une politique de capacité des flottes communautaires dans la navigation intérieure en vue de promouvoir le transport par voie navigable [16], que les navires qui suivent partiellement un parcours maritime relèvent des règles communautaires applicables à la navigation dans des eaux communautaires.

51. Au regard de l'ensemble de ces observations, il convient d'abord de relever que les notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures ne sont pas expressément définies dans le libellé des articles de la directive 92/81. L'examen du préambule de cette directive ne permet pas non plus de fournir une orientation décisive quant au sens à donner à ces deux notions [17].

52. La distinction entre les notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures est pourtant déterminante afin de décider lequel des régimes d'exonération et/ou de réduction des droits d'accises sur les huiles minérales prévus par la directive 92/81 doit être appliqué.

53. Nous rappelons, en effet, que, en vertu de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de cette directive, les huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation dans des eaux communautaires, autre qu'à bord de bateaux de plaisance privés, sont obligatoirement exonérées de l'accise harmonisée. En revanche, selon l'article 8, paragraphe 2, sous b), de ladite directive, les huiles minérales utilisées pour la navigation sur les voies navigables intérieures, autre que la navigation de plaisance, sont seulement susceptibles, à la discrétion des États membres, de bénéficier d'une exonération ou d'une réduction totale ou partielle du taux d'accise.

16 — JO L 90, p. 1.

17 — À cet égard, l'expression «à l'intérieur de leur territoire» figurant au sixième considérant de la directive 92/81 n'est pas très éclairante car les eaux communautaires peuvent également être considérées comme étant «à l'intérieur» du territoire des États membres et, plus précisément, en tant que partie intégrante de leur territoire maritime.

54. Le premier critère avancé en vue de distinguer les notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures est celui de la ligne de base, au sens des articles 3 et suivants de la convention sur le droit de la mer.

55. L'ensemble des opinions exprimées dans les observations écrites déposées devant la Cour convergent pour rejeter ce critère dans la présente affaire.

56. Nous partageons également cet avis. Nous estimons, en effet, que si cet outil technique joue un rôle fondamental dans le cadre de la convention sur le droit de la mer, dans la mesure, notamment, où il constitue le point de départ de la mer territoriale et permet d'en mesurer la largeur, son utilisation dans le cadre de la directive 92/81 n'apparaît pas justifiée, car, ainsi que le souligne la Commission, les deux actes poursuivent des finalités différentes.

57. Il importe, à cet égard, de souligner que la convention sur le droit de la mer vise, selon son préambule, à «établir [...] un ordre juridique pour les mers et les océans qui facilite les communications internationales et favorise les utilisations pacifiques des mers et des océans, l'utilisation équitable et efficace de leurs ressources, la conservation de leurs ressources biologiques et l'étude, la protection et la préservation du milieu marin». L'instrument de la ligne de base participe à l'établissement de cet «ordre juridique» dans la mesure où, comme nous l'avons vu, il aide à délimiter les espaces marins définis dans cette convention, à savoir les eaux intérieures, la mer territoriale, la zone contiguë et la zone économique exclusive. Il participe ainsi à la définition des droits que peuvent exercer les États contractants et des obligations auxquelles sont soumis ces États dans chacun de ces espaces, conformément aux dispositions de la convention sur le droit de la mer.

58. Ainsi que la Cour l'a précisé, la directive 92/81 a, quant à elle, pour objectif «d'assurer la libre circulation des huiles minérales dans le marché intérieur, ainsi que d'éviter les distorsions de concurrence qui pourraient résulter des structures différentes des droits d'accises» [18]. Le critère à choisir afin de distinguer les eaux communautaires et les voies navigables intérieures doit être adapté à cet objectif. Or, nous ne pensons pas que tel soit le cas pour le critère tiré de la ligne de base.

59. En outre, la prise en compte de la ligne de base aboutirait à la conséquence, à notre avis excessive, que les «eaux intérieures» des États membres, qui sont, aux termes de l'article 8 de la convention sur le droit de la

18 — Arrêt du 29 avril 2004, Commission/Allemagne (C-240/01, Rec. p. I-4733, point 39).

mer, «les eaux situées en deçà de la ligne de base de la mer territoriale», devraient toutes être considérées comme des voies navigables intérieures au sens de la directive 92/81, même lorsqu'elles se situent au-delà de l'embouchure des fleuves.

