

*Ireneusz Mirek\**

## *Navigare necesse est* **Pojęcie żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym**

Żegluga to pojęcie występujące we wspólnotowym prawie akcyzowym w dwóch kontekstach: po pierwsze, w odniesieniu do określonej kategorii wspólnotowych zwolnień obligatoryjnych związanych z transportem i pracami na morskich wodach terytorialnych Wspólnoty, po drugie zaś – w odniesieniu do zwolnień fakultatywnych, związanych z transportem i pracami na śródlądowych drogach wodnych. W obu przypadkach chodzi o zwolnienie (bądź obniżkę podatku akcyzowego) w stosunku do paliw wykorzystywanych w „żegludze”. Regulacje takie zawarte są w dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>1</sup>, a więc w tzw. „dyrektywie energetycznej”. Dyrektywa ta z dniem 1 stycznia 2004 r. zastąpiła w omawianym zakresie poprzednio obowiązującą dyrektywę Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych<sup>2</sup>.

Jeśli chodzi o wspomniane zwolnienie obligacyjne, to wynika ono obecnie z art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/96, zgodnie z którym państwa członkowskie mają obowiązek zwolnić od podatku produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwa do celów żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej. Odpowiednie zwolnienie fakultatywne regulowane jest w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/96. Na tej podstawie państwa członkowskie mogą (mają prawo) przyznać całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania w odniesieniu do produktów energetycznych dostarczanych w celu zastosowania jako paliwa dla żeglugi na śródlądowych drogach wodnych (włącznie

---

\* Dr Ireneusz Mirek – Katedra Materialnego Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki.

<sup>1</sup> Dz. U. L 283 z 31 października 2003 r., s. 51–70, polskie wydanie specjalne: Rozdział 9, Tom 1, s. 405–424.

<sup>2</sup> Dz. U. L 316 z 31 października 1992 r., s. 12; zmieniona dyrektywą 94/74/WE, Dz.U. L 365 z 31 grudnia 1994 r., s. 46.

z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej. Analogiczne zwolnienia, zarówno obligatoryjne, jak i fakultatywne, zawarte były także w „starej” dyrektywie 92/81.

Jak widać, kluczowe z punktu widzenia wszystkich powyższych unormowań jest ustalenie treści i zakresu pojęcia „żegluga” we wszystkich wchodzących w grę kontekstach prawnych. W tym celu należy sięgnąć do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS UE), w których dokonywano wykładni tego pojęcia. Chodzi w szczególności o:

- wyrok TS UE z 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 Deutsche See-Be-stattungs-Genossenschaft e.G. przeciwko Hauptzollamt Kiel<sup>3</sup>;
- wyrok TS UE z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05, Jan De Nul NV przeciwko Hauptzollamt Oldenburg<sup>4</sup>, oraz
- wyrok TS UE z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-505/10, Partrederiet Sea Fighter przeciwko Skatteministeriet<sup>5</sup>.

Niewątpliwie na szczególną uwagę w tym zakresie zasługuje ostatni z wymienionych wyroków, tj. wyrok w sprawie Sea Fighter, w którym dokonano re-asumpcji ustaleń poczynionych uprzednio przez Trybunał. Pytanie prejudycjalne zadane TS w tej sprawie dotyczyło zresztą bezpośrednio właśnie zakresu pojęcia „żegluga” na gruncie dyrektyw akcyzowych. Wniosek prejudycjalny *expressis verbis* odnosił się wprawdzie do pojęcia żegluga w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81, niemniej jednak dyrektywa ta została zastąpiona przez dyrektywę 2003/96 w taki sposób, że treści dawnego art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81 odpowiada obecnie treść art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96. W efekcie wykładnię TS co do pojęcia „żegluga” w sensie obligatoryjnego zwolnienia wyznaczonego w art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81 uznać należy za właściwą i aktualną także w stosunku do pojęcia „żegluga” na gruncie obecnego art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do zwolnień obligatoryjnych, gwarantowanych w tym przepisie. Na tym jednak nie koniec. Pojęcie „żegluga” jako takiej, analizowane przez TS w sprawie Sea Fighter, ma bowiem zasadnicze znaczenie także dla zakresu zwolnienia fakultatywnego, zawartego poprzednio w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81, a w konsekwencji dla zakresu obowiązującego obecnie wspólnotowego zwolnienia fakultatywnego, wynikającego z art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96. Przepis ten jest bowiem następcą uchylonego art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81, powtarzając jego treść niemal dosłownie.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że pytanie prejudycjalne przedstawione w sprawie Sea Fighter osadzone było w kontekście sporu prawnego co do charakteru określonych prac wykonywanych na morzu przez maszynę (koparkę) zamontowaną na statku. Koparka ta posiadała własny silnik i zbiornik paliwa, funk-

<sup>3</sup> Dz. U. C 106 z 30 kwietnia 2004 r., s. 14, Zb. Orz. 2004, I-03537.

