

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 14 grudnia 2006 r.¹

I — Wprowadzenie

1. W ramach niniejszego odesłania pre-judycjalnego Trybunał został poproszony o dokonanie wykładni kilku pojęć zawartych w dyrektywie Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych².

2. Trybunał został poproszony w szczególności o dokonanie wykładni pojęcia „wody

terytorialne Wspólnoty” w odróżnieniu od pojęcia „wodne drogi śródlądowe”.

3. Trybunał powinien również rozstrzygnąć, czy korzystanie na wodach terytorialnych Wspólnoty z pogłębiarki portowej należy traktować w pełni jako „żeglugę” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81, czy należy rozróżnić różne czynności realizowane przez taką pogłębiarkę portową w trakcie wykonywania jednego zadania, to znaczy, w szczególności tych, które związane są z przemieszczaniem się bez ładunku, od manewrów związanych z pogłębianiem i transportem materiałów wydobytych w trakcie tych działań.

4. W niniejszej opinii zajmę się po kolei tymi dwoma problemami.

5. Po pierwsze, odnosząc się do poszukiwań kryterium umożliwiającego rozróżnienie pojęcia wód terytorialnych Wspólnoty i pojęcia wodnych dróg śródlądowych,

¹ — Język oryginału: francuski.

² — Dz.U. L 316, str. 12. Dyrektywa zmieniona ostatnio dyrektywą Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. zmieniającą dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych ustaleń dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, zmieniająca dyrektywę 92/81/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych oraz zmieniająca dyrektywę 92/82/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 365, str. 46, zwana dalej „dyrektywą 92/81”). Dyrektywa 92/81 uchylona została dyrektywą Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, str. 51).

wykluczę kryterium „linii podstawowej” w rozumieniu art. 3–7 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, podpisanej w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r.³ Odrzucę również podejście funkcjonalne, które zasadniczo polega na przyjęciu, że wody terytorialne Wspólnoty w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81 odpowiadają wszystkim wodom, na których odbywa się zazwyczaj żegluga morska w celach komercyjnych.

6. Opowiem się natomiast za wykładnią, zgodnie z którą pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty obejmuje wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyjątkiem wodnych dróg śródlądowych określonych w art. 8 ust. 2 lit. b) dyrektywy 92/81. Wykażę również, że na te wodne drogi śródlądowe składa się całość wodnych dróg śródlądowych Wspólnoty, które są wymienione w załączniku I do dyrektywy Rady 82/714/EWG z dnia 4 października 1982 r. ustanawiającej wymagania techniczne dla statków żegluga śródlądowej⁴.

7. Po drugie, w odniesieniu do wykładni pojęcia „żegluga po wodach terytorialnych Wspólnoty” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81, wskażę przede wszystkim, że w zakresie, w jakim pogłębiarka portowa wyposażona jest w system napędowy zapewniający jej niezależność w przemieszcza-

niu się, należy traktować ten ruch w sposób podobny do żegluga. Następnie proponuję Trybunałowi udzielenie sądowi krajowemu odpowiedzi, że pojęcie to obejmuje manewry wykonywane przez pogłębiarkę portową w trakcie czynności zasysania materiałów z dna, to znaczy przemieszczanie się przez pogłębiarkę podczas realizowania przez nią czynności związanych z pogłębianiem.

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

8. W zakresie podatku akcyzowego dyrektywa Rady 92/12/EWG⁵ określa zasady mające zastosowanie do reżimu ogólnego dla produktów objętych akcyzą. Zgodnie z jej art. 2 ust. 1 „[n]iniejszą dyrektywę oraz dyrektywy wymienione w art. 1 ust. 2 stosuje się na terytorium Wspólnoty zdefiniowanym, w stosunku do każdego państwa członkowskiego, Traktatem ustanawiając[ym] Europejską Wspólnotę Gospodarczą, w szczególności jego art. 227 [obecnie, po zmianie, art. 299 WE]”, z wyjątkiem niektórych terytoriów państw, wyraźnie wymienionych.

3 — Konwencja zatwierdzona w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r. (Dz.U. L 179, str. 1) i ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej (zwana dalej „konwencją o prawie morza”).

4 — Dz.U. L 301, str. 1.

5 — Dyrektywa z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1).

9. Dyrektywy szczegółowe, przewidziane w art. 1 ust. 2 dyrektywy 92/12, to po pierwsze, dyrektywa 92/81, rozpatrywana w niniejszym postępowaniu prejudycjalnym, po drugie zaś, dyrektywa Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych⁶.

10. Zgodnie z piątym motywem dyrektywy 92/81 „konieczne jest przyjęcie pewnych obowiązkowych zwolnień na poziomie wspólnotowym”.

11. Motyw szósty tej dyrektywy przewiduje jednak, że „można zezwolić państwom członkowskim na stosowanie na ich terytorium, jeśli tego sobie życzą, pewnych innych zwolnień lub stawki zmniejszonej, o ile nie niesie to ze sobą zakłóceń konkurencji”.

12. Ta dwoistość zwolnień, z jednej strony obowiązkowych, z drugiej zaś fakultatywnych, jest doprecyzowana w art. 8 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy.

13. Artykuł 8 ust. 1 dyrektywy 92/81 stanowi:

„Oprócz [przypadków przewidzianych w] przepisów[ach] ogólnych wymienionych w dyrektywie 92/12/EWG [...] dotyczących

użytkowania towarów podlegających opodatkowaniu w warunkach zwolnienia z podatku oraz z zastrzeżeniem innych przepisów wspólnotowych państwa członkowskie zwalniają następujące produkty z ujednoliconego podatku akcyzowego, na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego [jasnego] stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom [oszustw], [unikania opodatkowania i nadużyć] uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów:

[...]

- c) oleje mineralne dostarczane do użytku jako paliwa napędowe do celów żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z rejsami rybackimi), z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym.

[...]

Do celów niniejszej dyrektywy prywatne rejsy o charakterze rekreacyjnym oznaczają każde użycie statku przez jego właściciela lub inną osobę prawną lub fizyczną, korzystającą z niego na zasadzie najmu lub w jakikolwiek inny sposób, we wszelkich celach innych niż gospodarcze, a w szczególności nie w celu przewozu pasażerów lub towarów lub świadczenia usług za wynagrodzeniem lub usług na rzecz władz państwowych [organów publicznych];

6 — Dz.U. L 316, str. 19.

[...].

B — *Prawo krajowe*

14. Artykuł 8 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego państwa członkowskie mogą stosować zwolnienie lub zmniejszenie całkowitej albo częściowej stawki podatku akcyzowego dla olejów mineralnych lub innych towarów przeznaczonych do tego samego celu, używanych pod kontrolą podatkową]:

[...]

b) do żeglugi po wodnych drogach śródlądowych, z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym;

[...]

g) w dziedzinie operacji pogłębiania na szlakach żeglugowych i w portach”.

15. W Niemczech przepisy krajowe dotyczące korzystania z olejów mineralnych, objętego zwolnieniem, znajdują się w ustawie o podatku od olejów mineralnych (Mineralölsteuergesetz) z dnia 21 grudnia 1992 r.⁷, a także w rozporządzeniu dotyczącym wykonania przepisów ustawy o podatku od olejów mineralnych (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung) z dnia 15 września 1993 r.⁸.