60. Le critère de la ligne de base qui figure aux articles 3 et suivants de la convention sur le droit de la mer ne nous paraît donc pas pertinent pour distinguer les eaux communautaires et les voies navigables intérieures aux fins de l'application de la directive 92/81.

61. La définition de ces deux notions ne doit toutefois pas, à notre sens, être laissée à la seule appréciation des États membres, sous peine d'entraîner des interprétations divergentes, ce qui irait à l'encontre de l'objectif d'harmonisation poursuivi par le législateur communautaire dans la directive 92/81. C'est pourquoi il convient de rechercher une interprétation autonome des notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures [19].

19 — La Cour a fait le même constat au sujet de l'expression «utilisées comme combustible» figurant à l'article 2, paragraphe 2, première phrase, de la directive 92/81, dans son arrêt Commission/Allemagne, précité. Dans le même ordre d'idées, la Cour a estimé, au point 21 de son arrêt Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, précité, que «toute interprétation divergente au niveau national [des] obligations d'exonération non seulement porterait atteinte aux objectifs de la réglementation communautaire et à la sécurité juridique, mais risquerait d'introduire des inégalités de traitement entre les opérateurs économiques concernés».

62. À cet égard, la Cour a déjà eu l'occasion de préciser dans son arrêt Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, précité, que «les définitions relatives aux produits régis par la directive 92/81 et les exonérations applicables à ceux-ci doivent recevoir une interprétation autonome, fondée sur le libellé des dispositions en cause ainsi que sur les finalités poursuivies par cette directive» [20].

63. Comme nous l'avons vu, le libellé de la directive 92/81 est muet quant à la définition et, partant, quant à la délimitation des notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures.

64. Concernant la finalité de cette même directive, il ne nous paraît pas a priori évident de pouvoir en déduire un critère satisfaisant. En effet, tant le régime d'exonération obligatoire que celui d'exonération facultative doivent s'inscrire, comme en témoigne le sixième considérant de ladite directive, dans l'objectif tendant à éviter les distorsions de concurrence. En outre, les distorsions de concurrence que cette directive cherche ainsi à éviter peuvent apparaître aussi bien lors de la navigation dans des eaux communautaires qu'en cas de navigation au sein du réseau communautaire des voies navigables intérieures.

20 — Point 19.

65. Dans la mesure où le libellé et la finalité de la directive 92/81 ne nous permettent pas de définir précisément les notions d'eaux communautaires et de voies navigables intérieures, il convient de rechercher si ces deux notions trouvent une définition dans d'autres actes communautaires.

66. Force est alors de constater que ces deux notions ne sont ni nouvelles en droit communautaire ni spécifiques à la matière couverte par la directive 92/81.

67. Ainsi, il est intéressant d'observer que la notion d'eaux communautaires est utilisée dans le domaine de la politique commune de la pêche. Elle trouve l'une de ses premières expressions, bien que sous une autre appellation, dans le règlement (CEE) nº 2141/70 du Conseil [21], puis dans le règlement (CEE) nº 101/76 du Conseil [22] qui l'a remplacé, qui imposèrent aux États membres d'assurer l'égalité des conditions d'accès et d'exploitation des fonds situés dans *les eaux maritimes relevant de leur souveraineté ou de leur juridiction* à tous les navires de pêche battant pavillon d'un des États membres et immatriculés sur le territoire de la Communauté [23].

68. La notion d'eaux communautaires a été également employée pour désigner la zone de pêche de la Communauté ayant résulté de la communautarisation des zones économiques exclusives des États membres [24].

69. Toujours en matière de pêche, les actes communautaires plus récents désignent expressément comme «eaux communautaires» «les eaux relevant de la souveraineté ou de la juridiction des États membres», par opposition aux «eaux internationales» qui sont «les eaux qui ne relèvent pas de la souveraineté ou de la juridiction d'un État» [25].