<sup>4</sup> Dz. U. C 95 z 28 kwietnia 2007 r., s. 9, Zb. Orz. 2007, s. I-01793.

<sup>5</sup> Dz. U. C 25 z 28 stycznia 2012 r., s. 19, dotychczas niepublikowany w Zbiorze Orzeczeń.

cjonując w praktyce niezależnie od motoru napędzającego statek. Spór między armatorem, firmą Sea Fighter, a duńską administracją podatkową dotyczył kwestii opodatkowania zużywanych przez tę koparkę paliw. Organy podatkowe stały na stanowisku, że zużycie olejów mineralnych podczas prowadzonych przez koparkę prac pogłębiających powoduje powstanie zobowiązania podatkowego w zakresie akcyzy od tych olejów. Strona skarżąca (Sea Fighter) była natomiast zdania, że czynności wykonywane przez koparkę winny być objęte wspólnotowym zwolnieniem obligatoryjnym, przewidzianym w art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81 (obecnie art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96). Zwolnienie to ustawodawca duński przetransponował zresztą do krajowego porządku prawnego. Nie skorzystał natomiast z fakultatywnej możliwości przewidzianej w art. 8 ust. 2 lit. g dyrektywy 92/81 i nie wprowadził ani zwolnienia, ani choćby częściowego obniżenia podatku akcyzowego od olejów mineralnych zużywanych „w dziedzinie operacji pogłębiania na szlakach żeglugowych i w portach” (obecnie art. 15 ust. 1 lit. k dyrektywy 2003/96). Brak implementacji wspólnotowego zwolnienia fakultatywnego stał się przyczyną długotrwałego sporu prawnego między stronami. W efekcie bowiem jedynym sposobem uzyskania zwolnienia podatkowego w odniesieniu do paliw zużywanych przez umieszczoną na statku koparkę było wykazanie, że wspólnotowe pojęcie „żeglugi” w sensie dyrektywy obejmuje swym zakresem także świadczenie usług na morzu, które to usługi niekoniecznie muszą być związane z przemieszczaniem się samej jednostki pływającej. Trzeba bowiem pamiętać, że podczas pracy koparki statek pozostawał na kotwicy. Stąd też, przedstawiając Trybunałowi pytanie prejudycjalne, sąd duński chciał ustalić, czy wykładni art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81 trzeba dokonywać w ten sposób, że należy zwolnić z podatku akcyzowego olej mineralny używany przez koparkę, która jest na stałe zamontowana na statku i która funkcjonuje niezależnie od silnika napędzającego ten statek.

Należy podkreślić, że kwestia ta, choć na pierwszy rzut oka szczegółowa i techniczna, w oczywisty sposób stanowiła jednak rozwinięcie pytań, na które Trybunał udzielał już swego czasu odpowiedzi: najpierw w wyroku z 1 kwietnia 2004 r. w sprawie *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, a później w wyroku z 1 marca 2007 r. w sprawie *Jan de Nul*. W obu tych orzeczeniach Trybunał dostarczył częściowych wyjaśnień co do zakresu pojęcia „żegluga”.

Przedmiotem rozstrzygnięcia TS w pierwszej z tych spraw był wniosek prejudycjalny złożony przez sąd niemiecki w ramach postępowania toczącego się między przedsiębiorstwem (prowadzonym w formie spółdzielni) *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft e.G.* a urzędem celnym w Kilonii, pełniącym funkcję organu podatkowego. Sprawa dotyczyła zakresu obligatoryjnych zwolnień z podatku akcyzowego określonych w prawie wspólnotowym i możliwości zawężającej interpretacji tych zwolnień przez państwa członkowskie. Ściśle rzecz biorąc, Trybunał musiał wypowiedzieć się co do zakresu wspólnotowego zwolnienia obligatoryjnego, określonego w art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81.

