

Ireneusz Mirek*

DELIMITACJA POJĘĆ „WODY WSPÓLNOTY” I „ŚRÓDLĄDOWE DROGI WODNE” NA GRUNCIE PRAWA AKCYZOWEGO UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie. Delimitacja pojęć „wody Wspólnoty” i „śródlądowe drogi wodne” jest niezbędna dla rozstrzygnięcia kwestii, który z systemów zwolnień w podatku akcyzowym od paliw żeglugowych znajduje zastosowanie w określonej sytuacji: system obligatoryjny czy fakultatywny system zwolnienia z akcyzy zharmonizowanej. Określenie zakresu znaczeniowego tych pojęć i rozstrzygnięcie powyższej kwestii nie jest jednak łatwe z kilku powodów i wymaga szerszych refleksji terminologicznych, rodząc problemy badawcze na gruncie prawa międzynarodowego (np. Konwencja o prawie morza), systemu prawa UE (np. wspólna polityka rybołówstwa) czy wreszcie prawa akcyzowego UE i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, opodatkowanie paliw, zwolnienia podatkowe, prawo międzynarodowe, międzynarodowe prawo morza, prawo wspólnotowe, prawo Unii Europejskiej

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: imirek@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>.

1. PODSTAWY PRAWNE OPODATKOWANIA PALIW ŻEGLUGOWYCH W UE

Paliwa używane w żegludze morskiej i śródlądowej są przedmiotem regulacji prawa akcyzowego Unii Europejskiej (UE)¹. Podstawowe unormowania 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 elektrycznej², a więc w tzw. dyrektywie energetycznej. Dyrektywa ta z dniem 1 stycznia 2004 r. zastąpiła dwie poprzednio obowiązujące tzw. dyrektywy paliwowe, pochodzące jeszcze z 1992 r. Były to:

- paliwowa dyrektywa strukturalna, czyli dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych³ oraz
- paliwowa dyrektywa taryfowa, czyli dyrektywa Rady 92/82 z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych⁴.

Zarówno w poprzednio obowiązujących dyrektywach paliwowych z 1992 r., jak i w obecnej dyrektywie energetycznej z 2003 r. o paliwach żeglugowych mówi się przede wszystkim w kontekście zwolnień i ulg podatkowych⁵.

¹ Prawo UE obejmuje rozległy zbiór aktów składających się na skomplikowany system prawny Unii. Przed traktatem z Lizbony ówczesną część tych uregulowań określano jako „prawo wspólnotowe”. Wraz z wejściem w życie traktatu z Lizbony z dniem 1 grudnia 2009 r. Wspólnota Europejska (a wraz z nią „prawo wspólnotowe” jako odrębna kategoria) przestały istnieć, a ich następcą prawnym stała się Unia Europejska (i prawo UE). W miejsce stosowanego dotąd terminu „prawo wspólnotowe” stosuje się termin „prawo UE”, które swoim zakresem obejmuje zarówno dotychczasowe „prawo wspólnotowe”, jak i akty nowsze, wydane już po tej dacie. W niniejszym opracowaniu termin „prawo wspólnotowe” stosowany jest wówczas, gdy chodzi o podkreślenie, że rozważania czy tezy nawiązują do przepisów obowiązujących przed 1 grudnia 2009 r. czy też orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości dotyczących *explicite* stanu prawnego sprzed tej daty.

² Dz.Urz. UE L 283 z dnia 31 października 2003 r., s. 51–70, Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405–424.

³ Dz.Urz. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r., s. 12, zmieniona dyrektywą 94/74/WE.

⁴ Dz.Urz. WE L 316 z dnia 31 października 1992 r., s. 19, zmieniona dyrektywą 94/74/WE.

⁵ Szeroko na temat zwolnień i ulg podatkowych: W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński i in., Toruń 1998; idem, *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne)*, [w:] *Księga*

W dyrektywie 2003/96 (w nawiązaniu do dyrektywy 92/81) wyróżnia się dwa rodzaje (typy) zwolnień z podatku:

- 1) zwolnienia obligatoryjne, czyli takie, które wszystkie państwa członkowskie muszą wprowadzić do swoich systemów prawa krajowego, oraz
- 2) zwolnienia fakultatywne, których wprowadzenie pozostaje w gestii państw członkowskich, jest ich uprawnieniem, ale nie obowiązkiem⁶.

2. ZWOLNIENIA OBLIGATORYJNE

Obecnie zwolnienie obligatoryjne paliw żeglugowych z akcyzy wynika z art. 14 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym: „Państwa Członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku [...]

c) produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żegluga⁷ na wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej, i energia elektryczna produkowana na pokładzie statku”⁸.

Do końca 2003 r. analogiczne zwolnienie obligatoryjne zawierał art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81, zgodnie z którym Państwa Członkowskie zwalniały „z ujednoliczonego podatku akcyzowego [...]

Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, red. R. Mastalski, Wrocław 2001; idem, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002; W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.

⁶ Zob. też: E. Lis, *Wyroby ropopochodne*, [w:] *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, red. A. Kalinowska, S. Parulski, Warszawa 2006, s. 66 i n.; eadem, *Zasady opodatkowania wyrobów ropopochodnych podatkiem akcyzowym w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2010, s. 50 i n.

⁷ Na temat pojęcia „żegluga” zarówno przy zwolnieniach obligatoryjnych, jak i fakultatywnych zob.: I. Mirek, *Navigare necesse est. O pojęciu żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 331 i n.

⁸ Na temat opodatkowania energii elektrycznej zob.: I. Mirek, *Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 2, s. 71 i n., 77 i n.

c) oleje mineralne⁹ dostarczane do użytku jako paliwa napędowe do celów żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z rejsami rybackimi), z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym¹⁰.

3. ZWOLNIENIA FAKULTATYWNE

Jeśli chodzi o kategorię fakultatywnych zwolnień paliw żeglugowych, to te zawarte są obecnie m.in. w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, na mocy którego „Państwa Członkowskie mogą przyznawać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec: [...]

f) produktów energetycznych dostarczanych w celu zastosowania jako paliwo dla żeglugi na śródlądowych drogach wodnych (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej, i energii elektrycznej produkowanej na pokładzie statku”.

Poprzednikiem tych regulacji były przepisy art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 (paliwowej dyrektywy strukturalnej), według których (w okresie ich obowiązywania w latach 1993–2003) państwa członkowskie miały „prawo stosować zwolnienia całkowite lub częściowe, a także obniżenia stawek podatku od olejów mineralnych używanych zgodnie z kontrolą fiskalną: [...]

b) do żeglugi po wodnych drogach śródlądowych z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze rekreacyjnym”.

4. KONIECZNOŚĆ DELIMITACJI POJĘĆ

Dokonanie rozgraniczenia zakresów znaczeniowych pojęć:

- „wody terytorialne Wspólnoty” oraz
- „wodne drogi śródlądowe”

⁹ Ze względu na generalnie węższy zakres przedmiotowy paliwowej dyrektywy strukturalnej 92/81 w stosunku do dyrektywy energetycznej 2003/96 – w dyrektywie 92/81 używa się jedynie terminu „oleje mineralne”, obejmującego tylko paliwa płynne, podczas gdy w dyrektywie 2003/96 mowa jest o wszelkich „produktach energetycznych”, a więc – oprócz paliw płynnych – także o innych nośnikach energii (w tym paliwach stałych i gazowych oraz prądzie elektrycznym).

¹⁰ Kwestie wykładni pojęć: „prywatne rejsy o charakterze rekreacyjnym” w sensie dyrektywy 92/81 oraz „prywatna żegluga niehandlowa” w sensie dyrektywy 2003/96 stanowią odrębny problem badawczy i wykraczają poza przedmiot niniejszego opracowania.

jest niezbędne dla rozstrzygnięcia kwestii, który z systemów zwolnień (lub obniżek) w podatku akcyzowym od paliw żeglugowych, przewidzianych w dyrektywie 2003/96 (a wcześniej w dyrektywie 92/81), znajduje zastosowanie w określonej sytuacji. W istocie chodzi o to, czy w konkretnym stanie faktycznym zastosowanie ma:

- obligatoryjny system zwolnienia z akcyzy zharmonizowanej, ustanowiony w art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (a wcześniej art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81) czy
- fakultatywny system zwolnienia z akcyzy zharmonizowanej, wynikający z art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 (wcześniej zaś z art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81).