70. Ainsi définies par opposition aux eaux internationales, les eaux communautaires, entendues au sens large comme étant les eaux maritimes qui relèvent de la souveraineté ou de la juridiction des États membres, ont vocation à englober l'ensemble des territoires maritimes des États membres.

21 — Règlement du 20 octobre 1970, portant établissement d'une politique commune des structures dans le secteur de la pêche (JO L 236, p. 1).

22 — Règlement du 19 janvier 1976, portant établissement d'une politique commune des structures dans le secteur de la pêche (JO L 20, p. 19).

23 — Voir articles 2, paragraphes 1, de ces règlements.

24 — Voir, notamment, arrêt du 25 juillet 1991, Commission/Espagne (C-258/89, Rec. p. I-3977, points 12 et 13). La création d'une zone de pêche communautaire résulte de la résolution du Conseil, du 3 novembre 1976, concernant certains aspects externes de la création dans la Communauté, à compter du 1er janvier 1977, d'une zone de pêche s'étendant jusqu'à deux cents milles (JO 1981, C 105, p. 1).

25 — Voir, notamment, articles 2, sous b), et 3, sous b), du règlement (CE) nº 27/2005 du Conseil, du 22 décembre 2004, établissant, pour 2005, les possibilités de pêche et les conditions associées pour certains stocks halieutiques et groupes de stocks halieutiques, applicables dans les eaux communautaires et, pour les navires communautaires, dans les eaux soumises à des limitations de capture (JO 2005, L 12, p. 1).

71. Afin de déterminer quelle est la limite inférieure des eaux communautaires par rapport aux voies navigables intérieures visées à l'article 8, paragraphe 2, sous b), de la directive 92/81, il importe à présent de confronter les deux notions, ainsi que l'y invite la juridiction de renvoi dans sa première question.

72. Dans cette perspective, nous notons d'abord que la notion de voies navigables intérieures fait pleinement partie du droit communautaire. Ainsi, l'article 80 CE vise expressément les «transports [...] par voie navigable».

73. Ensuite, nous observons que de nombreux actes communautaires ont été adoptés afin de réglementer la navigation intérieure au sein de la Communauté, en ce qui concerne, par exemple, l'accès à la profession de transporteur de marchandises par voie navigable et la reconnaissance mutuelle des diplômes [26], l'assainissement structurel [27], la capacité des flottes communautaires [28], la sécurité et les prescriptions techniques des bateaux de la navigation intérieure [29], ou encore la définition des règles communes applicables aux transports de marchandises ou de personnes par voie navigable entre les États membres [30].

74. Parmi ces actes communautaires, nous souhaitons mettre l'accent sur la directive 82/714 qui, nous le rappelons, établit les prescriptions techniques des bateaux de la navigation intérieure. Cette directive s'inscrit dans le cadre de la mise en œuvre d'une politique commune des transports dans le domaine de la navigation intérieure et doit contribuer, aux termes de son premier considérant, à ce que «la circulation des bateaux sur le réseau communautaire ait lieu dans les meilleures conditions aussi bien sur le plan de la sécurité que sur celui des conditions de concurrence».

75. Eu égard au fait que «les voies du réseau navigable interne de la Communauté présentent des caractéristiques différentes du point de vue de la sécurité», la directive 82/714 procède à «une répartition de ces voies en plusieurs zones» [31].

26 — Voir, notamment, directive 87/540/CEE du Conseil, du 9 novembre 1987, relative à l'accès à la profession de transporteur de marchandises par voie navigable dans le domaine des transports nationaux et visant à la reconnaissance mutuelle des diplômes, certificats et autres titres concernant cette profession (JO L 322, p. 20).

27 — Règlement (CEE) nº 1101/89 du Conseil, du 27 avril 1989, relatif à l'assainissement structurel dans la navigation intérieure (JO L 116, p. 25).

28 — Règlement nº 718/1999.

29 — Nous mentionnerons deux directives: la directive 76/135/CEE du Conseil, du 20 janvier 1976, sur la reconnaissance réciproque des attestations de navigabilité délivrées pour les bateaux de la navigation intérieure (JO L 21, p. 10), et la directive 82/714.

