FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 18 juli 2007 [1]

I — Inledning

1. I målet vid den franska Cour de Cassation är Société Pipeline Méditerrannée et Rhône (nedan kallat SPMR) och den franska tullmyndigheten [2] oeniga om punktskattebefrielse för bränsle som på grund av tekniska fel har läckt ur en oljeledning.

2. För befrielse enligt artikel 14.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor [3] förutsätts att förlusten av varor som omfattas av punktskatteuppskov har uppkommit genom oförutsebara händelser eller force majeure eller kan anses vara förluster "på grund av varornas beskaffenhet". Cour de Cassation har ställt frågor till domstolen rörande tolkningen av dessa begrepp.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Direktiv 92/12*

3. Enligt artikel 3 skall direktiv 92/12 bland annat tillämpas på mineraloljor såsom de definieras i de tillämpliga direktiven.

4. I artikel 5.1 fastställs punktskattepliktens uppkomst enligt följande:

"De varor som avses i artikel 3.1 skall beläggas med punktskatt vid den tidpunkt då de tillverkas inom gemenskapens territorium enligt definitionen i artikel 2 eller när de importeras dit.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Närmare bestämt Administration des douanes et droits indirects (myndighet för tullar och indirekta skatter) och Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (nationell myndighet med ansvar för utrednings- och underrättelseverksamhet på tullområdet, nedan kallad DNRED).

3 — Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1). Direktivet har sedermera ändrats, men de omtvistade bestämmelserna berörs inte av ändringarna.

Import av en punktskattebelagd vara skall avse införandet av denna vara till gemenskapens territorium ..."

5. I artikel 6.1 däremot regleras punktskattens uppkomst i egentlig bemärkelse, alltså skattskyldighetens uppkomst:

"1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,

b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,

c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler."

6. I direktivets artikel 14 fastställs under vilka förutsättningar förluster är befriade från skatt:

"1. Godkända lagerhavare skall befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsebara händelser eller force majeure och konstaterats av dem som bemyndigats av medlemsstaten i fråga. Under punktskatteuppskov skall de likaså befrias från skatt på förluster som sker under tillverkning och bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet. Varje medlemsstat skall fastställa de betingelser under vilka dessa skattebefrielser beviljas. Dessa skattebefrielser skall i samma mån tillämpas för de näringsidkare som avses i artikel 16 under transporten av varor under punktskatteuppskov.

2. Sådana förluster under transport inom gemenskapen av varor under punktskatteuppskov som avses i punkt 1 måste fastställas enligt reglerna i destinationsmedlemsstaten.

3. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 20 skall punktskatten på andra

lagerbrister än sådana förluster som avses i punkt 1 och förluster för vilka skattebefrielse enligt punkt 1 inte beviljas påföras efter de skattesatser som är tillämpliga i medlemsstaterna i fråga vid den tidpunkt då förlusterna uppkom, om de behöriga myndigheterna kan fastställa denna, och eljest då bristen registrerats."

B — *Nationell rätt*

7. Artikel 158 C i den franska tullagen, genom vilken enligt den hänskjutande domstolen direktiv 92/12 har genomförts, har följande lydelse:

"Förluster av produkter som förvaras i skatteupplag för lagring av oljeprodukter skall befrias från skatt om det inför myndigheten kan styrkas

1. att förlusten beror på en oförutsedd händelse eller force majeure (cas fortuit ou de force majeure), eller

2. att förlusten beror på varornas beskaffenhet. Finansministeriet kan för detta ändamål genom förordning fastställa en gräns för de tillåtna skattebefriade förlusterna för varje varuslag och varje transportsätt."

III — Bakgrunden och tolkningsfrågorna

8. På kommunen Saint-Just-Chaleyssins (Département Isère) mark läckte under några dagar bränsle ur en oljeledning. I denna oljeledning transporterade SPMR bränsle till Schweiz med punktskatteuppskov. I anslutning till detta brast ledningen den 1 januari 1997. När oljeledningen brast uppstod ett bränsleläckage och bara en del av bränslet kunde återvinnas ur marken.

9. SPMR ansökte därpå om befrielse från punktskatten för 795 201 liter bränsle, som skulle ha gått förlorat. Efter det att ansökan hade avslagits yrkade tullmyndigheten först utan framgång på att skatten skulle betalas. Cour d'appel biföll sedan delvis talan och fastställde att det inte rörde sig om ett fall av förlust hänförligt till oförutsebara händelser eller force majeure i den mening som avses i artikel 158 C i tullagen. Cour d'appel anförde att endast händelser som inte kan förutses och inte kan undvikas och som beror på omständigheter som ligger utanför den berörda partens kontroll kan anses vara fall av force majeure enligt fransk lagstiftning.