Określenie zakresu znaczeniowego tych pojęć i rozstrzygnięcie powyższej kwestii nie jest jednak łatwe z kilku powodów i wymaga niekiedy szerszych refleksji terminologicznych, rodząc co najmniej trzy problemy badawcze.

5. PROBLEM PIERWSZY – WSPÓLNOTA A UNIA?

Należy przypomnieć, że wraz z wejściem w życie traktatu z Lizbony, tj. z dniem 1 grudnia 2009 r., Unia Europejska, zyskując osobowość prawną, przejęła kompetencje i funkcje powierzone wcześniej Wspólnocie Europejskiej. Ta zasadnicza zmiana instytucjonalna nie znalazła jednak bezpośredniego odzwierciedlenia w tekście dyrektywy 2003/96, która nie była nowelizowana po 2009 r. W konsekwencji w dyrektywie tej (w redakcji polskiej) nadal figuruje przyjęty jeszcze w 2003 r. termin „wody terytorialne Wspólnoty”. Oczywiście termin ten – po wejściu w życie traktatu z Lizbony – należy odczytywać jako „wody terytorialne Unii”. Analogicznie zresztą rzecz się ma w stosunku do pozostałych redakcji językowych dyrektywy, w których nadal *expressis verbis* znajdują się odniesienia do Wspólnoty, a nie Unii Europejskiej (np. ang. *Community*, niem. *Gemeinschaft*, fr. *Communauté* itd.). Jednakże brak choćby porządkującej nowelizacji dyrektywy 2003/96 po 2009 r. budzi określone trudności także w innych aspektach regulacji¹¹.

¹¹ Mimo prób podejmowanych przez Komisję Europejską (i Parlament Europejski) nie udało się doprowadzić do przyjęcia nowelizacji dyrektywy; zob. np. wniosek Komisji Europejskiej z dnia 13 kwietnia 2011 r. w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, COM(2011) 169 wersja

6. PROBLEM DRUGI – WIELOJĘZYCZNOŚĆ DYREKTYW EUROPEJSKICH

Dyrektywy europejskie tworzą pewien specyficzny system prawny, którego istotną cechą jest wielojęzyczność, przy czym oficjalne wersje językowe poszczególnych dyrektyw uznaje się za jednakowo autentyczne¹². Pomimo to nawet owe autentyczne wersje różnią się od siebie w niektórych miejscach czy to pod względem użytych sformułowań, czy nawet niektórych elementów treści¹³. Stąd też przy interpretacji przepisów takich aktów prawnych istotną rolę odgrywać muszą wytyczne wykładni językowej o charakterze porównawczym¹⁴. Co więcej, z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, że konieczność jednolitej wykładni dyrektyw wyklucza rozpatrywanie danego przepisu – w razie wątpliwości – w sposób oderwany, lecz przeciwnie, wymaga, aby był on interpretowany i stosowany w świetle wersji sporządzonych także w innych językach urzędowych¹⁵.

ostateczna, 2011/0092 (CNS). Wniosek nie uzyskał akceptacji Rady i Komisja wycofała go w 2015 r. (Dz.Urz. C 80 z dnia 7 marca 2015 r., s. 17–23).

¹² I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 79.

¹³ I. Mirek, *Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 977 i n.

¹⁴ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 684, 691; szerzej na temat analizy przepisów w ich wielu wersjach językowych zob. np.: G. Van Calster, *The EU's Tower of Babel – The Interpretation by the European Court of Justice of Equally Authentic Texts Drafted in More Than One Official Language*, „Yearbook of European Law” 1997, nr 17, s. 373; W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 134; A. Doczekalska, *Interpretacja wielojęzycznego prawa Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 5, s. 14 i n., 17 i n.; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 161 i n.; M. Derlén, *In defence of (limited) multilingualism: problems and possibilities of the multilingual interpretation of European Union law in national courts*, [w:] *Linguistic diversity and European democracy*, red. A.L. Kjaer, S. Adamo, Ashgate 2011, s. 161 i n.; I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 75 i n.

¹⁵ Zob. wyroki TSUE: z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 *The Queen v. Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham* (Zb. Orz. 1998, s. I-01605, ECLI:EU:C:1998:152) pkt 36; z dnia 17 czerwca 1998 r. w sprawie C-321/96 *Wilhelm Mecklenburg v. Kreis Pinneberg – Der Landrat* (Zb. Orz. 1998, s. I-03809, ECLI:EU:C:1998:300) pkt 29; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd i Montecello Ltd v. Commissioners of Customs*

Z tego punktu widzenia należy zaznaczyć, że w poszczególnych oficjalnych wersjach językowych dyrektywy 2003/96 (a wcześniej dyrektywy 92/81) notuje się pewne rozbieżności co do sformułowań używanych w treści przepisów wyznaczających poszczególne rodzaje zwolnień podatkowych dotyczących paliw żeglugowych.

Według polskiej oficjalnej redakcji art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (a wcześniej odpowiednio art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81) z obligatoryjnego zwolnienia ze zharmonizowanego podatku akcyzowego korzystają produkty energetyczne (wcześniej oleje mineralne) dostarczone do użytku jako paliwo do celów „żeglugi po wodach terytorialnych Wspólnoty”. Zgodnie bowiem z brzmieniem tego przepisu dyrektywy 2003/96 (z uwzględnieniem traktatu z Lizbony) państwa członkowskie zwalniają „od podatku [...] c) produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty [Unii Europejskiej] (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej”.

O ile zatem w polskiej oficjalnej redakcji językowej dla określenia akwenu żeglugi kwalifikującego do stosowania zwolnienia obligatoryjnego używa się dość precyzyjnego (na pierwszy rzut oka) terminu „wody terytorialne Wspólnoty” (odczytywanego obecnie jako „wody terytorialne Unii”), o tyle sytuacja w tym zakresie nie jest już tak jednoznaczna na gruncie innych wersji językowych (i to nawet jeśli pominąć w tym miejscu poważne rozbieżności językowe dotyczące wykluczenia ze zwolnienia tzw. prywatnej żeglugi niehandlowej¹⁶). Trzeba bowiem podkreślić, że tylko w zakresie wyznaczenia obszaru żeglugowego predestynującego do stosowania obligatoryjnego zwolnienia z akcyzy w poszczególnych oficjalnych wersjach językowych dyrektywy 2003/96 notuje się znaczne odmienności co do użytych sformułowań.

Zgodnie z brzmieniem poszczególnych oficjalnych redakcji językowych art. 14 ust. 1 lit. c dyrektywy 2003/96 (wcześniej odpowiednio art. 8 ust. 1 lit. c dyrektywy 92/81), państwa członkowskie powinny obligatoryjnie zwolnić z akcyzy produkty energetyczne „dostarczane w celu zastosowania

☞ *Excise* (Zb. Orz. 2005, s. I-4427, ECLI:EU:C:2005:322) pkt 26; z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-199/08 *Erhard Eschig v. UNIQA Sachversicherung AG* (Zb. Orz. 2009, s. I-8295, ECLI:EU:C:2009:538) pkt 54.

¹⁶ W tym kontekście w wersji angielskiej występuje sformułowanie: *private pleasure craft*”, w niemieckiej: *private nichtgewerbliche Schifffahrt*”, francuskiej *bateaux de plaisance privés*, holenderskiej: *particuliere pleziervaartuigen*, duńskiej *sejlad med fritidsfartøjer*.

jako paliwo do celów żeglugi” na określonych akwenach, przy czym w tym kontekście w poszczególnych wersjach językowych wskazuje się na:

- *Community waters* – w wersji angielskiej (dosł. wody Wspólnoty) – „energy products supplied for use as fuel for the purposes of navigation within Community waters”;
- *Meeresgewässer der Gemeinschaft* – w wersji niemieckiej (dosł. morskie wody Wspólnoty) – „Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft”;
- *eaux communautaires* – w wersji francuskiej (dosł. wody Wspólnoty) – „les produits énergétiques fournis en vue d’une utilisation, comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux communautaires”;
- *communautaire wateren* – w wersji holenderskiej (dosł. wody Wspólnoty) – „energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op communautaire wateren”;
- *EF-farvande* – w wersji duńskiej (dosł. wody Wspólnoty Europejskiej) – „Energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande”.