30 — Voir, notamment, règlement (CE) nº 1356/96 du Conseil, du 8 juillet 1996, concernant des règles communes applicables aux transports de marchandises ou de personnes par voie navigable entre États membres, en vue de réaliser dans ces transports la libre prestation de services (JO L 175 p. 7).

31 — Troisième considérant de la directive 82/714. L'article 1er de cette directive précise cette classification et renvoie à l'annexe I de ladite directive.

76. Il est particulièrement intéressant de se reporter à l'annexe I de cette directive. En effet, celle-ci contient la «liste des voies navigables intérieures du réseau communautaire réparties géographiquement en zones 1 et 2, 3, 4».

77. Au sein du chapitre 1er de cette annexe, et parmi les voies navigables intérieures de la République fédérale d'Allemagne qui sont classées en zone 2, figure la description suivante qu'il convient de citer intégralement:

«Elbe: de la limite inférieure du port de Hambourg jusqu'à la ligne qui relie la balise sphérique de Döse et la pointe nord-ouest du Hohe Ufer (Dieksand) avec les affluents Este, Lühe, Schwinge, Oste, Pinnau, Krückau et Stör (à chaque fois de la digue de barrage à l'embouchure) y compris la Nebenelbe.»

78. La zone ainsi décrite correspond à l'estuaire de l'Elbe qui débute au niveau du port de Hambourg et se poursuit jusqu'à l'embouchure en mer du Nord, au nord de Cuxhaven. Cette zone représente la majeure partie du secteur dans lequel la drague porteuse Cristoforo Colombo a effectué ses travaux de dragage. Elle constitue en droit communautaire une voie navigable intérieure et doit donc, à notre avis, être qualifiée comme telle dans le cadre de l'application de la directive 92/81.

79. En effet, en faisant référence dans cette directive à la notion de voies navigables intérieures sans en donner une définition particulière, le législateur communautaire a nécessairement dû se référer à la définition préexistante de ce que recouvre cette expression. De plus, nous considérons qu'il serait incohérent et contraire au principe de sécurité juridique de donner à la notion de voies navigables intérieures une définition différente selon l'acte communautaire considéré.

80. Nous ajoutons qu'un risque de distorsions de concurrence est, à notre avis, contenu dans la directive 92/81 elle-même par l'effet de la dualité des régimes d'exonération qu'elle autorise. En conséquence, l'élimination de ce risque se trouve dans une modification de la législation communautaire, unifiant les régimes et clarifiant ainsi le droit applicable [32], plutôt que dans une interprétation jurisprudentielle aboutissant à la création d'un critère nouveau se superposant à d'autres, d'origine textuelle, déjà existants. Il apparaît de l'intérêt même du droit communautaire, du point de vue de son accessibilité et par là de son effectivité, que de tels enchevêtrements de définitions soient évités.

32 — Nous constatons, à cet égard, que l'article 8, paragraphe 1, sous e), de la proposition initiale de directive du Conseil concernant l'harmonisation des structures des accises sur les huiles minérales, présentée par la Commission le 27 septembre 1990, soumettait au même régime d'exonération les «huiles fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation intérieure et la navigation à l'intérieur des eaux communautaires» [COM(90) 434 final, JO C 322, p. 18].

81. La notion de voies navigables intérieures doit donc, selon nous, être entendue comme couvrant l'ensemble des voies du réseau navigable interne de la Communauté, telles qu'elles sont énumérées à l'annexe I de la directive 82/714.

82. Mise en rapport avec cette définition, la notion d'eaux communautaires doit, quant à elle, être comprise comme intégrant les eaux maritimes qui relèvent de la souveraineté ou de la juridiction des États membres, à l'exception des voies navigables intérieures telles que nous venons de les définir.

83. L'approche fonctionnelle proposée par le Finanzgericht Hamburg, et défendue par Jan de Nul et la Commission, ne nous paraît pas être de nature à remettre en cause cette analyse.

84. Nous rappelons que cette approche consiste, en substance, à soutenir que les eaux communautaires, au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81, correspondent à toutes les eaux dans lesquelles se pratique normalement la navigation maritime à des fins commerciales.