Ze względu jednak na to, że identyczne zwolnienie przewidziane jest obecnie w art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96, wyrok ten pozostaje aktualny również w odniesieniu do obecnie obowiązujących unormowań prawa wspólnotowego. Co więcej, kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy pojęcie „żeglugi” jako takiej oraz pojęcie „komercyjnego celu” tej żeglugi występuje również na gruncie zwolnień fakultatywnych, gwarantowanych w okresie 1993–2003 w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81, a od 2004 r. w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96. W tym zatem zakresie wyrok w sprawie *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* odnosi się również do zwolnień fakultatywnych. Pojęcie „żeglugi w celu komercyjnym”, zastosowane w dyrektywach 92/81 oraz 2003/96, jest bowiem tożsame zarówno w odniesieniu do wspólnotowych zwolnień obligatoryjnych, jak i wspólnotowych zwolnień fakultatywnych. Różnica dotyczy tylko miejsca prowadzenia owej żeglugi, a więc tego, czy odbywa się ona „na wodach terytorialnych Wspólnoty”, jak w pierwszym przypadku, czy też „na wodach śródlądowych”, jak w drugim.

Jeśli chodzi o stan faktyczny, to rozstrzygana przez TS sprawa dotyczyła możliwości stosowania przez *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* zwolnienia z akcyzy w stosunku do paliwa wykorzystywanego dla potrzeb prowadzonej przez nią działalności, polegającej na organizacji pogrzebów na otwartym morzu. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81, państwa członkowskie miały obowiązek „zwolnić z podatku akcyzowego oleje mineralne zużywane jako paliwa napędowe do celów żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z rejsami rybackimi), z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym”. Natomiast zgodnie z niemiecką ustawą o podatku od olejów mineralnych (*Mineralölsteuergesetz*) oleje mineralne zużywane jako paliwa opałowe lub napędowe mogły być zwolnione z podatku akcyzowego, jeśli były wykorzystywane w rejsach o charakterze komercyjnym. Termin „rejsy o charakterze komercyjnym” był wówczas w Niemczech rozumiany jako odnoszący się do rejsów związanych z transportem morskim osób lub towarów. W konsekwencji rejs mógł być uznany za wykonywany w celach komercyjnych w sensie przepisów niemieckich wyłącznie wtedy, kiedy rejs sam w sobie stanowił cel prowadzonej działalności gospodarczej. Na tej podstawie organ podatkowy odmówił zwolnienia w podatku akcyzowym. Przed sądem krajowym *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* argumentowała, że odmawiając firmom pogrzebowym, organizującym ceremonie pogrzebowe na morzu, możliwości skorzystania ze zwolnienia od akcyzy dla paliwa wykorzystywanego w związku z taką działalnością, przepisy prawa niemieckiego są niezgodne z art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81. Wskazała również, że takiej działalności nie sposób klasyfikować jako „prywatnych rejsów w celach rekreacyjnych”, ponieważ statki wykorzystywane są ewidentnie do działalności gospodarczej, tj. do transportu pasażerów oraz świadczenia usług za wynagrodzeniem. W tej sytuacji właściwy w sprawie sąd niemiecki zwrócił się do TS z pytaniem, czy rejsy morskie po wodach Wspólnoty dokonywane w celach innych niż rekreacyjne mieszczą się w zakresie pojęcia „żegluga” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81.