Wyrażenie „wody terytorialne Wspólnoty” użyte w polskiej wersji oficjalnej *prima vista* wydaje się zatem nieco bardziej precyzyjne niż sformułowania funkcjonujące na gruncie innych wersji oficjalnych (takie jak „wody Wspólnoty” czy „morskie wody Wspólnoty”). Co interesujące, w przywołanych wersjach językowych nie stosuje się dokładnych odpowiedników określenia użytego w polskiej redakcji dyrektywy. W wersjach tych nie pojawiają się bowiem takie sformułowania bezpośrednio nawiązujące do wersji polskiej, jak angielskie: *territorial waters / territorial seas*; niemieckie: *Küstenmeer / Hoheitsgewässer / Territorialgewässer*; francuskie: *eaux territoriales*; holenderskie: *territoriale wateren*; duńskie: *territorialfarvande*. Podobnie rzecz się ma w wielu innych redakcjach językowych, gdzie zwykle mowa jest także tylko o „wodach Wspólnoty”, nie zaś (jak w wersji polskiej) o „wodach terytorialnych Wspólnoty”. Jest tak np. w wersji hiszpańskiej: *aguas comunitarias*, czeskiej: *vody Společenství*, włoskiej *acque comunitarie*, słowackiej „*vody Spoločenstva*” itd.

Z tego powodu, aby zaakcentować odmiennność sformułowań w polskich wersjach dyrektyw w stosunku do innych wersji językowych, warto odpowiednio wyodrębnić indyktor „terytorialności” w omawianym wyrażeniu, jako że jest on dodany wyłącznie w redakcji polskiej i nie ma odpowiednika w innych oficjalnych wersjach dyrektyw. Dlatego też analizowane wyrażenie

powoływane jest dalej w postaci „wody (terytorialne) Wspólnoty” z użyciem nawiasu, by uwzględnić w ten sposób przytoczone spostrzeżenia. Oczywiście odmienności te nie sięgają pod względem semantycznym aż tak daleko, aby w ogóle niweczyć wspólny sens i kierunek analizowanej regulacji, niemniej należy je odnotować i brać pod uwagę w toku dalszych rozważań.

Co symptomatyczne, zdecydowanie mniejsze rozbieżności (lub ich brak) notuje się w przypadku zwolnień fakultatywnych, zawartych w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 (a wcześniej art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81). Według tych regulacji – biorąc za podstawę ich polską redakcję językową – paliwa użyte do celów żeglugi po „wodnych drogach śródlądowych” (także z wyjątkiem prywatnych rejsów o charakterze niehandlowym, rekreacyjnym) mogą – wedle uznania państwa członkowskiego – zostać objęte zwolnieniem albo całkowitym bądź częściowym obniżeniem stawki podatku akcyzowego. Główne pojęcie „śródlądowe drogi wodne” jest jednak określane bardzo podobnie we wszystkich przywoływanych wersjach językowych, to jest jako:

- *inland waterways* – w wersji angielskiej – „energy products supplied for use as fuel for navigation on inland waterways”;
- *Binnengewässer der Gemeinschaft* – w wersji niemieckiej – „Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Binnengewässern der Gemeinschaft”;
- *voies navigables intérieures* – w wersji francuskiej – „aux produits énergétiques fournis en vue d’une utilisation, comme carburant ou combustible pour la navigation sur des voies navigables intérieures”;
- *binnenwateren* – w wersji holenderskiej – „energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op binnenwateren”;
- *indre vandveje* – w wersji duńskiej – „energiprodukter, der leveres til anvendelse som brændstoffer ved sejlads ad de indre vandveje”.

Podobnie jest także w redakcjach: hiszpańskiej – „vías navegables interiores”, czeskiej – „vnitrozemské vody”, włoskiej – „vie navigabili interne”, słowackiej – „vnútrozemské vodné cesty” itd.

7. PROBLEM TRZECI – BRAK DEFINICJI LEGALNYCH I ROZBIEŻNA PRAKTYKA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH

Należy podkreślić, że problem odróżnienia i pojęciowego rozgraniczenia obszaru „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) oraz „śródlądowych dróg wodnych” ma w praktyce absolutnie zasadnicze znaczenie wówczas, kiedy dane państwo członkowskie nie implementuje zwolnień fakultatywnych określonych w dyrektywach.

W tym kontekście warto nadmienić, że wskazane pojęcia – mimo występowania w obu dyrektywach akcyzowych – nie zostały wyraźnie zdefiniowane ani w paliwowej dyrektywie strukturalnej 92/81, ani w obecnie obowiązującej dyrektywie energetycznej 2003/96. Analiza preambuł obu tych dyrektyw również nie wyznacza żadnej rozstrzygającej wytycznej interpretacyjnej co do treści, jaką należy przypisać tym dwóm pojęciom. Pod tym względem wyrażenie „wewnątrz swojego terytorium”, zawarte np. w motywie 6 dyrektywy 92/81, nie wyjaśnia zbyt wiele, ponieważ „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) potencjalnie mogłyby być także uważane za wody znajdujące się „wewnątrz” terytorium państwa członkowskiego, a dokładniej – traktowane jako integralna część ich terytorium morskiego.

8. TRZY DROGI ROZWIĄZANIA PROBLEMÓW

W przedstawionym stanie rzeczy, biorąc pod uwagę wskazane wątpliwości i poszukując kryterium umożliwiającego rozgraniczenie „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) i „wodnych dróg śródlądowych”, można zastosować trojaki rodzaj działania:

- po pierwsze, można sięgnąć do reguł międzynarodowego prawa morza¹⁷ i wskazać na kryterium tzw. linii podstawowej w rozumieniu Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r.¹⁸ Konwencja ta została zatwierdzona w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r.¹⁹ i ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie;
- po drugie, można przyrzeć się takiemu sposobowi wykładni (o znamionach wykładni systemowej), zgodnie z którą pojęcie „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) obejmowałoby akweny morskie podlegające

¹⁷ Międzynarodowe prawo morza to dział prawa międzynarodowego publicznego, który reguluje działalność społeczności międzynarodowej na morzach i oceanach, określa status prawny obszarów morskich i jednostek pływających, kwestie badań naukowych i wykorzystywania zasobów, rozstrzygania sporów itd. Prawo morza opiera się na zwyczaju międzynarodowym oraz umowach międzynarodowych. Pierwszymi umowami w tej dziedzinie były cztery konwencje przyjęte w Genewie w 1956 r. Obecnie zasadniczą rolę odgrywa konwencja z Montego Bay z 1982 r.; szerzej: W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2011, s. 192 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo morza*, [w:] J. Barcik, T. Srogosz, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2014, s. 217 i n.

¹⁸ Dz.U. z 2002 r., Nr 59, poz. 543; zob. też Dz.Urz. WE L 179 z dnia 23 czerwca 1998 r., s. 3; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 4, t. 3, s. 262.

¹⁹ Dz.Urz. WE L 179 z 23 czerwca 1998 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 4, t. 3, s. 260.

suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem „wodnych dróg śródlądowych” określonych w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96 (wcześniej art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81). Przy takim założeniu termin „wodne drogi śródlądowe” obejmowałby całość śródlądowych dróg wodnych Wspólnoty (Unii), wymienionych we (wspólnotowych/unijnych) przepisach ustanawiających wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej;

- po trzecie wreszcie, można się zastanawiać nad podejściem funkcjonalnym, które polegałoby na założeniu, że „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) odpowiadają wszystkim wodom, na których odbywa się zazwyczaj żegluga morska o celach komercyjnych. *A contrario* – za „śródlądowe drogi wodne” należałoby wówczas uznać pozostałe żeglowne zasoby wodne poszczególnych państw członkowskich.