85. Or, une telle interprétation aboutit, selon nous, à nier l'existence, au plan communautaire, d'une catégorie particulière de voies navigables intérieures, à savoir les voies navigables à caractère maritime.

86. Précisément, l'estuaire de l'Elbe, tel que précédemment décrit, présente des caractéristiques particulières qui lui confèrent la qualité de voie navigable à caractère maritime.

87. Cette qualification ne relève pas du seul droit national, elle fait également partie du droit communautaire. Ainsi, la décision 77/527/CEE de la Commission, du 29 juillet 1977, établissant la liste des voies navigables à caractère maritime aux fins de l'application de la directive 76/135/CEE du Conseil [33], classe au sein de cette catégorie l'«Elbe unterhalb des Hamburger Hafens». De même, l'annexe I du règlement (CE) nº 13/2004 de la Commission, du 8 décembre 2003, relatif à la détermination de la liste des voies navigables à caractère maritime visée à l'article 3, point d), du règlement (CEE) nº 1108/70 du Conseil [34], cite l'«Unterelbe» comme faisant partie des voies navigables à caractère maritime.

33 — JO L 209, p. 29. Cette décision constitue une mesure d'exécution de l'article 3, paragraphe 6, de la directive 76/135/CEE du Conseil, du 20 janvier 1976, sur la reconnaissance réciproque des attestations de navigabilité délivrées pour les bateaux de la navigation intérieure (JO L 21, p. 10), aux termes duquel «[l]es États membres peuvent exiger que sur les voies navigables à caractère maritime soient remplies des conditions additionnelles équivalentes à celles exigées pour leurs bateaux nationaux. Ils communiquent à la Commission leurs voies navigables à caractère maritime dont la liste sera établie par la Commission dans un délai de trois mois à compter de l'entrée en vigueur de la présente directive, compte tenu des indications qui lui seront fournies par les États membres».

34 — JO 2004, L 3, p. 3.

88. Il s'ensuit que la circonstance que des eaux puissent être empruntées par des navires de mer à des fins commerciales ne saurait, à elle seule, suffire à les qualifier d'eaux communautaires.

89. Au terme de cette analyse, nous proposons donc à la Cour de répondre au Finanzgericht Hamburg que l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81 doit être interprété en ce sens que la notion d'eaux communautaires comprend les eaux maritimes qui relèvent de la souveraineté ou de la juridiction des États membres, à l'exception des voies navigables intérieures visées à l'article 8, paragraphe 2, sous b), de cette directive. Ces dernières sont constituées de l'ensemble des voies du réseau navigable interne de la Communauté, telles qu'elles sont énumérées à l'annexe I de la directive 82/714 [35].

B — *Sur la seconde question préjudicielle*

90. Par cette seconde question, le Finanzgericht Hamburg demande à la Cour de dire pour droit si l'exploitation dans les eaux communautaires d'une drague porteuse doit être considérée entièrement comme de la navigation au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81 ou s'il convient de distinguer les différents types d'activités qui sont exercées par cette drague au cours d'une intervention.

91. Il ressort de la décision de renvoi que le Hauptzollamt a admis, au cours de la procédure au principal, que la consommation d'huiles minérales durant les déplacements à vide de la drague porteuse Cristoforo Colombo devait bénéficier d'une exonération des droits d'accises. De plus, Jan de Nul ne conteste pas dans l'affaire au principal le paiement de tels droits sur la quantité d'huiles minérales consommée pour l'exécution des travaux d'aspiration de l'eau et des matériaux proprement dits [36]. Il s'ensuit que le litige au principal est limité au problème de l'exonération éventuelle des huiles minérales consommées lors des manœuvres effectuées par la drague durant les opérations d'aspiration du fond de l'eau, c'est-à-dire les déplacements effectués par cette drague durant l'exécution de son activité de dragage [37].