Trybunał podkreślił w wyroku, że analizowany przepis prawa wspólnotowego (art. 8 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 92/81), który wyznacza obligatoryjne zwolnienie z podatku dla olejów mineralnych dostarczanych w celu ich użycia jako paliwa do żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty, przewiduje tylko jeden wyjątek. Zwolnienie to nie ma bowiem zastosowania jedynie do olejów mineralnych używanych do żeglugi prywatnymi statkami o charakterze rekreacyjnym (w innym tłumaczeniu – do olejów mineralnych używanych do żeglugi niehandlowej). TS wskazał także, że art. 8 ust. 1 lit. c akapit 2 dyrektywy 92/81 definiuje pojęcie „prywatnych statków (rejsów) o charakterze rekreacyjnym” jako statków (rejsów) wykorzystywanych „do celów innych niż gospodarcze”. W konsekwencji zatem każdy rodzaj żeglugi o charakterze komercyjnym jest objęty zakresem zwolnienia od zharmonizowanego podatku akcyzowego, przewidzianego w art. 8 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 92/92<sup>6</sup>. Innymi słowy, przepis ten ma zastosowanie do wszystkich rodzajów żeglugi, niezależnie od celu kursu (rejsu), jeśli cel jego odbycia ma charakter komercyjny. TS nie wątpił przy tym, iż działalność żegluga realizowana przez Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft ma charakter usług świadczonych odpłatnie. Co więcej, wskazał, że ze względu na komercyjny charakter tej działalności taki rodzaj żeglugi nie jest objęty wyjątkiem przewidzianym dla prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym<sup>7</sup>. Cel rejsu realizowanego przez statek ma bowiem niewielkie znaczenie w sytuacji, gdy chodzi o żeglugę o charakterze komercyjnym (handlowym, profesjonalnym). Sposób sformułowania art. 8 ust. 1 lit. c akapit 2 dyrektywy 92/81 wskazuje nadto, że taki cel komercyjny obejmuje nie tylko działalność w zakresie przewozu osób lub towarów, lecz także świadczenie odpłatnych usług. Z analizowanego wyroku wynika zatem, że jeśli tylko żegluga ma cel komercyjny (taki jak odpłatne świadczenie usług), to żegluga taka musi być objęta zakresem zwolnienia obligatoryjnego przewidzianego w art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81 (obecnie art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96), a w konsekwencji również – przy tożsamości użytych pojęć – zwolnieniem fakultatywnym, wynikającym aktualnie z art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96.

Jeśli chodzi natomiast o stan faktyczny, będący podstawą wydania kolejnego spośród istotnych w tej materii orzeczeń, tj. wyroku TS w sprawie Jan de Nul, to ten przedstawiał się następująco: spółka Jan De Nul NV, prowadząca działalność w zakresie inżynierii wodnej, wystąpiła z wnioskiem o objęcie zwolnieniem z akcyzy określonych ilości oleju mineralnego, używanego do pracy pogłębiarki portowej na Łabie (między Hamburgiem a Cuxhaven). Pogłębiarka taka umożliwia odsysanie z dna morskiego lub rzeczno-piasku, żwiru i innego materiału oraz odprowadzanie go do jej zbiorników przy użyciu pompowanej wody. Następnie materiał ten jest transportowany w inne miejsce i tam zrzucany. Trybunałowi zadano

<sup>6</sup> Wyrok TS w sprawie Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, pkt 22–23.

<sup>7</sup> Ibidem, pkt 28–29.

pytanie, czy manewry wykonywane przez (należącą do Jan de Nul) pogłębiarkę portową w trakcie czynności zasysania i zrzutu materiału (a więc *de facto* operacje przemieszczania się jednostki nierozzerwalnie związane z wykonywaniem czynności pogłębiania) mieszczą się w zakresie pojęcia żeglugi w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 92/86. Na pytanie to Trybunał odpowiedział twierdząco, zaznaczając uprzednio, że przedmiotowa pogłębiarka portowa wyposażona była we własny system napędowy zapewniający jej samodzielność przy przemieszczaniu się, w efekcie czego urządzenie to posiadało niezbędne do żeglugi właściwości techniczne, które umożliwiały jej odpłatne świadczenie usług<sup>8</sup>. Ze względu jednak na to, że przedłożona Trybunałowi sprawa nie dotyczyła opodatkowania paliw używanych *stricto* do pracy pogłębiarki (a więc do czynności zasysania i zrzutu materiału jako takich), TS nie musiał zajmować stanowiska w tej kwestii. Na gruncie tego wyroku pozostał zatem otwarty problem, czy pojęcie „żeglugi” dotyczy jedynie przemieszczania się na wodzie lub w wodzie, czy też jego zakres winien zostać rozszerzony na wszelkie usługi i prace świadczone przez statek podczas rejsu.

Do rozstrzygnięcia tego zagadnienia Trybunał został wezwany dopiero w pytaniu prejudycjalnym przedłożonym 21 października 2010 r. we wspomnianej już sprawie *Sea Fighter*. W tym aspekcie należy podkreślić, że – obok samego wyroku TS w sprawie *Sea Fighter* – warto sięgnąć także do rozważań Rzecznika Generalnego Yvesa Bota, zawartych w sporządzonej przez niego opinii w tej sprawie, przedstawionej Trybunałowi w dniu 20 września 2011 r.