9. ROZWIĄZANIE PIERWSZE – ANALIZA POJĘĆ W PRAWIE MIĘDZYNARODOWYM

Odnosząc się do możliwości rozwiązania problemu delimitacji zakresów pojęć: „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe”, wypada rozpocząć od analizy unormowań międzynarodowego prawa morza i zawartego w nim kryterium linii podstawowej (ang. *baseline*) w rozumieniu art. 3–7 konwencji o prawie morza z Montego Bay z 1982 r. (dalej: Konwencja)²⁰. Kryterium to może wydawać się pomocne zwłaszcza w świetle określonego brzmienia polskiej wersji dyrektywy 2003/96 (i odpowiednio dyrektywy 92/81), gdzie *expressis verbis* mowa jest właśnie o „wodach terytorialnych”, co z kolei implikuje asocjacje z używanym na gruncie Konwencji pojęciem „morze terytorialne”, wyznaczanym właśnie na podstawie indykatora „linia podstawowa”.

²⁰ Konwencja weszła w życie 16 listopada 1994 r., a w stosunku do Polski 13 grudnia 1998 r. (Dz.U. z 2002 r., Nr 59, poz. 543, załącznik). Jest to obszerny akt prawny, składający się z 17 części, 320 przepisów artykułowych oraz 9 załączników. Kompleksowo reguluje takie zagadnienia, jak status prawny, delimitacja i wykorzystanie poszczególnych stref morskich (morze terytorialne, wody wewnętrzne, wody archipelagowe, strefa przyległa, wyłączna strefa ekonomiczna, morze otwarte itd.), ochrona środowiska morskiego, prowadzenie morskich badań naukowych oraz rozstrzyganie sporów dotyczących interpretacji lub stosowania Konwencji itd. W Polsce podstawowym aktem wewnętrznym z zakresu prawa morza jest Ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2169 zm.), dalej: ustawa o obszarach morskich; zob. też Z. Knypl, *Miejsce konwencji o prawie morza w wewnętrznym porządku prawnym*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10, s. 131 i n.

Jako morze terytorialne (ang. *territorial sea*) w międzynarodowym prawie morza określa się pas wód morskich, na którym obowiązuje prawodawstwo i władza państwa, do którego należy odcinek wybrzeża²¹. Status morza terytorialnego pod względem prawnym nie różni się od statusu terytorium lądowego państwa nadbrzeżnego (stanowiąc część jego terytorium)²², z wyjątkiem obowiązywania na tym morzu prawa nieszkodliwego przepływu (ang. *innocent passage*)²³. Poza „morzem terytorialnym” w skład terytorium państwa (jego wód terytorialnych) wchodzić mogą także wody wewnętrzne (morskie wody wewnętrzne)²⁴, a w przypadku państw archipelagowych – wody archipelagowe²⁵.

²¹ R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2005, s. 223 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 224 i n.

²² A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2011, s. 122 i n.; W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo...*, s. 204 i n.; zob. też A. Biegalski, *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000, s. 38 i n.

²³ Nieszkodliwy przepływ to prawo zwyczajowe skodyfikowane najpierw w konwencji genueńskiej o morzu terytorialnym i strefie przyległej z 1959 r., a potem w konwencji o prawie morza z 1982 r. Prawo to zapewnia żeglugę jednostek wszystkich bander przez morze terytorialne (art. 17 Konwencji), wody archipelagowe (art. 52 Konwencji) i wyjątkowo morskie wody wewnętrzne (art. 8 ust. 2 Konwencji), a zatem przez morskie terytorium państwa. Nieszkodliwy przepływ obejmuje nieprzerwaną i szybką żeglugę przez morze terytorialne w celu przejścia przez nie bez wchodzenia na wody wewnętrzne (przepływ trawersowy) albo wejścia na wody wewnętrzne lub wyjścia z nich (przepływ wejściowy/wyjściowy); zob. szerzej: J. Symonides, *Prawo nieszkodliwego przepływu statków i okrętów*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1985, nr 3(155), s. 334 i n.; J. Symonides, *The Right of Innocent Passage in the Territorial Sea*, Uniwersytet Gdański *Studia Iuridica Maritima* 1992, s. 49 i n.; Z. Knypl, *Prawo nieszkodliwego przepływu okrętów wojennych przez morze terytorialne*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10, s. 145 i n.; A. Straburzyński, *Zasięg i zakres prawa nieszkodliwego przepływu*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10, s. 217 i n.; A. Makowski, *Ratyfikacja konwencji z 1982 r. a problem nieszkodliwego przepływu okrętów*, „Prawo Morskie” 2000, t. 12, s. 85 i n.; R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 223–225; D.R. Bugajski, *Przejście okrętów przez morze terytorialne państwa obcego w prawie i praktyce państw bałtyckich oraz NATO*, „Zeszyty Naukowe Akademii Marynarki Wojennej” 2006, nr 1(164), s. 5 i n.; idem, *Przejście okrętów oraz przelot wojskowych statków powietrznych w Cieśninach Bałtyckich w czasie pokoju*, „Rocznik Bezpieczeństwa Międzynarodowego” 2007, s. 130 i n.

²⁴ Morskie wody wewnętrzne to wody znajdujące się między lądem a wewnętrzną granicą (linią podstawową) morza terytorialnego. Zalicza się do nich zatoki morskie o określonej szerokości, zatoki historyczne oraz wody portów morskich, tzw. akwatoria. Wody wewnętrzne podlegają całkowitej i wyłącznej władzy państwa nadbrzeżnego; zob. szerzej: R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 220 i n.; W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo...*, s. 200 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 219 i n.

²⁵ R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 221; W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo...*, s. 203 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 232 i n.

Szerokość morza terytorialnego nie może przekroczyć 12 mil morskich od linii podstawowej²⁶. Poza granicą morza terytorialnego (na zewnątrz granicy państwa) rozciąga się strefa przyległa²⁷ oraz wyłączna strefa ekonomiczna²⁸, która jest obszarem międzynarodowym z pewnymi prawami zastrzeżonymi na rzecz państwa nadbrzeżnego²⁹.

Dla przykładu morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej (RP) jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczony od linii podstawowej tego morza³⁰. Linią podstawową stanowi linia najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża lub zewnętrzna granica morskich wód wewnętrznych³¹. Do morza terytorialnego zalicza się także redy położone

²⁶ Szerokość morza terytorialnego 95% państw nadbrzeżnych (w tym Polski i wszystkich państw nadbałtyckich) mieści się w granicach 12 mil morskich. 5% państw przyjęło szerokość większą niż dopuszczalna przez prawo międzynarodowe; zob. D.R. Bugajski, *Prawa żeglugowe okrętu w świetle prawa międzynarodowego*, Warszawa 2009, s. 69 i n.

²⁷ Zob. A. Biegalski, *Polska jurysdykcja...*, s. 39 i n.

²⁸ Wyłączna strefa ekonomiczna (*Exclusive Economic Zone – EEZ*) zgodnie z art. 55–75 Konwencji jest obszarem rozciągającym się na zewnątrz granicy morza terytorialnego do 200 mil morskich (370 km) mierzonych od linii podstawowej, na którym państwo nadbrzeżne posiada wyłączne prawa do badania, eksploatacji, ochrony i gospodarowania zasobami naturalnymi, wznoszenia i użytkowania sztucznych wysp, instalacji i konstrukcji, badań naukowych morza, ochrony i zachowania środowiska morskiego. Poza zakresem praw wyłącznych państwa nadbrzeżnego wszystkie państwa korzystają tam z wolności morza pełnego, w tym z wolności żeglugi, układania kabli i rurociągów itd.; zob. szerzej: A. Biegalski, *Polska jurysdykcja...*, s. 40 i n.; R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo...*, s. 225 i n.; W. Góralczyk, *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2004, s. 216 i n.; J. Barcik, *Międzynarodowe prawo...*, s. 233 i n.; A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Prawo międzynarodowe...*, s. 127 i n.

²⁹ Polska ustanowiła wyłączną strefę ekonomiczną na podstawie Ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich RP i administracji morskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2169 zm.). Ze względu na rozmiary Bałtyku i brak możliwości wyznaczenia pełnej dwustumilowej strefy wyłącznej granice polskiej strefy określono w umowach dwustronnych (z ZSRR, Szwecją, Niemcami). Rozgraniczenie strefy z Danią na południe od Bornholmu było przedmiotem rozmów od kilkudziesięciu lat i nastąpiło dopiero w umowie podpisanej 19 listopada 2018 r.; zob. szerzej: D.R. Bugajski, *Prawa żeglugowe okrętu...*, s. 85 i n.; A. Pieńkos, *Zabezpieczenie polskich interesów morskich. Wybrane aspekty*, Warszawa 2017, s. 2 i n.