35 — Dans le cadre particulier de l'affaire au principal, et compte tenu de la description du trajet de la drague qui a été faite par Jan de Nul dans ses observations écrites, il semble que cet engin a navigué en grande partie sur la voie navigable intérieure que constitue l'Unterelbe, puis sur des eaux communautaires, au large de Cuxhaven. Il reviendra au Finanzgericht Hamburg d'éclaircir ce point déterminant aux fins d'établir une répartition entre les huiles minérales qui tombent sous le coup du régime d'exonération obligatoire et celles qui relèvent du régime d'exonération facultative.

36 — Décision de renvoi, p. 3 et 4.

37 — Comme la Commission, nous entendons la notion de «déplacements» au sens large, c'est-à-dire en y intégrant l'opération technique consistant à maintenir la drague sur place.

92. Par conséquent, et ainsi que le suggère la Commission [38], il convient de comprendre cette seconde question comme visant à déterminer si de telles manœuvres doivent être considérées comme de la navigation dans des eaux communautaires au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81.

93. Nous estimons que cette question doit recevoir une réponse affirmative.

94. En premier lieu, nous considérons que, dans la mesure où une drague porteuse dispose d'un système de propulsion qui lui procure une autonomie dans ses déplacements, ceux-ci doivent être assimilés à de la navigation. Il en irait, à notre avis, différemment pour une drague qui ne possède aucun moyen lui permettant de naviguer par elle-même [39].

95. En second lieu, nous soulignons que la Cour a déjà été conduite à interpréter la notion de navigation au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81, dans son arrêt Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, précité.

96. Dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, une entreprise de pompes funèbres, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG (ci-après «Deutsche See»), avait demandé au Hauptzollamt Kiel l'autorisation d'utiliser sur ses bateaux des huiles minérales bénéficiant de l'exonération des droits d'accises, afin d'organiser des funérailles en haute mer. Le Hauptzollamt Kiel avait refusé cette exonération en se fondant sur l'article 4, paragraphe 1, point 4, du MinöStG, au motif que l'activité de Deutsche See consistait non pas à transporter des personnes ou des choses à titre commercial, mais à effectuer des funérailles maritimes. Saisi du litige, le Finanzgericht Hamburg avait alors interrogé la Cour sur l'interprétation de la notion de navigation au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81.

38 — Observations écrites, points 68 et 69.

39 — Citons, par exemple, le cas d'une drague conduite par un remorqueur au lieu où les opérations de dragage doivent être réalisées, qui a fait l'objet d'une décision du Tribunal des conflits français du 11 décembre 1972, Préfet de la Gironde/CA Bordeaux (Spathis/Port autonome de Bordeaux), n° 1975. Cette juridiction a considéré, à propos de ce type de drague, que, «si la manœuvre des longères et des écarts prenant appui sur des points fixes ou des corps morts peut permettre de lui faire faire, pour son travail, quelques déplacements dans le sens longitudinal et dans le sens transversal, cette circonstance, qui ne peut être dissociée du fonctionnement même de l'appareil, n'est pas de nature à la faire regarder comme un véhicule au sens des dispositions de la loi du 31 décembre 1957», attribuant compétence aux tribunaux judiciaires pour statuer sur les actions en responsabilité des dommages causés par tout véhicule et dirigées contre une personne de droit public (JO «Lois et Décrets» du 5 janvier 1958, p. 196). En revanche, les dispositions de cette loi sont d'application pour les dommages occasionnés par une drague automotrice effectuant des travaux de dragage dans un port [voir décision du Tribunal des conflits français du 24 mai 1965, Préfet de Seine-Maritime/TGI du Havre (Société Marles-Kuhlmann), n° 1858].

97. Dans son arrêt, la Cour souligne que cette disposition, qui, rappelons-le, prévoit une exonération au bénéfice des huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation dans les eaux communautaires, contient une seule exception. En effet, il ressort de ladite disposition que l'exonération ne s'applique pas aux huiles minérales utilisées pour la navigation à bord de bateaux de plaisance privés. La Cour relève ensuite que l'article 8, paragraphe 1, sous c), second alinéa, de la directive 92/81 définit la notion de «bateaux de plaisance privés» comme étant les bateaux utilisés «à des fins autres que commerciales» [40].