16. Artykuł 4 ust. 1 pkt 4 MinöStG stanowi, że z zastrzeżeniem art. 12 tej ustawy mogą zostać zwolnione z podatku oleje mineralne używane jako paliwo do wprowadzania w ruch i ogrzewania statków służących wyłącznie do żeglugi mającej charakter komercyjny i do wykonywania czynności bezpośrednio z nią związanych, takich jak pilotaż, holowanie i podobne usługi, lub do prowadzenia działalności transportowej na własny rachunek, a także na okrętach wojennych i statkach należących do władz publicznych, statkach ratowniczych i statkach rybackich używanych w celu prowadzenia działalności połowowej.

17. Zgodnie z delegacją ustawową przewidzianą w art. 31 ust. 2 pkt 5 MinöStG niemieckie organy wykonawcze wyłączyły w art. 17 ust. 5 MinöStV niektóre rodzaje jednostek pływających z zakresu pojęcia

7 — BGBl. 1992 I, str. 2150 i 2185, zwane dalej „MinöStG”.

8 — BGBl. 1993 I, str. 1602, zwane dalej „MinöStV”.

„statków” w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 4 MinöStG. W szczególności wspomniany art. 17 przewiduje w ust. 5 pkt 2, że jednostki pływające, jak pogłębiarki, żurawie i wciągarki do żwiru, nie są uważane za „statki” w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 4 MinöStG, tak że paliwo używane na ich pokładzie jako olej napędowy i opały nie może zostać objęte zwolnieniem podatkowym.

19. Pogłębiarka portowa umożliwia wydobywanie poprzez odsysanie z dna piasku, żwiru i innych podobnych materiałów. Mieszanina wody i materiałów odprowadzana do zbiorników pogłębiarki jest następnie transportowana w miejsce, gdzie jest zrzucana.

20. W dniu 3 kwietnia 2000 r. Jan de Nul zgłosiła do Hauptzollamt Oldenburg (zwanym dalej „Hauptzollamt”) ilość oleju mineralnego, który został zużyty w trakcie prac związanych z zasysaniem wody i materiałów.

III — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

18. Jan de Nul NV (zwana dalej „Jan de Nul” lub „skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym”) jest przedsiębiorstwem założonym w Belgii, które prowadzi działalność z zakresu inżynierii hydraulicznej. Przedsiębiorstwo to podczas prac pogłębiających prowadzonych w okresie od 19 października 1999 r. do 17 grudnia 1999 r. na Łabie, pomiędzy Hamburgiem i Cuxhaven, korzystało z pogłębiarki ssącej z pomieszczeniem na urobek, o nazwie Cristoforo Colombo, która jednocześnie była zakwalifikowana jako pogłębiarka portowa⁹.

21. Następnie Hauptzollamt poinformował skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, że podatek od olejów mineralnych musi zostać uiszczony także od oleju mineralnego wykorzystanego w trakcie przemieszczania się jednostki bez ładunku, a także w trakcie manewrów wykonywanych przez nią w związku z odsysaniem materiałów. W dodatkowej deklaracji złożonej przez Jan de Nul w dniu 15 listopada 2000 r. wykazano zobowiązanie podatkowe w wysokości 183 127,02 DEM.

22. Decyzją z dnia 3 lipca 2002 r. Hauptzollamt oddalił odwołanie, które Jan de Nul złożyła w dniu 19 grudnia 2000 r. od tej deklaracji. Wówczas przedsiębiorstwo to złożyło w dniu 2 sierpnia 2002 r. skargę do Finanzgericht Hamburg (Niemcy).

9 — W uwagach pisemnych Jan de Nul doprecyzowała, że działania te realizowane były na odcinku pomiędzy 638 kilometrem (port w Hamburgu) i 748 kilometrem (na wodach wzdłuż wybrzeża Cuxhaven).

23. Jan de Nul podniosła przed tym sądem, że działalność pogłębiarki portowej zbliżona jest do działalności szczególnego statku żeglugowego o charakterze komercyjnym, tak że paliwo, które nie zostało użyte w celu korzystania z samej pogłębiarki, lecz w celu przemieszczania się statku, powinno pozostać zwolnione z podatku. Według niego określenie podatku od olejów mineralnych narusza art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81, który przewiduje obowiązkowe zwolnienie z podatku akcyzowego w odniesieniu do żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty. Według skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym odcinek Łaby, na którym prowadzone były prace, należy do wód terytorialnych Wspólnoty. Podniosła ona również, powołując się na wyrok Trybunału z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*¹⁰, że art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81 zwalnia z podatku od olejów mineralnych żeglugę o charakterze komercyjnym uprawianą na wodach terytorialnych Wspólnoty niezależnie od celu kursu.

24. Hauptzollamt twierdził natomiast przed tym samym sądem, że odcinek Łaby, na którym pracowała pogłębiarka portowa, stanowi wodną drogę śródlądową, tak iż zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 8 ust. 2 lit. b) dyrektywy 92/81 podlega ocenie powierzonej władzom krajowym. Ponadto podniósł on, że z art. 17 ust. 5 pkt 2 *MinöStV* wynika, że jednostki pływające, takie jak pogłębiarka portowa, nie są traktowane

jak statki w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 4 *MinöStG*.

25. W decyzji zmieniającej z dnia 27 grudnia 2004 r. Hauptzollamt zmodyfikował deklarację z dnia 15 listopada 2000 r., uwzględniając wyrok wydany w dniu 3 lutego 2004 r. przez *Bundesfinanzhof*¹¹, w którym ten ostatni rozważył dwoistą funkcję pogłębiarki portowej i rozróżnił dla celów zwolnienia z podatku akcyzowego od olejów mineralnych świadczenie transportu i świadczenie pracy przez te jednostki.

26. *Bundesfinanzhof* przyznał w istocie, że pogłębiarki portowe w zakresie świadczenia usług transportowych wykorzystywane są jako statki żeglugowe o charakterze komercyjnym i muszą być w tym zakresie zwolnione z tego podatku. Natomiast w trakcie wykonywania prac pogłębiania, odsysania i zrzucania materiałów na pierwszym planie znajduje się świadczenie pracy, tak iż paliwo wykorzystane w tym zakresie nie może zostać zwolnione z podatku od olejów mineralnych.

27. Hauptzollamt przyznał również w decyzji zmieniającej, że zużycie olejów mineralnych

10 — Wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, Rec. str. I-3537.

11 — VII R 4/03, BFHE 205, str. 351.

w trakcie przemieszczania się pogłębiarki portowej bez ładunku powinno korzystać ze zwolnienia z podatku od olejów mineralnych przewidzianego przez MinöStG. W efekcie deklaracja z dnia 15 listopada 2000 r. została anulowana w odniesieniu do kwoty w wysokości 164 372,74 DEM.

28. W związku z tym strony doszły do porozumienia, iż skarga stała się bezprzedmiotowa w zakresie kwestii, która stanowiła podstawę takiego obniżenia kwoty podatku od olejów mineralnych. Z akt sprawy wynika, że spór przed sądem krajowym ogranicza się do ustalenia, czy Jan de Nul musi zapłacić podatek od ilości oleju mineralnego zużytego w związku z manewrami wynikającymi z pracy pogłębiarki.

kryterium „linii podstawowej” w rozumieniu art. 3–7 konwencji o prawie morza¹³.

30. Według Finanzgericht Hamburg można jednak przyjąć inną wykładnię pojęcia wody terytorialne Wspólnoty, które mogą być również rozumiane jako wszystkie wody naturalne, które nadają się do wykorzystania przez statki morskie. W zakresie, w jakim dyrektywa 92/81 rozróżnia żeglugę na wodach terytorialnych Wspólnoty i żeglugę na wodnych drogach śródlądowych, sąd krajowy uważa, że można odwołać się do rodzaju żeglugi jako kryterium rozróżniającego. Z tej perspektywy możliwe byłoby zatem uznanie za wodne drogi śródlądowe wód, na których normalnie odbywa się żegluga śródlądowa, podczas gdy wodami terytorialnymi Wspólnoty byłyby te, na których normalnie odbywa się żegluga morska.