³⁰ Artykuł 5 ust. 1 ustawy o obszarach morskich.

³¹ Zasięg polskich morskich wód wewnętrznych reguluje ustawa o obszarach morskich. Morskie wody wewnętrzne stanowią część terytorium RP. W ich skład zgodnie z art. 4 tego aktu wchodzi m.in. polska część Zalewu Szczecińskiego oraz rzeka Odra między Zalewem Szczecińskim a wodami portu morskiego Szczecin, polska część Zalewu Wiślanego, część Zatoki Gdańskiej, zamknięta linią podstawową biegnącą między

całkowicie lub częściowo poza tą granicą, jeśli odbywa się w nich załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków³². Morze terytorialne stanowi część terytorium RP.

Jeśli z kolei odnieść się do konkretnych przepisów Konwencji o prawie morza, to status prawny morza terytorialnego określa art. 2 Konwencji, wskazując, że suwerenność państwa nadbrzeżnego rozciąga się poza jego terytorium lądowe i wody wewnętrzne³³ na pas przyległy morza, zwany morzem terytorialnym. Granice morza terytorialnego wyznacza art. 3 Konwencji, zgodnie z którym każde państwo ma prawo do ustalania szerokości morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, odmierzanych od linii podstawowych. Według art. 5 Konwencji zwykłą linią podstawową dla mierzenia szerokości morza terytorialnego jest linia najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża, oznaczona na mapach o dużej skali, uznanych oficjalnie przez państwo nadbrzeżne. Linia podstawowa to zatem granica, od której zgodnie z międzynarodowym prawem morza mierzy się szerokość morza terytorialnego i innych stref morskich państwa nadbrzeżnego. Jest nią linia wybrzeża w stanie najdalszego odpływu lub granica zewnętrzna morskich wód wewnętrznych³⁴. W przypadku mocno ukształtowanej linii brzegowej linią podstawową wytycza się z użyciem tzw. prostych podstawowych, łączących najdalej wysunięte punkty wybrzeża lub wysp przybrzeżnych. Długość pojedynczej prostej podstawowej nie powinna przekraczać 12 mil morskich.

Jak zatem widać, międzynarodowe prawo morza, a w szczególności konwencja z Montego Bay, stanowi kompleksowy, precyzyjny i spójny fundament porządku prawnego na morzach, uznawany za wiążący przez większość państw świata. Mimo to, odnosząc się do kryteriów proponowanych w celu delimitacji omawianych pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” w sensie dyrektyw akcyzowych,

określonymi punktami Mierzei Helskiej i Mierzei Wiślanej oraz wody portów zamknięte od strony morza linią łączącą najdalej wysunięte w morze stałe urządzenia portowe. Rozgraniczenia poszczególnych akwenów dokonano w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie granic między śródlądowymi wodami powierzchniowymi a morskimi wodami wewnętrznymi i wodami morza terytorialnego (Dz.U. z 2002 r., Nr 239, poz. 2035 ze zm.).

³² Granice red zostały określone Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 22 lutego 1995 r. w sprawie ustalenia granicy redy dla portów morskich w Świnoujściu i Szczecinie (Dz.U. z 1995 r., Nr 20, poz. 101).

³³ W przypadku państw archipelagowych także poza ich wody archipelagowe.

³⁴ W państwach archipelagowych jest to zewnętrzna granica wód archipelagowych.

należy się opowiedzieć przeciw kryterium „linii podstawowej” w rozumieniu Konwencji. O ile bowiem ta kategoria techniczna odgrywa zasadniczą rolę na gruncie Konwencji w zakresie, w jakim linia podstawowa stanowi punkt wyjścia dla wyznaczenia obszaru morza terytorialnego danego państwa i pozwala mierzyć szerokość pasa tego morza, o tyle zastosowanie tego kryterium na gruncie dyrektyw akcyzowych (92/81 i 2003/96) nie wydaje się zasadne, ponieważ te akty prawne realizują całkowicie inne cele.

Konwencja o prawie morza zgodnie ze swą preambułą ma na celu „ustanowienie 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”³⁵. W tym sensie kategoria linii podstawowej przyczynia się do ustanowienia owego porządku prawnego w ten sposób, że pozwala na wyznaczenie stref morskich określonych w Konwencji, a więc wód wewnętrznych, morza terytorialnego, strefy przyległej i wyłącznej strefy ekonomicznej. W rezultacie pozwala ona określić prawa i obowiązki państw stron Konwencji w tych strefach.

Z tej perspektywy diametralnie różne są cele dyrektyw akcyzowych, zarówno paliwowej strukturalnej 92/81, jak i energetycznej 2003/96. Pierwotnym celem tych dyrektyw jest bowiem zapewnienie swobodnego przepływu paliw na wspólnym rynku i unikanie zakłóceń konkurencji, które mogłyby wynikać z różnej struktury podatku akcyzowego w poszczególnych państwach członkowskich³⁶. Kryterium służące delimitacji „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) i „wodnych dróg śródlądowych” musi być zatem dostosowane do tego celu.

Dodatkowo akceptacja w tym zakresie kryterium „linii podstawowej” mogłaby mieć zbyt daleko idące skutki, ponieważ „wody wewnętrzne” państw członkowskich, którymi zgodnie z art. 8 Konwencji są „wody położone między linią podstawową morza terytorialnego a lądem”, musiałyby zostać uznane w całości za „śródlądowe drogi wodne” w rozumieniu dyrektywy 92/81 i 2003/96, i to nawet wówczas, jeśli znajdowałyby się poza ujściem rzek. W konsekwencji paliwa zużyte za linią podstawową byłyby objęte zwolnieniem zharmonizowanym, natomiast zużyte przed tą linią

³⁵ Motyw 3 preambuły Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza.

³⁶ Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-240/01 *Komisja v. Niemcy* (Zb. Orz. 2004 s. I-4733; ECLI:EU:C:2004:251) pkt 39.

obciążone podatkiem według prawa krajowego. Generowałyby to trudności zarówno dla armatorów, jak i organów podatkowych w trakcie kontroli. W praktyce bowiem wiele jednostek przekracza linię podstawową wielokrotnie w ciągu jednego dnia (np. pogłębiarki, holowniki, piloci portowi, bunkierki paliwowe, statki żeglugi przybrzeżnej, małe wycieczkowce itd.). Z tej też przyczyny kryterium linii podstawowej, zawarte w art. 3 Konwencji, nie wydaje się odpowiednie dla rozgraniczenia zakresu pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” w celu stosowania paliwowej dyrektywy strukturalnej 92/81 oraz dyrektywy energetycznej 2003/96.

Z drugiej strony definiowanie tych pojęć nie powinno pozostawać w sferze swobodnej, subiektywnej oceny państw członkowskich ze względu na niebezpieczeństwo pojawienia się rozbieżności interpretacyjnych, co z kolei bezpośrednio godziłoby w założone cele harmonizacji prawa akcyzowego, realizowane i w dyrektywie 92/81, i w dyrektywie 2003/96³⁷.

10. ROZWIĄZANIE DRUGIE – ANALIZA POJĘĆ NA GRUNCIE SYSTEMU PRAWA UE

Niestety, ani przepisy paliwowej dyrektywy strukturalnej 92/81, ani dyrektywy energetycznej 2003/96 nie zawierają wytycznych co do rozumienia i oddzielenia pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe”. Uwzględniając (dość lakoniczną) treść omawianych dyrektyw, niełatwo jest wyprowadzić z nich precyzyjne kryterium w tym zakresie. W istocie bowiem zawarte w nich zwolnienia obligatoryjne i fakultatywne wpisują się w szerszy kontekst i cel tych dyrektyw, polegający na dążeniu do unikania zakłóceń konkurencji³⁸. Zakłócenia te mogą jednak pojawić się zarówno w trakcie żeglugi na „wodach (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii), jak i po „śródlądowych drogach wodnych” państw członkowskich. Z tej przyczyny w zakresie, w jakim brzmienie tych aktów prawnych nie

³⁷ Z orzecznictwa TSUE wynika *explicite*, że „każdy przypadek odmiennej wykładni obowiązku zwolnienia na poziomie krajowym stanowiłyby zagrożenie nie tylko dla celów regulacji wspólnotowych i pewności prawnej, ale również niósłby ze sobą ryzyko wprowadzenia nierówności w traktowaniu zainteresowanych podmiotów gospodarczych”, zob. wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (Zb. Orz. 2004 s. I-03537; ECLI:EU:C:2004:214) pkt 21.