98. Il en découle, selon elle, que «toute opération de navigation à des fins commerciales entre dans le champ d'application de l'exonération de l'accise harmonisée prévue par l'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81» [41]. Autrement dit, cette disposition s'applique, selon la Cour, à «toute forme de navigation, indépendamment de l'objet du trajet, lorsque celle-ci est effectuée à des fins commerciales» [42].

99. Dans le cadre de cette même affaire, la Cour relève d'abord qu'il n'est pas contesté que les opérations de navigation effectuées par Deutsche See présentent le caractère de prestations de services à titre onéreux. Elle considère ensuite que, «[e?n raison de leur nature commerciale, ces opérations de navigation ne relèvent pas de l'exception prévue pour les bateaux de plaisance privés en sorte qu'elles sont couvertes par l'exonération» [43].

100. Nous retenons de cette solution que l'objet du trajet effectué par un bateau importe peu dès lors qu'il s'agit d'une navigation effectuée à des fins commerciales. Il convient en outre de relever que la formulation du libellé de l'article 8, paragraphe 1, sous c), second alinéa, de la directive 92/81 indique que cette finalité commerciale couvre non seulement l'activité de transport de passagers ou de marchandises, mais également la prestation de services à titre onéreux.

101. Or, l'activité d'une drague porteuse entre, à notre avis, dans cette dernière catégorie. Il s'ensuit que la navigation de cet engin, qui est effectuée dans le cadre de l'exécution d'une telle prestation de services, entre, en raison de sa finalité commerciale, dans le champ d'application de l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81.

40 — Arrêt Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, précité, point 22.

41 — Ibidem, point 23.

42 — Ibidem, point 29.

43 — Ibidem, point 28.

102. Dans le cadre de l'exécution d'une prestation de services, la navigation de la drague porteuse comprend non seulement les déplacements à vide et ceux qui ont pour objet de transporter les matériaux dragués jusqu'au lieu où ils seront déversés, mais également les manœuvres effectuées par la drague durant les opérations d'aspiration du fond de l'eau, c'est-à-dire les déplacements effectués par cette drague durant l'exécution de son activité de dragage.

103. Il y a donc lieu, selon nous, d'interpréter l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81 en ce sens que la notion de navigation dans des eaux communautaires couvre les manœuvres effectuées par une drague porteuse durant les opérations d'aspiration du fond de l'eau, c'est-à-dire les déplacements effectués par cette drague durant l'exécution de son activité de dragage.

104. Comme nous l'avons précédemment indiqué, Jan de Nul ne conteste pas dans l'affaire au principal le paiement de droits d'accises sur la quantité d'huiles minérales consommée pour l'exécution des travaux d'aspiration proprement dits. Nous indiquons toutefois, en guise d'observation finale, que, à notre avis, l'exonération prévue à l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81 devrait également s'appliquer aux huiles minérales consommées pour l'exécution même de tels travaux, ainsi que pour le déversement des matériaux dragués. En effet, nous estimons que, aux fins de l'application de cette disposition, les activités effectuées par une drague porteuse lors de ses opérations de dragage, qu'il s'agisse de ses déplacements ou des travaux réalisés, constituent un ensemble indivisible.

VI — Conclusion

105. Au regard de l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par le Finanzgericht Hamburg:

«1) L'article 8, paragraphe 1, sous c), premier alinéa, de la directive 92/81/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales, doit être interprété en ce sens que la notion d'"eaux communautaires' comprend les eaux maritimes qui relèvent de la souveraineté ou de la juridiction des États membres, à l'exception des voies

navigables intérieures visées à l'article 8, paragraphe 2, sous b), de cette directive. Ces dernières sont constituées de l'ensemble des voies du réseau navigable interne de la Communauté, telles qu'elles sont énumérées à l'annexe I de la directive 82/714/CEE du Conseil, du 4 octobre 1982, établissant les prescriptions techniques des bateaux de la navigation intérieure.

2) L'article 8, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/81 doit être interprété en ce sens que la notion de 'navigation dans des eaux communautaires' couvre les manœuvres effectuées par une drague porteuse durant les opérations d'aspiration du fond de l'eau, c'est-à-dire les déplacements effectués par cette drague durant l'exécution de son activité de dragage.»