IV — Odesłanie prejudycjalne

29. Odnosząc się, po pierwsze, do definicji pojęcia wody terytorialne Wspólnoty i pojęcia wodne drogi śródlądowe, Finanzgericht Hamburg wyjaśnia w postanowieniu odsyłającym, że Bundesfinanzhof w postanowieniu z dnia 23 marca 2000 r.¹² przyjął

13 — Zgodnie z art. 3 konwencji o prawie morza linia podstawowa stanowi punkt początkowy morza terytorialnego i pozwala mierzyć jego szerokość. W rozumieniu tego artykułu „Każde państwo ma prawo do ustalania szerokości swojego morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, odmierzanych od linii podstawowych wytyczonych zgodnie z niniejszą konwencją”. Państwa mogą stosować dwie metody w celu określenia linii podstawowej. Pierwsza, to metoda „zwykłej linii podstawowej” (art. 5 konwencji o prawie morza): chodzi o najniższy stan wody wzdłuż wybrzeża, to znaczy linię na poziomie której woda cofa się przy odpywie. Druga metoda, „prostych linii podstawowych” (art. 7 konwencji o prawie morza) polega na „załamanych liniach łączących w poprzek wody wyraźne punkty znajdujące się na wybrzeżu lub na wyspach przybrzeżnych” (L. Lucchini i M. Voelckel „Droit de la Mer”, tom 1, Pédone, Paris, 1990, str. 178 i 179). W rozumieniu art. 8 ust. 1 konwencji o prawie morza „[z] wyjątkiem sytuacji przewidzianych w części IV wody położone między linią podstawową morza terytorialnego a lądem stanowią część wód wewnętrznych państwa”. Linia podstawowa pozwala również mierzyć szerokość innych stref morskich, takich jak strefa przyległa i wyłączna strefa ekonomiczna (zob., odpowiednio, art. 33 ust. 2 i art. 57 konwencji o prawie morza).

12 — VII S 26/99, BFHE 191, str. 184.

31. Sąd krajowy zauważa również, że wykładnia, w świetle której zwolnienie podatkowe miałyby zastosowanie powyżej linii podstawowej, natomiast podatek powinien zostać uiszczony, przy zastosowaniu przepisów krajowych, od zużytego oleju mineralnego przed tą linią, niosłaby ze sobą znaczne trudności praktyczne zarówno dla użytkowników statków, jak i administracji celnej w trakcie dokonywania kontroli. W istocie bowiem pogłębiarka portowa może wielokrotnie przekraczać linię podstawową w trakcie pracy.

32. Ponadto według tego sądu oparcie się na linii podstawowej prowadziłyby do skutków trudnych do zrozumienia i ostatecznie niespójnych, jako że linie podstawowe nie są wyznaczane w ten sam sposób. Zauważa on w tym zakresie, że Łaba, na odcinku między Hamburgiem i Cuxhaven, znajduje się przed linią podstawową, która łączy wyspy przybrzeżne i tym samym stanowi wodną drogę śródlądową, podczas gdy, na przykład w obszarze morza bałtyckiego Trave musiałaby być traktowana jako należąca do wód morskich.

33. Odnosząc się, po drugie, do definicji żeglugi Finanzgericht Hamburg wyraża wątpliwości co do możliwości zastosowania rozróżnienia pomiędzy świadczeniem przez pogłębiarkę portową transportu i pracy. Według niego każdy rodzaj żeglugi wiąże się ze zużywaniem oleju mineralnego, nawet wówczas gdy statek nie przemieszcza się.

34. Sąd krajowy zauważa również, że takie rozróżnienie niosłoby ze sobą trudności praktyczne. Sąd ten stwierdza, że oprócz wydatków, które musiałyby zostać poniesione w związku z tym w momencie wypełniania deklaracji dotyczącej podatku od oleju mineralnego, pojawiłyby się znaczne trudności definicyjne, ponieważ również inne rodzaje szczególnych statków świadczą pracę, co mogłoby doprowadzić do powstania wątpliwości podobnych do tych, które dotyczą pogłębiarek portowych. Sąd ten przywołuje w tym zakresie przykład statku towarowego, który wyposażony jest w urządzenia pozwalające na jego załadowanie i rozładowanie bez korzystania z pomocy żurawi portowych.

35. Według sądu krajowego analiza mogłaby skoncentrować się na ustaleniu, czy na danym statku istnieje samodzielny system napędowy i czy jest on wykorzystywany. Wówczas przez „żeglugę” należałoby rozumieć wszystkie rodzaje żeglugi, niezależnie od celu kursu statku, które mogłyby również polegać na świadczeniu pracy, o ile stosowany jest samodzielny system napędowy.

36. Sąd krajowy zakończył swoje uwagi, wskazując, że jeśli nakreślone przez niego wytyczne okazałyby się słuszne, wówczas sporne działania pogłębiarki portowej na Łabie, pomiędzy Cuxhaven i Hamburgiem, stanowiłyby „żeglugę] po wodach terytorialnych Wspólnoty” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81. W takiej sytuacji skarga wniesiona do niego przez Jan de Nul musiałaby zostać uwzględniona.

37. Ze względu jednak na wątpliwości dotyczące wykładni tego przepisu dyrektywy 92/81, a także art. 8 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy, Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie w oczekiwaniu na odpowiedź Trybunału na następujące pytania prejudycjalne:

V — Analiza

A — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

„1) Jak należy rozumieć pojęcie „wody terytorialne Wspólnoty” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81 [...] w odróżnieniu od pojęcia „wodne drogi śródlądowe” w rozumieniu art. 8 ust. 2 lit. b) [...] tej dyrektywy?

38. W pytaniu pierwszym sąd krajowy zwraca się w zasadzie do Trybunału o wykładnię pojęcia wody terytorialne Wspólnoty w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81 w odróżnieniu od pojęcia wodne drogi śródlądowe w rozumieniu art. 8 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

2) Czy użytkowanie pogłębiarki ssącej z pomieszczeniem na urobek (tzw. pogłębiarki portowej) na wodach terytorialnych Wspólnoty należy w całości uznać za żeglugę w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81, czy też należy wyodrębnić różne rodzaje działalności podczas wykonywania jednego zadania?”

39. Jak wynika zarówno z postanowienia odsyłającego Finanzgericht Hamburg, jak i z uwag pisemnych złożonych przed Trybunałem przez Jan de Nul, Hauptzollamt, rząd belgijski i Komisję Wspólnot Europejskich, w celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie analizie poddane są dwa główne wątki, a mianowicie, po pierwsze, właściwość kryterium linii podstawowej przewidzianej przez konwencję o prawie morza, i po drugie, możliwość zastosowania podejścia funkcjonalnego.

40. W tym zakresie Jan de Nul uważa, że w celu zdefiniowania pojęcia wód terytorialnych Wspólnoty należy oprzeć się na zasadniczej działalności wykonywanej na tych wodach. Według skarżącej w postępowaniu

przed sądem krajowym rozróżnienie między wodami terytorialnymi Wspólnoty i wodami śródlądowymi powinno być dokonywane przy zastosowaniu podejścia funkcjonalnego, nie zaś w oparciu o linię podstawową przewidzianą przez konwencję o prawie morza. Kryterium to realizuje bowiem w istocie inny cel niż dyrektywa 92/81, to znaczy określenie suwerennych praw każdego z Państw Stron tej konwencji, jak również ich wzajemnych obowiązków.