³⁸ Zob. motyw 6 preambuły dyrektywy 92/81 oraz motywy 23–24 preambuły dyrektywy 2003/96.

pozwala na dokładne zdefiniowanie pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe”, w drugim etapie należałoby zbadać, czy pojęcia te zostały zdefiniowane w innych aktach prawa UE (wcześniej prawa wspólnotowego), a więc sięgnąć do szerokiej wykładni systemowej zewnętrznej, wykraczającej poza analizę treści samych dyrektyw akcyzowych 92/81 oraz 2003/96³⁹.

Warto przy tym nadmienić, że oba pojęcia występują w prawie wspólnotowym (obecnie UE) także poza zakresem prawa akcyzowego. Pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty (Unii) szeroko stosowane jest choćby na obszarze wspólnej polityki rybołówstwa. Nawiązuje się do niego już w Rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2141/70 z dnia 20 października 1970 r. ustanawiającym wspólną politykę strukturalną dla sektora rybołówstwa⁴⁰ oraz w wielu kolejnych aktach prawnych z tej dziedziny⁴¹. W tym kontekście warto powołać w szczególności Rozporządzenie Rady (WE) nr 1006/2008 z dnia 29 września 2008 r. dotyczące upoważnień do prowadzenia działalności połowowej przez wspólnotowe statki rybackie poza wodami terytorialnymi Wspólnoty oraz wstępu statków państw trzecich na wody terytorialne Wspólnoty⁴² i (uchylające je) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2017/2403 z dnia 12 grudnia 2017 r. w sprawie zrównoważonego zarządzania zewnętrznymi flotami rybackimi⁴³ (przy czym w tym ostatnim akcie mowa jest już *explicite* o „wodach Unii”). Mówiąc ogólnie, wszystkie te akty prawne dążą do zapewnienia równego

³⁹ Por. opinia Rzecznika Generalnego I. Bota z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul* (Zb. Orz. 2007 s. I-1796; ECLI:EU:C:2006:791) pkt 64–65.

⁴⁰ Dz.Urz. WE L 236 z dnia 27 października 1970 r., s. 1.

⁴¹ Zob. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 101/76 z dnia 19 stycznia 1976 r. ustanawiające wspólną politykę strukturalną dla sektora rybołówstwa (Dz.Urz. WE L 20 z dnia 28 stycznia 1976 r., s. 19); Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2847/93 z dnia 12 października 1993 r. ustanawiające system kontroli mający zastosowanie do wspólnej polityki rybołówstwa (Dz.Urz. WE L 261 z dnia 20 października 1993 r., s. 1); Rozporządzenie Rady (WE) nr 1627/94 z dnia 27 czerwca 1994 r. ustanawiające ogólne przepisy dotyczące specjalnych zezwoleń połowowych (Dz.Urz. WE L 171 z dnia 6 lipca 1994 r., s. 7); Rozporządzenie Rady (WE) nr 3317/94 z dnia 22 grudnia 1994 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące zezwolenia na połowy na wodach państwa trzeciego w ramach umowy w sprawie rybołówstwa (Dz.Urz. WE L 350 z dnia 31 grudnia 1994 r., s. 13).

⁴² Dz.Urz. UE L 286 z dnia 29 października 2008 r., s. 33; rozporządzenie 1006/2008 zmieniało także rozporządzenia (EWG) nr 2847/93 oraz (WE) nr 1627/94 oraz uchylało rozporządzenie (WE) nr 3317/94.

⁴³ Dz.Urz. UE L 347 z dnia 28 grudnia 2017 r., s. 81.

dostępu do zasobów wód morskich podlegających suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich.

Z drugiej strony pojęcie wód terytorialnych Wspólnoty używane jest także do wyznaczenia strefy połowów, powstałej poprzez „uwspólnotwienie” wyłącznych stref ekonomicznych państw członkowskich. Utworzenie jednolitej strefy połowów jest następstwem 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 połowów⁴⁴. Również późniejsze akty prawne dotyczące rybołówstwa wskazują jako „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) – „wody podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich”, w odróżnieniu od „wód międzynarodowych”, którymi są „wody niepodlegające suwerenności ani jurysdykcji państwa”⁴⁵.

Tym samym wody (terytorialne) Wspólnoty (Unii), definiowane poprzez przeciwstawienie ich wodom międzynarodowym i rozumiane szeroko jako wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, obejmują całość terytoriów morskich państw członkowskich⁴⁶.

W konsekwencji w celu wyznaczenia granicy „wód (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) w stosunku do „wodnych dróg śródlądowych”, o których mowa w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 oraz art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, należy skonfrontować ze sobą te dwa pojęcia. Co istotne, pojęcie wodnych dróg śródlądowych jest także w pełni pojęciem prawa wspólnotowego (obecnie prawa UE). Przepisy art. 100 TFUE (a wcześniej art. 80 TWE) dotyczą bowiem wprost „żeglugi śródlądowej”⁴⁷. Przyjęto również wiele aktów prawnych normujących kwestie żeglugi śródlądowej we Wspólnocie (Unii)⁴⁸, które dotyczą takich zakresów regulacji, jak:

⁴⁴ Dz.Urz. WE C 105 z dnia 7 lipca 1981 r., s. 1.

⁴⁵ Zob. np. Rozporządzenie Rady (WE) nr 27/2005 z dnia 22 grudnia 2004 r. ustalające 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.Urz. UE L 12 z dnia 14 stycznia 2005 r., s. 1).

⁴⁶ Por. opinia Rzecznika Generalnego I. Bota z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul* pkt 67–72.

⁴⁷ M.A. Nesterowicz, *Komentarz do art. 100 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II (art. 90–222)*, red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012, s. 177–180.

⁴⁸ M.A. Nesterowicz, *Komentarz do art. 91 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej...*, s. 156–157.

- struktura żeglugi śródlądowej⁴⁹,
- zdolności przewozowe floty śródlądowej⁵⁰,
- bezpieczeństwo żeglugi śródlądowej⁵¹,
- dostęp do zawodu przewoźnika towarów drogą wodną⁵²,
- zasady transportu towarów i pasażerów w żegludze śródlądowej⁵³,
- wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej.

W tym aspekcie warto zwrócić szczególną uwagę na przepisy dyrektyw: 82/714/EWG z dnia 4 października 1982 r.⁵⁴ oraz 2006/87/WE z dnia

⁴⁹ Zob. Rozporządzenie Rady EWG nr 1101/89 z dnia 27 kwietnia 1989 r. w sprawie poprawy struktury żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 116 z dnia 28 kwietnia 1989 r., s. 25).

⁵⁰ Zob. Rozporządzenie Rady WE nr 718/1999 z dnia 29 marca 1999 r. w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE 90 z dnia 2 kwietnia 1999 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 4, s. 271); Rozporządzenie Komisji (WE) nr 805/1999 z dnia 16 kwietnia 1999 r. ustanawiające środki prawne w celu wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 718/1999 w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 102 z dnia 17 kwietnia 1999 r., s. 64; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 4, s. 276); Rozporządzenie Komisji (WE) nr 181/2008 z dnia 28 lutego 2008 r. ustanawiające prawne środki w celu wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 718/1999 w sprawie polityki w zakresie zdolności przewozowych floty wspólnotowej w celu wspierania żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. UE L 56 z dnia 29 lutego 2008 r., s. 8).

⁵¹ Zob. Dyrektywa Rady 76/135/EWG z dnia 20 stycznia 1976 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 21 z dnia 29 stycznia 1976 r., s. 10; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 64); później Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/100/WE z dnia 16 września 2009 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. UE L 259 z dnia 2 października 2009 r., s. 8).