Jak bowiem wskazuje Rzecznik w opinii, z analizy brzmienia art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81 wynika przede wszystkim, że prawodawca wspólnotowy, używając ogólnego zwrotu „żegluga”, wyraźnie nie ograniczył jednak zwolnienia tylko do paliw używanych do napędu statku. Jeśli bowiem prawodawca chciałby ograniczyć to zwolnienie jedynie do paliw zasilających motory służące do napędu statku, to powinien był użyć pojęcia bardziej precyzyjnego niż „żegluga”. Ponadto brzmienie art. 8 ust. 1 lit. c akapit 2 dyrektywy 92/92 wyraźnie wskazuje na to, iż wspomniany cel komercyjny obejmuje nie tylko działalność w zakresie przewozu (przemieszczania) osób lub towarów, lecz również odpłatne świadczenie usług. Na tej podstawie można sądzić, że zwolnieniu podlega użycie olejów mineralnych w ramach żeglugi dla celów komercyjnych, w szczególności dla celów polegających na odpłatnym świadczeniu usług. Dodatkowo włączenie „rejsów rybackich” do zakresu czynności mogących wchodzić w skład „żeglugi” także przemawia za tym, że wyrażenie to obejmuje prowadzoną (na wodzie) działalność komercyjną, a nie tylko samo przemieszczanie się statku. W tym kontekście dodatkowo przywołać można przykład olejów mineralnych używanych na statku rybackim jako paliwa do silników służących do wyciągania sieci połowowych, np. w silnikach wciągarek na trawlerach. Można też wskazać

<sup>8</sup> Wyrok TS w sprawie *Jan de Nul*, pkt 38–40.



przykład statków towarowych, wyposażonych w urządzenia umożliwiające załadunek i rozładunek towarów niezależnie od dźwigów portowych. Czy w takich sytuacjach należałoby rozróżniać poszczególne kategorie zużycia paliwa w zależności od tego, czy paliwo zasila system napędowy statku rybackiego lub towarowego, czy też jedynie umożliwia działanie systemu wciągania sieci czy rozładunku statku? Zamieszczenie w przepisach wyraźnej wzmianki o połowach jako przykładu tego, co obejmuje pojęcie żeglugi, stoi – zdaniem Rzecznika – na przeszkodzie ograniczeniu zwolnienia podatkowego jedynie do takich olejów mineralnych, których używa się w celu umożliwienia przemieszczania się statku. Pojęcie „żeglugi” w tym sensie oznacza bowiem po prostu działalność komercyjną i w efekcie obejmuje wszystkie mechanizmy, jakie należy uruchomić, aby skutecznie prowadzić tego rodzaju działalność. W konsekwencji także świadczenie usług za pomocą statku, polegających na wykorzystywaniu zamontowanej na nim na stałe koparki, winno być objęte zwolnieniem obligatoryjnym, przewidzianym w art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81. Rozstrzygające znaczenie ma bowiem to, czy zużywające paliwa stacjonarne urządzenia statku są ściśle związane z celem tej żeglugi, polegającym np. na prowadzeniu połowów czy wykonywaniu prac pogłębiających. Innymi słowy, bez wykonania odpowiednich czynności przez tego rodzaju urządzenia dany rodzaj żeglugi komercyjnej traciłby swój charakter. Zatem w tym zakresie przemieszczanie się statku i wykonywanie przez ten statek świadczenia usług (takich jak prace na morzu) stanowią nierozdzielną całość. Nie można bowiem wprowadzić rozróżnienia między prowadzeniem prac na morzu a celem żeglugi, której prace te są koniecznym uzupełnieniem<sup>9</sup>.