41. Jan de Nul wyjaśnia popierane przez siebie podejście funkcjonalne w następujący sposób: aby dokonać rozróżnienia pomiędzy dwoma pojęciami poddanymi wykładni, należy oprzeć się na rodzaju transportu realizowanym, odpowiednio, na wodach terytorialnych Wspólnoty i na wodach śródlądowych, przy uwzględnieniu okoliczności każdego z przypadków. W ten sposób drogi wodne, na których normalnie kursują statki śródlądowe, należy rozumieć jako wody śródlądowe, ponieważ takie drogi śródlądowe, ze względu na swój przebieg, zazwyczaj nie nadają się dla statków morskich. Wodami morskimi byłyby natomiast wszystkie wody, które przy zastosowaniu podejścia naturalnego należą do morza lub które ze względu na swój przebieg są uczęszczane przez statki morskie.

42. Zgodnie z tym podejściem, zarówno Wadden, jak i wejście do portów międzynarodowych w Emden, Bremie, Bremerhaven, Cuxhaven i w Hamburgu, jak również dostęp do kanału kilońskiego, należałoby uznać za należące do wód morskich, a więc wód terytorialnych Wspólnoty.

43. Komisja, podobnie jak Finanzgericht Hamburg i Jan de Nul, uważa, że zastosowanie kryterium linii podstawowej nie jest odpowiednie w zakresie, w jakim kryterium to, stanowiąc narzędzie techniczne realizujące cele własne konwencji o prawie morza, nie umożliwia zagwarantowania realizacji celów, jakie stawia art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/91, to znaczy zagwarantowanie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i unikania zakłóceń konkurencji.

44. Toteż Komisja proponuje, aby rozróżnienie pomiędzy wodami terytorialnymi Wspólnoty i wodnymi drogami śródlądowymi zostało dokonane w oparciu o treść i cele dyrektywy 92/81. Podejście to opowiada się za wykładnią pojęcia wody terytorialne Wspólnoty zgodną z propozycją przedstawioną przez Finanzgericht Hamburg, to znaczy, że są to wszystkie wody, na których zazwyczaj odbywa się żegluga morska posiadająca cel komercyjny. Według Komisji strefa rozpatrywana w postępowaniu przed sądem krajowym, pomiędzy wybrzeżem niemieckim i portem w Hamburgu, jednym z największych portów morskich na świecie, musiałaby zostać uznana za należącą do zdefiniowanych w ten sposób wód terytorialnych Wspólnoty.

45. Komisja dodaje, że taka wykładnia prowadziłaby w konsekwencji, zgodnie z celem art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81, do tego, że żegluga morska byłaby traktowana w ten sam sposób we wszystkich odpowiednich sytuacjach, niezależnie od usytuowania portu, do

którego się zmierza, w stosunku do wybrzeża, to znaczy niezależnie od tego, czy jest on położony bezpośrednio na wybrzeżu czy też bardziej śródlądowo na brzegach dużej rzeki.

46. Podzielając zasadniczo argumenty przedstawione przez Finanzgericht Hamburg w postanowieniu odsyłającym, Hauptzollamt uważa także, że w celu rozróżnienia wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych nie należy podtrzymywać kryterium linii podstawowej.

47. Ocenia on jednak, że podejście funkcjonalne, w świetle którego wody terytorialne Wspólnoty stanowiłyby wszystkie wody naturalne, które mogą być uczęszczane przez statki morskie, zbyt ingeruje ze swej natury w prawa państw członkowskich. W rzeczywistości, poza wodamiorskimi, statki morskie mogą wykorzystywać wszystkie drogi wodne w Niemczech, które mają odpowiednią głębokość. Oprócz odcinka Łaby do Hamburga byłoby to możliwe także w odniesieniu do Wezery na odcinku do Bremy, Hunte na odcinku do Oldenburga, kanału kilońskiego (Nord-Ostsee-Kanal), Ems na odcinku do Leer i Renu na odcinku do Duisburga. Jeśli taka wykładnia zostałaby przyjęta, Republika Federalna Niemiec powinna zwolnić na podstawie art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81 z podatku olej mineralny używany jako paliwo na wspomnianych wyżej drogach wodnych, które Hauptzollamt uważa za wodne drogi śródlądowe.

48. Na poparcie tego stanowiska wskazuje on, że zgodnie z definicją pojęcia wodne drogi śródlądowe, znajdującą się w art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy federalnej o drogach wodnych (Bundeswasserstraßengesetz) w wersji z dnia 4 listopada 1998 r.¹⁴, Łaba stanowi wodną drogę śródlądową na odcinku od granicy niemiecko-czeskiej aż do miejsca, w którym rzeka ta wpada do morza północnego, w okolicach Cuxhaven. Ponadto prawo niemieckie określa, które wodne drogi śródlądowe są zdadne do wykorzystania przez statki morskie. W efekcie część Łaby na odcinku pomiędzy granicą wewnętrzną portu w Hamburgu i ujściem do morza północnego w okolicach Cuxhaven również stanowiłaby drogę wodną o charakterze morskim według art. 1 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie dróg o charakterze morskim (Seeschiffsstraßenordnung) w wersji z dnia 22 października 1998 r.¹⁵.

49. Hauptzollamt proponuje zatem, aby Trybunał przyjął dwie następujące definicje:

- wody terytorialne Wspólnoty składają się z morza terytorialnego na obszarze 12 mil morskich od linii podstawowej,

¹⁴ — BGBl. 1998 I, str. 3294.

¹⁵ — BGBl. 1998 I, str. 3209.

a także wód morskich znajdujących się przed tą linią, z wyłączeniem wodnych dróg śródlądowych w rozumieniu art. 8 ust. 2 lit. b) dyrektywy 92/81;

do treści, jaką należy przypisać tym dwóm pojęciom¹⁷.

- wodne drogi śródlądowe stanowią wody wewnętrzne państwa członkowskiego, które aż do ich ujścia do pełnego morza umożliwiają żeglugę i jej służą.

52. Rozróżnienie pomiędzy pojęciem wody terytorialne Wspólnoty i wodne drogi śródlądowe ma jednak podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia, który z systemów zwolnień lub obniżenia podatku akcyzowego od olejów mineralnych przewidzianych przez dyrektywę 92/81 powinien zostać zastosowany.

50. Rząd belgijski uważa natomiast, powołując się na art. 1 akapit pierwszy i art. 2 ust. 2 lit. e) rozporządzenia Rady (WE) nr 718/1999 z dnia 29 marca 1999 r. w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej¹⁶, że statki, które częściowo przepływają szlakiem morskim, podlegają zasadom wspólnotowym, które mają zastosowanie do żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty.

53. Przypominam, że zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy tej dyrektywy oleje mineralne dostarczone do użytku jako paliwo napędowe do celów żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty, z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym, korzystają z obowiązkowego zwolnienia z ujednoliconego podatku akcyzowego. Zgodnie natomiast z art. 8 ust. 2 lit. b) wspomnianej dyrektywy oleje mineralne użyte do celów żeglugi po wodnych drogach śródlądowych, z wyjątkiem rejsów o charakterze rekreacyjnym, jedynie mogą zostać objęte, wedle uznania państwa członkowskiego, zwolnieniem lub całkowitym bądź częściowym obniżeniem stawki podatku akcyzowego.