⁵² Zob. Dyrektywa 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.Urz. WE L 322 z dnia 12 listopada 1987 r., s. 20; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 1, s. 191).

⁵³ Zob. 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.Urz. WE L 175 z dnia 13 lipca 1996 r., s. 7; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 2, s. 295).

⁵⁴ Dyrektywa Rady 82/714/EWG z dnia 4 października 1982 r. ustanawiająca wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. WE L 301 z dnia 28 października 1982 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 143).

12 grudnia 2006 r.⁵⁵, ustanawiające wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej. Ze względu na to, że „wodne drogi śródlądowe Wspólnoty różnią się, jeżeli chodzi o bezpieczeństwo żeglugi”, w dyrektywach tych dokonano geograficznego podziału dróg śródlądowych na określone strefy (rejony), zamieszczając ich zestawienia w załącznikach do tych dyrektyw. Tym samym pojęcie wodnych dróg śródlądowych można by rozumieć jako obejmujące całość wodnych dróg śródlądowych Wspólnoty (Unii), wymienionych w załącznikach nr 1 do dyrektywy 82/714 oraz 2006/87. W zestawieniu z taką definicją pojęcie wód (terytorialnych) Wspólnoty (Unii) musiałyby być rozumiane jako obejmujące wody morskie podlegające suwerenności lub jurysdykcji państw członkowskich, z wyłączeniem wodnych dróg śródlądowych, wymienionych w załącznikach do dyrektyw 82/714 oraz 2006/87, ustanawiających wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej⁵⁶.

Na tym jednak nie koniec. W kontekście wykładni systemowej trzeba nadmienić, że w aktach prawa wspólnotowego (obecnie UE) pojawiają się jeszcze inne, specyficzne pojęcia, jak „śródlądowe drogi wodne o charakterze morskim”⁵⁷. Kategoria śródlądowych dróg wodnych o charakterze morskim występuje np. w Decyzji Komisji 77/527/EWG z dnia 29 lipca 1977 r. ustanawiającej listę szlaków żeglugowych w celu stosowania dyrektywy Rady 76/135/EWG⁵⁸ oraz w Rozporządzeniu Komisji (WE) nr 13/2004 z dnia 8 grudnia 2003 r. ustalającym listę dróg śródlądowych o charakterze

⁵⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/87/WE z dnia 12 grudnia 2006 r. ustanawiająca wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej i uchylająca dyrektywę Rady 82/714/EWG (Dz.Urz. UE L 389 z dnia 30 grudnia 2006 r., s. 1) oraz Dyrektywa Komisji 2009/46/WE z dnia 24 kwietnia 2009 r. zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/87/WE ustanawiającą wymagania techniczne dla statków żeglugi śródlądowej (Dz.Urz. UE L 109 z dnia 30 kwietnia 2009 r., s. 14).

⁵⁶ Zob. opinia Rzecznika Generalnego I. Bota z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul* pkt 6, 82, 89, 105.

⁵⁷ Zob. ibidem, pkt 87; zob. też: K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do wyroku TS z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 Jan de Nul NV v. Hauptzollamt Oldenburg*, *Zb. Orz. 2007*, s. I-1793, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*. Komentarz, red. W. Nykiel, A. Zalasinski, Warszawa 2014, s. 1522.

⁵⁸ Dz.Urz. WE L 209 z dnia 17 sierpnia 1977 r., s. 29; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 71 ze zm. Decyzja 77/527/EWG stanowi środek wykonawczy dla Dyrektywy Rady 76/135/EWG z dnia 20 stycznia 1976 r. w sprawie wzajemnego uznawania świadectw zdolności żeglugowej dla statków żeglugi śródlądowej (Dz. Urz. WE L 21 z dnia 29 stycznia 1976 r., s. 10; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 64 ze zm.).

morskim⁵⁹. W tym stanie rzeczy trudno zatem mówić o w pełni jednolitym rozumieniu pojęć „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” w systemie prawa wspólnotowego (prawa UE).

11. ROZWIĄZANIE TRZECIE – ANALIZA POJĘĆ *STRICTE* NA GRUNCIE PRAWA AKCYZOWEGO UE I ORZECZNICTWA TSUE

Biorąc pod uwagę swego rodzaju przereglamentowanie prawa Unii Europejskiej poprzez znaczną liczbę aktów prawnych posługujących się pojęciami „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” oraz brak jednolitego rozumienia tych pojęć w całym systemie prawa wspólnotowego (prawa UE), warto analizę tych pojęć ograniczyć jedynie, wyłącznie i ściśle do aktów prawa akcyzowego, gdzie pojęcia te występują. Taką ocenę podzielał zapewne Trybunał Sprawiedliwości, który orzekając w wyroku z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul*, wybrał trzecią możliwość interpretacji wskazanych pojęć, opierając się na argumentach wynikających z wykładni funkcjonalnej, autonomicznej. Warto przy tym przypomnieć, że zgodnie z konsekwentnym orzecznictwem TSUE wykładnia przepisu wspólnotowego powinna w szczególności uwzględniać kontekst oraz cel regulacji, której część stanowi ten przepis⁶⁰.

Z tej perspektywy trzeba się zatem przyjrzeć, w jakim kontekście prawnym pojęcia „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) i „wodne drogi śródlądowe” występują na gruncie dyrektyw akcyzowych. Z preambuł dyrektyw 92/81 i 2003/96⁶¹ wynika, że regulacje dyrektywy zmierzają do ustalenia wspólnych definicji produktów objętych systemem akcyzy oraz ustanowienia określonych zwolnień obowiązkowych w całej Wspólnocie

⁵⁹ Dz.Urz. UE L 3 z dnia 7 stycznia 2004 r., s. 3; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 8, s. 3 ze zm. Rozporządzenie 13/2004 stanowi środek wykonawczy dla (art. 3 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 1108/70 z dnia 4 czerwca 1970 r., wprowadzającego system księgowy dla wydatków na infrastrukturę w transporcie kolejowym, drogowym i żegludze śródlądowej (Dz.Urz. WE L 130 z dnia 15 czerwca 1970 r., s. 4; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 7, t. 1, s. 42).

⁶⁰ Zob. wyroki TSUE: z dnia 17 listopada 1983 r. w sprawie 292/82 *Merck* (Zb. Orz. 1983 s. I-3781; ECLI:EU:C:1983:335) pkt 12; z dnia 21 lutego 1984 r. w sprawie 337/82 *St. Nikolaus Brennerer* (Zb. Orz. 1984, s. I-1051; ECLI:EU:C:1984:69) pkt 10; z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-223/98 *Adidas* (Zb. Orz. 1999 s. I-7081; ECLI:EU:C:1999:300) pkt 23; z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 *VEMW i in.* (Zb. Orz. 2005 s. I-4983, ECLI:EU:C:2005:362) pkt 41.

⁶¹ Zob. motywy 3 i 5 preambuły dyrektywy 92/81 oraz motyw 23 dyrektywy 2003/96.

(Unii). Instrumenty te służą wsparciu rynku wewnętrznego oraz zapewnieniu prawidłowości funkcjonowania zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego na poziomie Wspólnoty (Unii). W związku z tym definicje dotyczące produktów oraz stosowanych do nich zwolnień powinny być interpretowane w sposób autonomiczny, na podstawie treści danych przepisów oraz celów tych dyrektyw⁶².

Wykładnia autonomiczna tych zwolnień jest tym bardziej uzasadniona, że przepisy art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81 (a obecnie art. 14 dyrektywy 2003/96) zobowiązują państwa członkowskie do nienakładania akcyzy na produkty dostarczane do użytku jako paliwa do celów działalności określonej w tych przepisach⁶³. Obligatoryjne zwolnienie paliw do „żegluga po wodach (terytorialnych) Wspólnoty” (Unii) ma na celu ułatwienie wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej, wzmacniając przepływ towarów i swobodę świadczenia usług na tych wodach. W ten sposób prawodawca europejski dążył do zrównania warunków podatkowych, w których działają przedsiębiorstwa transportowe i usługowe korzystające z tych wód.