Za szerokim rozumieniem pojęcia „żeglugi” zdaje się przemawiać również wzmianka poczyniona przez Komisję Europejską w pisemnych uwagach zgłoszonych w sprawie *Sea Fighter*, gdzie Komisja przyznała, że część paliw, używanych w celach wyraźnie innych niż napęd statku, jest jednak objęta pojęciem „żeglugi” (w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81). Chodzi o paliwo używane do wytwarzania energii elektrycznej koniecznej do oświetlania statku oraz funkcjonowania jego systemu nawigacji. Jeśli zatem z jednej strony uznaje się, że tego rodzaju zużycie paliwa nie może być w racjonalny sposób oderwane od żeglugi (jako takiej), to z drugiej strony należałoby przyjąć, iż nie ma powodu, dla którego takiego rozumowania nie można by zastosować również wobec zużycia paliw koniecznych do funkcjonowania urządzeń niezbędnych do osiągnięcia celu żeglugi komercyjnej, takiego jak połowy czy pogłębianie dna. Warto przy tym podkreślić, że obecnie zarówno art. 14 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 2003/96 (zwolnienie obligatoryjne), jak i art. 15 ust. 1 lit. f tej dyrektywy (zwolnienie fakultatywne) wskazują już jednoznacznie, iż przedmiotem zwolnienia jest także „energia elektryczna produkowana na pokładzie statku”.

<sup>9</sup> Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie *Sea Fighter*, pkt 25–33.

Dodatkowo, warto zwrócić uwagę, że cele realizowane przez dyrektywę akcyzową stoją na przeszkodzie temu, aby przewidziane w niej zwolnienie obligatoryjne ograniczało się do olejów mineralnych dostarczanych w celu użycia ich jako paliwa służącego jedynie do napędu i przemieszczania się statków. W wyroku w sprawie Jan de Nul Trybunał podkreślał już bowiem, że obowiązkowe zwolnienie olejów mineralnych używanych jako paliwo do celów żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty zmierza do ułatwienia wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej, a w szczególności ma ułatwić przepływ towarów oraz swobodę świadczenia usług na tych wodach. Za pomocą tych zwolnień prawodawca wspólnotowy zamierzał również wspierać ujednoczanie warunków podatkowych, w których działają przedsiębiorstwa transportowe i firmy świadczące inne usługi na określonych akwenach<sup>10</sup>. Celem dyrektywy 92/92, jak również dyrektywy 2003/96, jest zapewnienie swobodnego przepływu paliw na rynku wewnętrznym i unikanie zakłóceń konkurencji, które mogłyby się pojawić wówczas, gdy struktura podatku akcyzowego różniłaby się w poszczególnych państwach członkowskich<sup>11</sup>.

Jak wskazuje Rzecznik – szeroka wykładnia pojęcia „żegluga”, zgodnie z którą wszystkie czynności i prace wykonywane na statku w celu przeprowadzenia żeglugi komercyjnej należy uznać za część składową owej „żeglugi”, jest nie tylko zgodna z celem dyrektyw akcyzowych, polegającym na ułatwieniu swobody świadczenia usług na wodach Wspólnoty, lecz także zapobiega powstawaniu zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym. Założenie przeciwne, wedle którego paliwa używane na statku do innych celów niż jego napęd byłyby wyłączone ze zwolnienia, musiałoby pociągnąć za sobą (różnorakie, w tym praktyczne) trudności związane z każdorazowym określeniem zakresu tego wyłączenia<sup>12</sup>. Dodatkowo, różne traktowanie paliw używanych do silnika napędzającego statek oraz paliw używanych do zamontowanych na nim na stałe urządzeń (np. budowlanych) byłoby trudne do nadzorowania oraz pociągnęłoby za sobą zwiększone koszty administracyjne w zakresie kontroli. Jeśli do tego, w obu przypadkach, paliwo pochodziłoby z głównego zbiornika statku, tak jak było to w przypadku statku firmy Sea Fighter, to nie sposób byłoby wykluczyć popełniania oszustw podatkowych.

Trybunał Sprawiedliwości UE nie podzielił argumentów zawartych w opinii Rzecznika i w konsekwencji w wyroku w sprawie Sea Fighter odrzucił szeroką wykładnię pojęcia „żegluga”. Jednocześnie TS opowiedział się jednoznacznie za ujęciem wąskim. W ocenie Trybunału pojęcie „żeglugi” wymaga, aby odpłatne świadczenie usług było nierozzerwalnie związane z przemieszczaniem się statku<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Wyrok w sprawie Jan de Nul, pkt 24–25.

<sup>11</sup> Wyrok TS w sprawie Jan de Nul, pkt 28; zob. również wyrok TS z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-240/01, Komisja przeciwko Niemcom, Zb. Orz. 2004, s. I-4733, pkt 39 i 44.