51. W świetle powyższych uwag należy przede wszystkim zauważyć, że pojęcia wód wspólnotowych i wodnych dróg śródlądowych nie zostały wyraźnie zdefiniowane w dyrektywie 92/81. Analiza preambuły tej dyrektywy również nie udziela żadnej rozstrzygającej wytycznej w odniesieniu

17 — W tym względzie wyrażenie „wewnątrz swojego terytorium”, zawarte w szóstym motywie dyrektywy 92/81, nie wyjaśnia zbyt wiele, ponieważ wody terytorialne Wspólnoty mogą również być uważane za wody znajdujące się „wewnątrz” terytorium państwa członkowskiego, a dokładniej za integralną część ich terytorium morskiego.

16 — Dz.U. L 90, str. 1.

54. Pierwszym kryterium zaproponowanym w celu rozróżnienia pojęć wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych jest kryterium linii podstawowej w rozumieniu art. 3 i następnych konwencji o prawie morza.

55. Wszystkie opinie wyrażone w uwagach pisemnych złożonych przed Trybunałem łączy poparcie dla odrzucenia tego kryterium w niniejszej sprawie.

56. Również ja podzielam ten pogląd. Uważam, że o ile ta kategoria techniczna odgrywa podstawową rolę na gruncie konwencji o prawie morza, w zakresie, w jakim stanowi ona punkt początkowy dla morza terytorialnego i pozwala mierzyć jego szerokość, to jej zastosowanie na gruncie dyrektywy 92/81 nie wydaje się uzasadnione, ponieważ, jak podkreśla Komisja, te dwa akty realizują różne cele.

57. W tym zakresie należy podkreślić, że konwencja o prawie morza, zgodnie ze swoją preambułą, ma na celu „ustanowieni[e] [...] porządku prawnego dla mórz i oceanów, który ułatwi międzynarodową komunikację i będzie sprzyjał pokojowemu korzystaniu z mórz i oceanów, sprawiedliwemu i efektywnemu wykorzystaniu ich zasobów, zachowaniu ich zasobów żywych oraz badaniu, ochronie i zachowaniu środowiska morskiego”. Kategoria linii podstawowej bierze udział w ustanowieniu tego „porządku

prawnego” w zakresie, w jakim, jak można było się przekonać, pomaga ona w wyznaczeniu stref morskich określonych w tej konwencji, to znaczy wód wewnętrznych, morza terytorialnego, strefy przyległej i wyłącznej strefy ekonomicznej. Pozwala ona również na określenie praw, które państwa strony mogą wykonywać, jak i obowiązków, jakie nałożone są na te państwa w każdej z tych stref, zgodnie z postanowieniami konwencji o prawie morza.

58. Jak zauważył Trybunał, dyrektywa 92/81 ma na celu „zapewnienie swobodnego przepływu olejów mineralnych na wspólnym rynku i unikanie zakłóceń konkurencji, które mogłyby wyniknąć z różnej struktury podatku akcyzowego”¹⁸. Kryterium, jakie zostanie wybrane w celu rozróżnienia wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych, musi być dostosowane do tego celu. Nie sądzę, żeby kryterium takim było kryterium, wyprowadzone z linii podstawowej.

59. Ponadto uwzględnienie linii podstawowej miałyby, moim zdaniem, zbyt daleko idące konsekwencje, skoro „wody wewnętrzne” państw członkowskich, którymi w rozumieniu art. 8 konwencji o prawie morza są „wody położone między linią pod-

¹⁸ — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r w sprawie C-240/01 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-4733, pkt 39.

stawową morza terytorialnego a lądem”, musiałyby w całości być uważane za wodne drogi śródlądowe w rozumieniu dyrektywy 92/81, nawet wówczas gdy znajdują się one poza ujściem rzek.

60. Kryterium linii podstawowej, zawarte w art. 3 i następnym konwencji o prawie morza, nie wydaje mi się odpowiednie do rozróżnienia wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych do celów stosowania dyrektywy 92/81.

61. Moim zdaniem definicja tych dwóch pojęć nie powinna być jednakże pozostawiona ocenie państw członkowskich, ze względu na niebezpieczeństwo pojawienia się odmiennych wykładni, co byłoby sprzeczne z celem ujednolicenia, realizowanym przez ustawodawcę wspólnotowego w dyrektywie 92/81. Z tego względu należy poszukiwać wykładni autonomicznej dla pojęć wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych¹⁹.

19 — Trybunał doszedł do takiego samego wniosku w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom w odniesieniu do wyrażenia „wykorzystywanych jako paliwo” zawartego w art. 2 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy 92/81. Trybunał uznał w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, że „każdy przypadek odmiennej wykładni na poziomie krajowym obowiązku zwolnienia stanowiłby zagrożenie nie tylko dla celów uregulowania wspólnotowego i pewności prawnej, lecz również niosłby ze sobą ryzyko wprowadzenia nierówności w traktowaniu zainteresowanych podmiotów gospodarczych” (pkt 21).

62. Trybunał miał już okazję wypowiedzieć się w tym zakresie w ww. wyroku w sprawie Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, iż „definicje dotyczące produktów objętych dyrektywą 92/81 i zwolnienia mające do nich zastosowanie muszą być poddawane wykładni autonomicznej, opartej na brzmieniu danych przepisów, a także na celach realizowanych przez tę dyrektywę”²⁰.

63. Jak można było się przekonać, dyrektywa 92/81 milczy w zakresie definicji i tym samym w zakresie rozróżnienia pojęć wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych.

64. Odnosząc się do celu przyświecającego tej dyrektywie, nie wydaje mi się, aby istniała a priori możliwość wyprowadzenia z niego zadowalającego kryterium. W istocie bowiem, jak wskazuje szósty motyw dyrektywy 92/81, zarówno system zwolnień obowiązkowych, jak i fakultatywnych musi wpisywać się w cel polegający na unikaniu zakłóceń konkurencji. Ponadto zakłócenia konkurencji, których powstaniu niniejsza dyrektywa usiłuje zapobiec, mogą równie dobrze pojawić się w trakcie żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty, jak i w trakcie żeglugi po wspólnotowych wodnych drogach śródlądowych.

20 — Punkt 19.

65. W stopniu, w jakim brzmienie i cel dyrektywy 92/81 nie pozwalają na dokładne określenie pojęcia wód terytorialnych Wspólnoty i wodnych dróg śródlądowych, należy zbadać, czy te dwa pojęcia zostały zdefiniowane w innych aktach wspólnotowych.

66. Należy zatem stwierdzić, że te dwa pojęcia nie są ani nowe w prawie wspólnotowym, ani swoiste dla materii objętej dyrektywą 92/81.

67. W tym względzie warto zauważyć, że pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty stosowane jest w obszarze wspólnej polityki rybołówstwa. Znalazło ono jeden z pierwszych wyrazów, choć pod inną nazwą, w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2141/70²¹, a następnie w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 101/76²², które je zastąpiło, a które nakazywały państwom członkowskim zapewnić równe warunki w dostępie i korzystaniu z zasobów znajdujących się na *wodach morskich podlegających ich suwerenności lub jurysdykcji* dla wszystkich statków rybackich noszących banderę jednego z państw członkowskich i zarejestrowanych na terytorium Wspólnoty²³.

21 — Rozporządzenie Rady z dnia 20 października 1970 r. ustanawiające wspólną politykę strukturalną dla sektora rybołówstwa (Dz.U. L 236, str. 1).