W konsekwencji pojęcie wód (terytorialnych) Wspólnoty (Unii) powinno być rozumiane jako obejmujące wszystkie wody, na których zazwyczaj odbywa się żegluga morska mająca cel komercyjny. Żegluga ta obejmuje wszystkie statki morskie, włączywszy w to jednostki o największej wyporności. Jedynie taka wykładnia jest w stanie zapewnić równość warunków gospodarczych między portami morskimi państw członkowskich – niezależnie od położenia geograficznego portu w stosunku do wybrzeża.

Tym samym system fakultatywnych zwolnień (lub obniżen podatku akcyzowego), ustanowiony w art. 8 ust. 2 dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 15 dyrektywy 2003/96, zwłaszcza zaś pojęcie „żegluga po wodnych drogach śródlądowych” zawarte w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, nie może być czynnikiem decydującym dla wykładni zakresu zwolnień obowiązkowych przewidzianych swego czasu w art. 8 ust. 1 dyrektywy 92/81, a obecnie w art. 14 dyrektywy 2003/96. W praktyce bowiem jest oczywiste, że jednostki zdolne do żegluga komercyjnej po wodach morskich mogą odbywać ją również

⁶² Por. wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* pkt 17–20.

⁶³ Zob. też wyrok TSUE z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97 *Braathens Sverige* (Zb. Orz. 1999 s. I-3419; ECLI:EU:C:1999:291) pkt 31 oraz wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* pkt 20.

po śródlądowych drogach wodnych do określonych portów morskich, mimo iż porty te nie znajdują się na wybrzeżu. Wyłączenie z zakresu zwolnienia obligatoryjnego żeglugi odbywającej się na drogach wodnych prowadzących do (dalej położonych) portów morskich utrudniałoby wewnątrzspółnotową wymianę handlową. Wyłączenie takie stawiałoby przedsiębiorstwa, których taka żegluga dotyczy, w mniej korzystnym położeniu w stosunku do innych przedsiębiorstw prowadzących działalność z wykorzystaniem portów umiejscowionych na wybrzeżu morskim. W dalszej konsekwencji prowadziłyby to do odpływu części ruchu morskiego z portów położonych w ujściach rzek, nierzadko wiele kilometrów od wybrzeża morskiego (takich choćby jak Antwerpia, Bordeaux, Amsterdam, Rotterdam, Hamburg, Brema czy Szczecin). Z tej przyczyny system zwolnień fakultatywnych, przewidziany w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 (i obecnie w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96), może mieć jedynie charakter uboczny w tym sensie, że może on być stosowany do żeglugi po śródlądowych drogach wodnych, o ile odbywa się ona poza wodami, na których może się odbywać żegluga morska mająca cele komercyjne⁶⁴.

12. PODSUMOWANIE

Pojęcie „wody (terytorialne) Wspólnoty” (Unii) na gruncie prawa akcyzowego UE (zwolnienie obligatoryjne w art. 8 ust. 1 lit. c akapit 1 dyrektywy 92/81 i art. 14 ust. 1 lit c akapit 1 dyrektywy 2003/96) odnosi się do wszystkich wód, które mogą być używane przez jednostki morskie, w tym o największej wyporności, które są w stanie odbywać żeglugę po drogach morskich w celach komercyjnych. *A contrario* pojęcie „śródlądowe drogi wodne”, użyte w kontekście zwolnienia fakultatywnego w art. 8 ust. 2 lit. b dyrektywy 92/81 i odpowiednio w art. 15 ust. 1 lit. f dyrektywy 2003/96, powinno być stosowane do żeglugi po śródlądowych drogach wodnych, o ile odbywa się ona poza wodami, na których może odbywać się żegluga morska mająca cele komercyjne.

⁶⁴ Por. wyrok TSUE z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 *Jan de Nul*, pkt 23–32; podobne wnioski wyrok TSUE z dnia 13 lipca 2017 r. w sprawie C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla* (elektroniczny Zb. Orz. – część ogólna; ECLI:EU:C:2017:537) pkt 31.

BIBLIOGRAFIA

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Barcik J., *Międzynarodowe prawo morza*, [w:] J. Barcik, T. Srogosz, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2014.
- Biegalski A., *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000.
- Bierzanek R., Symonides J., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2005.
- Bugajski D.R., *Prawa żeglugowe okrętu w świetle prawa międzynarodowego*, Warszawa 2009.
- Bugajski D.R., *Przejście okrętów oraz przelot wojskowych statków powietrznych w Cieśninach Bałtyckich w czasie pokoju*, „Rocznik Bezpieczeństwa Międzynarodowego” 2007.
- Bugajski D.R., *Przejście okrętów przez morze terytorialne państwa obcego w prawie i praktyce państw bałtyckich oraz NATO*, „Zeszyty Naukowe Akademii Marynarki Wojennej” 2006, nr 1(164).
- Derlén M., *In defence of (limited) multilingualism: problems and possibilities of the multilingual interpretation of European Union law in national courts*, [w:] *Linguistic Diversity and European Democracy*, red. A.L. Kjaer, S. Adamo, Ashgate 2011.
- Doczekalska A., *Interpretacja wielojęzycznego prawa Unii Europejskiej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 5.
- Góralczyk W., *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2004.
- Góralczyk W., Sawicki S., *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2011.
- Knypl Z., *Miejsce konwencji o prawie morza w wewnętrznym porządku prawnym*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10.
- Knypl Z., *Prawo nieszkodliwego przepływu okrętów wojennych przez morze terytorialne*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10.
- Lasiński-Sulecki K., *Komentarz do wyroku TS z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-391/05 Jan de Nul NV v. Hauptzollamt Oldenburg*, *Zb. Orz.* 2007, s. I-1793, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, red. W. Nykiel, A. Zalasinski, Warszawa 2014.
- Lis E., *Wyroby ropopochodne*, [w:] *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, red. A. Kalinowska, S. Parulski, Warszawa 2006.
- Lis E., *Zasady opodatkowania wyrobów ropopochodnych podatkiem akcyzowym w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2010.
- Łazowski A., Zawidzka-Łojek A., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2011.
- Makowski A., *Ratyfikacja konwencji z 1982 r. a problem nieszkodliwego przepływu okrętów*, „Prawo Morskie” 2000, t. 12.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000.
- Mirek I., *Navigare necesse est. O pojęciu żeglugi we wspólnotowym prawie akcyzowym*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Mirek I., *Opodatkowanie paliw i energii elektrycznej na statkach a kwestia ochrony środowiska*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 2.

- Mirek I., *Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.
- Nesterowicz M.A., *Komentarz do art. 91 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II (art. 90–222)*, red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012.
- Nesterowicz M.A., *Komentarz do art. 100 TFUE*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II (art. 90–222)*, red. A. Wróbel, K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, Warszawa 2012.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński i in., Toruń 1998.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Nykiel W., *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne)*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Pieńkos A., *Zabezpieczenie polskich interesów morskich. Wybrane aspekty*, Warszawa 2017.
- Straburzyński A., *Zasięg i zakres prawa nieszkodliwego przepływu*, „Prawo Morskie” 1998, t. 10.
- Symonides J., *Prawo nieszkodliwego przepływu statków i okrętów*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1985, nr 3(155).
- Symonides J., *The Right of Innocent Passage in the Territorial Sea*, Uniwersytet Gdański Studia Iuridica Maritima 1992.
- Van Calster G., *The EU’s Tower of Babel – The Interpretation by the European Court of Justice of equally authentic texts drafted in more than one official language*, „Yearbook of European Law” 1997, nr 17.

DELIMITATION OF THE TERMS “COMMUNITY WATERS” AND “INLAND WATERWAYS” UNDER EU EXCISE LAW

Summary. The delimitation of the terms “Community waters” and “inland waterways” is necessary to resolve the question of which of the exemption systems for marine fuel excise duty is applicable in a specific situation: an obligatory system or an optional system of exemption from harmonised excise duty. Determining the meaning of these terms and resolving the above issue is not easy for several reasons and requires broader terminological reflections, giving rise to research problems under international law (e.g. the Convention on the Law of the Sea), the EU law system (e.g. the Common Fisheries Policy) and finally EU excise law and the case law of the EU Court of Justice.

Keywords: excise duty, taxation of fuels, tax exemptions, international law, international law of the sea, Community law, EU law