<sup>12</sup> Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie Sea Fighter, pkt 39.

<sup>13</sup> Wyrok TS w sprawie Sea Fighter, pkt 18.



Pojęcia tego nie można natomiast interpretować w taki sposób, że znajduje ono zastosowanie do każdego świadczenia usług z wykorzystaniem statku na wodach Wspólnoty, a więc np. do zużywania olejów mineralnych niezwiązanego z przemieszczaniem się statku. Z brzmienia interpretowanego w wyroku przepisu wynika bowiem, że zwolnienie uzależnione jest od zużycia olejów mineralnych „jako paliwa w żegludze” (na określonych wodach). Zużycie olejów mineralnych przez koparkę umieszczoną na statku było przy tym całkowicie niezależne od napędu tego statku. Takiego zużycia olejów mineralnych nie można zatem uznać za nierozzerwalnie związane z przemieszczaniem się statku<sup>14</sup>. W efekcie tego rodzaju zużycie paliw nie mieści się w pojęciu „zużycia paliw w celu żeglugi” w ramach wykładni wyznaczonej przez Trybunał.

W rezultacie zużycie paliw „nie w celu napędu statku” – nie mieszcząc się w pojęciu „żeglugi” – nie może korzystać ze zwolnienia obligatoryjnego wskazanego w art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (żegluga po wodach terytorialnych Wspólnoty). W konsekwencji nie może także korzystać ze zwolnienia fakultatywnego z art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81, a obecnie z fakultatywnego zwolnienia objętego art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, które przewidziane jest w odniesieniu do „żeglugi na wodnych drogach śródlądowych”, jako że samo pojęcie „żeglugi” jest tożsame w odniesieniu do obu systemów zwolnień wspólnotowych, tak obligatoryjnego, jak i fakultatywnego. Nic jednak nie stoi na przeszkodzie, aby tego rodzaju zużycie paliw, jak opisane w sprawie *Sea Fighter*, objąć zwolnieniem fakultatywnym, wynikającym uprzednio z art. 8 ust. 2 lit. g dyrektywy 92/81, a obecnie z art. 15 ust. 1 lit. k dyrektywy 2003/96. Na podstawie tych regulacji państwa członkowskie mogą stosować całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżenia poziomu opodatkowania wobec paliw używanych do czynności pogłębiania dróg żeglownych i portów. Oczywiście warunkiem koniecznym jest tu jednak implementacja zwolnienia fakultatywnego przez dane państwo członkowskie.

Jak zatem widać, wyrok w sprawie *Sea Fighter* (przynajmniej na pewien czas) rozstrzyga podstawowe wątpliwości co do pojęcia „żeglugi”, zawartego w ww. przepisach dyrektywy 92/81, jak i dyrektywy 2003/96. Nie sposób jednak wykluczyć, że wraz z upływem czasu Trybunał zacznie skłaniać się ku szerszej wykładni pojęcia „żeglugi” proponowanej w opinii przez Rzecznika, zwłaszcza że taka wykładnia wydaje się bardziej przystawać do praktyki gospodarczej. Póki co jednak – biorąc pod uwagę wnioski płynące z wyroków w sprawie *Sea Fighter*, *Jan de Nul* oraz *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* – przyjęć należy, że pojęcie „żeglugi” zastosowane w obu analizowanych dyrektywach akcyzowych, zarówno w odniesieniu do wspólnotowych zwolnień obligatoryjnych, jak i wspólnotowych zwolnień fakultatywnych, obejmuje jedynie takie świadczenie usług, które jest nierozzerwalnie związane z przemieszczaniem się statku (czy to

<sup>14</sup> Ibidem, pkt 22–23.

na wodach wspólnotowych Unii Europejskiej, jak w pierwszym przypadku, czy też na wodach śródlądowych, jak w drugim). W każdym razie pojęcia „żeglugi” w tym znaczeniu nie można interpretować w ten sposób, że znajduje ono zastosowanie do każdego (jakikolwiek) świadczenia usług z wykorzystaniem statku na wodach (morskich czy śródlądowych). Pojęcie „żeglugi” w tym sensie jest zatem nieodłącznie związane z ruchem, przemieszczaniem się, pływaniem danej jednostki (okrętu, statku, pogłębiarki, holownika, barki itd.). Innymi słowy – *navigare necesse est*.