22 — Rozporządzenie Rady z dnia 19 stycznia 1976 r. ustanawiające wspólną politykę strukturalną dla sektora rybołówstwa (Dz.U. L 20, str. 19).

23 — Zobacz art. 2 ust. 1 tych rozporządzeń.

68. Pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty wykorzystane zostało także do wyznaczenia strefy połowów Wspólnoty, powstałej w efekcie uwspólnienia wyłącznych stref ekonomicznych państw członkowskich²⁴.

69. Ostatnie akty wspólnotowe dotyczące rybołówstwa wyraźnie wskazują jako wody terytorialne Wspólnoty „wody podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich”, w przeciwieństwie do „wód międzynarodowych”, które stanowią „wody niepodlegające suwerenności ani jurysdykcji państwa”²⁵.

70. Wody terytorialne Wspólnoty, zdefiniowane w ten sposób poprzez przeciwstawienie ich wodom międzynarodowym, rozumiane szeroko jako wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, obejmują całość terytoriów morskich państw członkowskich.

24 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-258/89 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-3977, pkt 12 i 13. Utworzenie jednolitej strefy połowów Wspólnoty wynika z rezolucji Rady z dnia 3 listopada 1976 r. w sprawie niektórych zewnętrznych aspektów utworzenia we Wspólnocie, począwszy od dnia 1 stycznia 1977 r., dwustumilowej strefy połowów, (Dz.U. 1981, C 105, str. 1).

25 — Zobacz w szczególności art. 2 lit. b) i art. 3 lit. b) rozporządzenia Rady (WE) nr 27/2005 z dnia 22 grudnia 2004 r. ustalającego wielkości dopuszczalne połowów na 2005 r. i inne związane z nimi warunki dla niektórych zasobów rybnych i grup zasobów rybnych, stosowane na wodach terytorialnych Wspólnoty, oraz w odniesieniu do statków wspólnotowych na wodach, gdzie wymagane są ograniczenia połowowe (Dz.U. 2005, L 12, str. 1).

71. W celu wyznaczenia dolnej granicy wód terytorialnych Wspólnoty w odniesieniu do wodnych dróg śródlądowych, o których mowa w art. 8 ust. 2 lit. b) dyrektywy 92/81, należy teraz skonfrontować te dwa pojęcia, tak jak sugeruje to sąd krajowy w pytaniu pierwszym.

72. Z tej perspektywy, po pierwsze, zwracam uwagę, że pojęcie wodnych dróg śródlądowych jest w pełni pojęciem prawa wspólnotowego. Artykuł 80 WE dotyczy wprost „transport[uj] [...] śródlądow[ego]”.

73. Zwracam także uwagę, że przyjęto szereg aktów wspólnotowych w celu uregulowania żeglugi śródlądowej we Wspólnocie, na przykład w zakresie dotyczącym dostępu do zawodu przewoźnika towarów drogą wodną i wzajemnego uznawania dyplomów²⁶, poprawy strukturalnej²⁷, zdolności przewozowych floty wspólnotowej²⁸, bezpieczeństwa i wymagań technicznych dla

statków żeglugi śródlądowej²⁹, czy w końcu definicji zasad wspólnotowych mających zastosowanie do transportu towarów i osób w żegludze śródlądowej między państwami członkowskimi³⁰.

74. Spośród aktów wspólnotowych pragnę zwrócić uwagę na dyrektywę 82/714, która, przypominam, ustanowiła wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej. Dyrektywa ta wpisuje się w ramy działań realizujących wspólną politykę transportową w zakresie żeglugi śródlądowej i zgodnie ze swoim pierwszym motywem powinna służyć temu, aby „ruch statków w sieci Wspólnoty odbywał się w najlepszych warunkach, jeżeli chodzi o bezpieczeństwo i konkurencję”.

75. Ze względu na fakt, że „[wodne] drogi śródlądowe Wspólnoty różnią się, jeżeli chodzi o bezpieczeństwo”, dyrektywa 82/714 dokonuje „podzi[ęcia] [tych dróg] na strefy”³¹.

26 — Zobacz w szczególności dyrektywę Rady 87/540/EWG z dnia 9 listopada 1987 r. w sprawie dostępu do zawodu przewoźnika towarów drogą wodną w transporcie krajowym i międzynarodowym i wzajemnego uznawania dyplomów, świadectw i innych dokumentów potwierdzających posiadanie kwalifikacji dla tego zawodu (Dz.U. L 322, str. 20).

27 — Rozporządzenie Rady (EWG) nr 1101/89 z dnia 27 kwietnia 1989 r. w sprawie poprawy struktury żeglugi śródlądowej (Dz.U. L 116, str. 25).

28 — Rozporządzenie nr 718/1999.

29 — Wskażę dwie dyrektywy: dyrektywę Rady 76/135 EWG z dnia 20 stycznia 1976 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej statków żeglugi śródlądowej (Dz.U. L 21, str. 10) i dyrektywę 82/714.

30 — Zobacz w szczególności rozporządzenie Rady (WE) nr 1356/96 z dnia 8 lipca 1996 r. w sprawie wspólnych zasad mających zastosowanie do transportu towarów lub pasażerów w żegludze śródlądowej między państwami członkowskimi w celu wprowadzenia swobody świadczenia takich usług transportowych (Dz.U. L 175 str. 7).

31 — Motyw trzeci dyrektywy 82/714. Artykuł 1 tej dyrektywy uściśla ten podział i odsyła do załącznika I do dyrektywy.

76. Szczególnie interesujące jest zapoznanie się z załącznikiem I do tej dyrektywy. Zawiera on bowiem „wykaz wspólnotowych wodnych dróg śródlądowych podzielonych geograficznie na strefy: 1, 2, 3, 4”.

77. W rozdziale 1 tego załącznika, pośród wodnych dróg śródlądowych Republiki Federalnej Niemiec, zaklasyfikowanych w strefie 2, znajduje się następujący opis, który należy przytoczyć w całości:

„[Łaba]: od niższej granicy portu Hamburg do linii łączącej stawę Döse i północno-zachodni punkt Hohe Ufer (Dieksand) z dopływami Eeste, Lühe, Schwinge, Oste, Pinnau, Krückau i Stör (w każdym przypadku od zapory wodnej do ujścia), w tym Nebenelbe”.

78. Strefa wyznaczona w ten sposób odpowiada ujściu Łaby, które rozpoczyna się na wysokości portu w Hamburgu i ciągnie się do miejsca, w którym wpada ona do morza północnego, na północ od Cuxhaven. Strefa ta odpowiada w większości sektorowi, w którym pogłębiarka portowa Cristoforo Colombo wykonywała prace związane z pogłębianiem. Stanowi ona więc w świetle prawa wspólnotowego wodną drogę śródlądową i wobec tego, moim zdaniem, musi zostać za taką

uznana w zakresie stosowania dyrektywy 92/81.

79. Ustawodawca wspólnotowy, odnosząc się w tej dyrektywie do pojęcia wodnych dróg śródlądowych i nie definiując go w żaden szczególny sposób, musiał odnieść się do wcześniej istniejącej definicji tego, co wyrażenie to oznacza. Ponadto uważam, że nadawanie pojęciu wodnych dróg śródlądowych różnego znaczenia w zależności od danego aktu wspólnotowego byłoby niespójne i sprzeczne z zasadą pewności prawa.

80. Pragnę dodać, że w mojej opinii, ryzyko zakłócenia konkurencji zawarte jest w samej dyrektywie 92/81 ze względu na dopuszczoną w niej dwoistość systemu zwolnień. W konsekwencji eliminacja tego ryzyka polega na zmianie ustawodawstwa wspólnotowego, poprzez unifikację istniejących reżimów i tym samym wyjaśnienie kwestii prawa właściwego³², nie zaś na tworzeniu wykładni orzeczniczej prowadzącej do wypracowania nowego kryterium zastępującego pozostałe, które wynikają z literalnego brzmienia i już funkcjonują. Jak się wydaje, w interesie prawa wspólnotowego, jego dostępności a tym samym jego skuteczności jest unikanie takiego pomieszczenia definicji.

32 — Uważam w tym względzie, że art. 8 ust. 1 lit. e) pierwotnego projektu dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych, przedstawionego przez Komisję w dniu 27 września 1990 r., poddaje temu samemu systemowi zwolnień „oleje dostarczone w celu wykorzystania ich jako paliwa napędowe do żeglugi śródlądowej i żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty” [COM(90) 434 końcowy, Dz.U. C 322, str. 18].

81. Pojęcie wodnych dróg śródlądowych należy tym samym, według mnie, rozumieć jako obejmujące całość wodnych dróg śródlądowych Wspólnoty, które są wymienione w załączniku I do dyrektywy 82/714.

82. Pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty w zestawieniu z taką definicją musi być rozumiane jako obejmujące wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem wodnych dróg śródlądowych, które właśnie zdefiniowałem.

83. Moim zdaniem, podejście funkcjonalne zaproponowane przez Finanzgericht Hamburg i popierane przez Jan de Nul, a także Komisję, nie podważa tej analizy.

84. Przypominam, że podejście to polega, co do zasady, na twierdzeniu, że wody terytorialne Wspólnoty w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81 odpowiadają wszystkim wodom, na których uprawia się zazwyczaj żeglugę morską do celów komercyjnych.

85. Wykładnia tego rodzaju prowadzi moim zdaniem do zaprzeczenia istnieniu na poziomie wspólnotowym szczególnej kategorii

wodnych dróg śródlądowych, to znaczy dróg wodnych o charakterze morskim.

86. Dokładniej rzecz ujmując, ujście Łaby, określone powyżej, prezentuje cechy szczególne, które sprawiają, że posiada ono cechy drogi śródlądowej o charakterze morskim.

87. Kwalifikacja tego rodzaju nie wynika tylko z prawa krajowego, lecz również z prawa wspólnotowego. I tak decyzja Komisji 77/527/EWG z dnia 29 lipca 1977 r. ustalająca listę szlaków żeglugowym w celu stosowania dyrektywy 76/135/EWG Rady³³ wymienia w tej kategorii „Elbe unterhalb des Hamburger Hafens”. Również załącznik I do rozporządzenia Komisji (WE) nr 13/2004 z dnia 8 grudnia 2003 r. ustalającego listę dróg śródlądowych o charakterze morskim, określoną w art. 3 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 1108/70³⁴, wymienia „[dolną Łabę] Unterelbe” jako należącą do dróg śródlądowych o charakterze morskim.

33 — Dz.U. L 209, str. 29. Decyzja ta stanowi środek wykonawczy dla art. 3 ust. 6 dyrektywy Rady 76/135/EWG z dnia 20 lutego 1976 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej dla statków żeglugi śródlądowej (Dz.U. L 21 str. 10), w rozumieniu którego „państwa członkowskie mogą wymagać spełnienia dodatkowych warunków na szlakach żeglugi morskiej, równoważnych do wymaganych od swoich statków. Państwa członkowskie informują Komisję o swoich szlakach żeglugi morskiej, których wykaz Komisja sporządzi w ciągu trzech miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej dyrektywy, na podstawie informacji dostarczonych jej przez państwa członkowskie”.

34 — Dz.U. 2004, L 3, str. 3.

88. Wynika stąd, że fakt, że dane wody mogą być uczęszczane przez statki morskie o przeznaczeniu komercyjnym nie jest wystarczający do uznania takich wód za wody terytorialne Wspólnoty.

89. Zgodnie z tą analizą proponuję, aby Trybunał udzielił Finanzgericht Hamburg odpowiedzi, że art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty obejmuje wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem wodnych dróg śródlądowych, o których mowa w art. 8 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy. Te ostatnie składają się z całości wodnych dróg śródlądowych Wspólnoty, które są wymienione w załączniku I do dyrektywy 82/714³⁵.

B — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

90. W pytaniu drugim Finanzgericht Hamburg zwraca się do Trybunału

35 — W kontekście szczególnych okoliczności sprawy przed sądem krajowym, a także po uwzględnieniu opisu kursu pogłębiarki portowej przedstawionego przez Jan de Nul w uwagach pisemnych złożonych przez niego, wydaje się, że statek ten żeglował w dużej części po wodnych drogach śródlądowych składających się na „Unterebbe”, w pozostałej zaś po wodach terytorialnych Wspólnoty, powyżej Cuxhaven. Zadaniem Finanzgericht Hamburg będzie wyjaśnienie tej kluczowej kwestii, w celu dokonania rozróżnienia między olejami mineralnymi podlegającymi systemowi zwolnień obowiązkowych i olejami mineralnymi podlegającymi systemowi zwolnień fakultatywnych.

o rozstrzygnięcie, czy korzystanie na wodach terytorialnych Wspólnoty z pogłębiarki portowej należy traktować w całości jako żeglugę w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81, czy też należy wyróżnić różne rodzaje działań, które są podejmowane przez taką pogłębiarkę podczas wykonywania jednego zadania.

91. Z odesłania prejudycjalnego wynika, że Hauptzollamt przyznał w trakcie postępowania przed sądem krajowym, że zużycie olejów mineralnych w trakcie przemieszczania się pogłębiarki portowej Cristoforo Colombo bez ładunku powinno korzystać ze zwolnienia z podatku akcyzowego. Co więcej Jan de Nul nie podważa w postępowaniu przed sądem krajowym zapłaty takiego podatku od ilości oleju mineralnego zużytego do wykonania prac polegających na zasysaniu wody i materiałów jako takich³⁶. Wynika stąd, że spór przed sądem krajowym ogranicza się do problemu ewentualnego zwolnienia z podatku oleju mineralnego zużytego w trakcie manewrów wykonywanych przez pogłębiarkę podczas czynności zasysania wody z dna, to znaczy przemieszczania się przez tę pogłębiarkę podczas wykonywania przez nią działań związanych z pogłębianiem³⁷.

36 — Postanowienie odsyłające, str. 3 i 4.

37 — Podobnie jak Komisja pojęcie „przemieszczanie się” rozumie w sposób szeroki, to znaczy włączając w to działania techniczne polegające na utrzymaniu pogłębiarki w miejscu.

92. W konsekwencji, a także zgodnie z tym, co sugeruje Komisja³⁸, należy przyjąć, że to drugie pytanie ma na celu ustalenie, czy manewry te należy rozumieć jako żeglugę na wodach terytorialnych Wspólnoty w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81.

93. W mojej ocenie na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

94. Po pierwsze, uważam, że w zakresie, w jakim pogłębiarka portowa wyposażona jest w system napędowy zapewniający jej niezależność w zakresie przemieszczania się, ruch ten należy zrównać z żeglugą. Inaczej rzecz by się miała w przypadku pogłębiarki, która nie posiada żadnego systemu umożliwiającego jej samodzielny żegluga³⁹.

38 — Uwagi pisemne, pkt 68 i 69.

39 — Można na przykład wskazać przypadek pogłębiarki prowadzonej przez holownik do miejsca, w którym mają być wykonywane czynności pogłębiające, co stanowiło przedmiot orzeczenia francuskiego Tribunal des conflits z dnia 11 grudnia 1972 r. w sprawie nr 1975 Préfet de la Gironde przeciwko CA Bordeaux (Spathis przeciwko Port autonome de Bordeaux). Sąd ten stwierdził w odniesieniu do pogłębiarek tego rodzaju, że jeśli za pomocą manewru wybierania i luzowania lin umocowanych na punktach stałych lub kejach cumowniczych można umożliwić im przemieszczanie się po długościach i szerokościach w celu podjęcia przez nie pracy, okoliczność ta, której nie można oddzielić od samego działania urządzenia, nie powoduje, że można je uznać za pojazd w rozumieniu ustawy z dnia 31 grudnia 1957 r., powierzając sądom kompetencję w odniesieniu do rozstrzygania skarg skierowanych przeciwko podmiotom publicznym o odpowiedzialność za szkody spowodowane przez pojazdy (Dz.U. „Lois et Décrets” z dnia 15 stycznia 1958 r., str. 196). Natomiast przepisy tej ustawy mają zastosowanie w odniesieniu do szkód spowodowanych przez samobieżną pogłębiarkę wykonującą w porcie prace związane z pogłębianiem, zob. orzeczenie francuskiego Tribunal des conflits z dnia 24 maja 1965 r. w sprawie nr 1858 Préfet de Seine-Maritime przeciwko TGI du Havre (Société Marles-Kuhlmann).

95. Po drugie, podkreślam, że Trybunał był już proszony o dokonanie wykładni pojęcia żeglugi w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81, w ww. wyroku w sprawie Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft.

96. W sprawie będącej przedmiotem owego wyroku przedsiębiorstwo pogrzebowe Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG (zwane dalej „Deutsche See”) wystąpiło do Hauptzollamt Kiel o zezwolenie na korzystanie na swoich statkach z oleju mineralnego objętego zwolnieniem z podatku akcyzowego w celu organizowania pogrzebów na pełnym morzu. Hauptzollamt Kiel odmówił zastosowania takiego zwolnienia na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 4 MinöStG, ze względu na to, że działalność Deutsche See polegała nie na przewozie osób lub produktów o charakterze komercyjnym, lecz na przeprowadzaniu pogrzebów morskich. Finanzgericht Hamburg, przed którym zawiśł spór, zwrócił się wówczas do Trybunału o dokonanie wykładni pojęcia żegluga w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81.

97. W wyroku w tej sprawie Trybunał podkreślił, że przepis ten, który, przypomnijmy, przewiduje zwolnienie z podatku dla olejów mineralnych dostarczonych w celu ich użycia jako paliwo do żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty, zawiera jeden wyjątek. Jak wynika bowiem z tego przepisu, zwolnienie to nie ma zastosowania do olejów mineralnych używanych do żeglugi prywatnymi statkami o charakterze rekreacyjnym. Trybunał wskazał następnie, że art. 8 ust. 1 lit. c) akapit drugi dyrektywy 92/81 definiuje pojęcie „prywatne statki o charakterze rekreacyjnym” jako statki wykorzystywane „do celów innych niż gospodarcze”⁴⁰.

98. Według Trybunału wynika z tego, że „każdy rodzaj żeglugi o charakterze komercyjnym jest objęty zakresem stosowania zwolnienia od ujednoczonego podatku akcyzowego, przewidzianego w art. 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy 92/81”⁴¹. Innymi słowy przepis ten ma, w opinii Trybunału, zastosowanie „do wszystkich rodzajów żeglugi, niezależnie od celu kursu, jeśli cel jego odbycia ma charakter komercyjny”⁴².

99. W tej samej sprawie Trybunał zauważa przede wszystkim, że nie podaje się w wątpliwość, iż działalność żegluga realizowana przez Deutsche See ma charakter usług

świadczonych odpłatnie. Dalej zauważa on, że „[z]e względu na jej charakter komercyjny, taki rodzaj żeglugi nie jest objęty wyjątkiem przewidzianym dla prywatnych statków o charakterze rekreacyjnym, w efekcie czego są one objęte zwolnieniem”⁴³.

100. Powtórzę więc za tym wyrokiem, że cel kursu realizowanego przez statek ma małe znaczenia, w sytuacji gdy chodzi o żeglugę o charakterze komercyjnym. Należy ponadto podnieść, że sposób sformułowania art. 8 ust. 1 lit. c) akapit drugi dyrektywy 92/81 wskazuje, że taki cel komercyjny obejmuje nie tylko działalność w zakresie przewozu osób lub towarów, lecz również świadczenie usług odpłatnych.

101. W ten sposób działalność pogłębiarki portowej mieści się, moim zdaniem, w tej ostatniej kategorii. Z powyższego wynika, że żegluga takim statkiem, realizowana w ramach świadczenia usług takiego rodzaju, objęta jest zakresem stosowania art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81 ze względu na jej komercyjny charakter.

40 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, pkt 22.

41 — Ibidem, pkt 23.

42 — Ibidem, pkt 29.

43 — Ibidem, pkt 28.

102. Żegluga pogłębiarki portowej w ramach świadczenia usługi obejmuje nie tylko przemieszczanie się bez ładunku i usługi, których przedmiotem jest przewóz pobranych materiałów do miejsca, w którym są one zrzucane, lecz również manewry wykonywane przez pogłębiarkę podczas zasysania ich z dna, to znaczy przypadki przemieszczania się przez tę pogłębiarkę w trakcie wykonywania przez nią działań związanych z pogłębianiem.

103. Tym samym, w mojej opinii, art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie żegluga na wodach terytorialnych Wspólnoty obejmuje manewry wykonywane przez pogłębiarkę portową w trakcie działań polegających na zasysaniu materiałów z dna, to znaczy przemieszczania się pogłębiarki portowej w trakcie

wykonywania przez nią działań związanych z pogłębianiem.

104. Jak wcześniej wskazałem Jan de Nul nie kwestionuje w postępowaniu przed sądem krajowym zapłaty podatku akcyzowego od ilości oleju mineralnego zużytego do celów prac pogłębiających jako takich. Na koniec jednak chciałbym wskazać, że moim zdaniem zwolnienie określone art. 8 ust. 2 lit. c) dyrektywy 92/81 powinno mieć również zastosowanie do olejów mineralnych używanych zarówno w celu wykonania tych prac, jak również do zrzucania pobranych materiałów. Moim zdaniem, do celów stosowania tego przepisu, czynności wykonywane przez pogłębiarkę portową podczas działań polegających na pogłębianiu, niezależnie od tego, czy chodzi o przemieszczanie się czy o wykonywane prace, stanowią niepodzielną całość.

VI — Wnioski

105. Uwzględniając powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Finanzgericht Hamburg:

- 1) Artykuł 8 ust. 1 lit. c) akapit pierwszy dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych należy interpretować w ten sposób, że pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty obejmuje wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem wodnych dróg śródlądowych,

o których mowa w art. 8 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy. Te ostatnie składają się z całości wodnych dróg śródlądowych Wspólnoty, które są wymienione w załączniku I do dyrektywy Rady 82/714/EWG z dnia 4 października 1982 r. ustanawiającej wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej.

- 2) Artykuł 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 92/81 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „żegluga na wodach terytorialnych Wspólnoty” obejmuje manewry wykonywane przez pogłębiarkę portową w trakcie działań polegających na zasysaniu materiałów z dna, to znaczy przemieszczania się pogłębiarki portowej w trakcie wykonywania przez nią działań związanych z pogłębianiem.