10. SPMR överklagade beslutet vid Cour de Cassation. Som alternativ har SPMR hävdat att förlusten i varje fall beror på varornas

beskaffenhet. I ett avgörande av den 11 juli 2006 hänsköt Cour de Cassation följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall begreppet force majeure, till vilket förluster som uppkommer under punktskatteuppskov är hänförliga, i den mening som avses i artikel 14.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, anses åsyfta oförutsebara och oundvikliga omständigheter som ligger utanför den godkända lagerhavarens kontroll, vilken åberopar dessa omständigheter till stöd för en ansökan om befrielse från skatt, eller räcker det att den godkända lagerhavaren inte kunde undvika dessa omständigheter?

2. Kan förluster av en del av produkter som läckt från en oljeledning till följd av produkternas flytande karaktär och beskaffenheten av den mark på vilken de spreds, vilken utgjorde hinder för återvinning av produkterna och ledde till beskattning av dessa, anses som ofrånkomliga med hänsyn till produkternas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12?"

11. SPMR, den franska, den italienska och den polska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission har yttrat sig inför domstolen.

IV — Bedömning

A — *Inledande anmärkningar*

12. I artikel 6.1 i direktiv 92/12 stadgas att skattskyldighet för punktskattebelagda varor som mineralolja inte endast inträder när varan släpps för konsumtion, utan också när lagerbrister enligt artikel 14.3 i direktiv 92/12 har registrerats. Lagerbrister är dock enligt artikel 14.1 befriade från skatt om förlusten under punktskatteuppskov uppkommer

— genom förluster som är hänförliga till oförutsebara händelser (cas fortuit),

— genom force majeure, eller

— genom förlust på grund av varornas beskaffenhet.

13. Den hänskjutande domstolen vill genom den första tolkningsfrågan få klarhet i

huruvida bränslet som läckte utgör en förlust genom force majeure, och med den andra tolkningsfrågan huruvida den kan anses vara en förlust i den mening som avses i samband med den tredje gruppen av skattebefriade förluster.

14. Beträffande detta bör två omständigheter påpekas. Jag vill för det första betona att de begrepp som anges i artikel 14.1 kan anses vara fristående gemenskapsrättsliga begrepp.

15. Enligt artikel 14.1 tredje meningen i direktiv 92/12 skall visserligen varje medlemsstat fastställa villkor för beviljande av dessa undantag från skatteplikt, men, såsom kommissionen med rätta har påpekat, kan artikel 14.1 tredje meningen i direktiv 92/12 inte förstås så, att medlemsstaterna har rätt att på egen hand definiera de gällande begreppen "force majeure" och "förlust" i enlighet med sina nationella rättsordningar.

16. Enligt fjärde skälet i direktiv 92/12 måste reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater för att garantera den inre marknadens upprättande och funktion. Detta mål med direktivet skulle sättas i fara om de materiella förutsättningarna för undantag från skatteplikt enbart var beroende av hur kraven definieras i den nationella lagstiftningen. Medlemsstaternas befogenheter att fastställa villkor för beviljande av undantag från skatteplikt gäller bara sådana mer detaljerade krav för undantag från skatteplikt som inte regleras i direktivet — till exempel detaljerna i administrativa förfaranden — men inte undantagens innehåll. [4]

17. Också inom andra rättsområden har domstolen för övrigt hittills alltid tolkat uttrycket "force majeure" som ett gemenskapsrättsligt begrepp utan att hänvisa till nationella koncept. [5]

18. Som en andra inledande anmärkning kan fastslås att en "förlust" av bränsle i den mening som avses i direktiv 92/12 utan tvekan föreligger enligt de omständigheter som den hänskjutande domstolen har redovisat. Detta gäller, vilket kommissionen med rätta har påpekat, till och med om man

4 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 2006 i mål C-494/04, Heintz van Landewijck (REG 2006, s. I–5381), punkt 41, och, beträffande artikel 13 A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, vilken har liknande lydelse, dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 24 och där angiven rättspraxis) och mitt förslag till avgörande av den 15 december 2005 i de förenade målen C-443/04 och 444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, där domstolen meddelade dom den (REG 2006, s. I-3617) punkt 21.

5 — Se bland annat besluten som citeras i fotnoterna 18 och 19 nedan.

tolkar begreppet i enlighet med det likartade begreppet i artikel 4 i direktiv 79/623/EEG. [6] Beträffande denna bestämmelse har domstolen fastställt att någon förlust inte föreligger om det finns risk för att den försvunna varan kommer ut i handeln, vilket i synnerhet är möjligt i händelse av stöld. [7] I det aktuella fallet har bränslet däremot oåterkalleligen läckt ut i marken, varför blandningen måste bortskaffas som avfall. Det är därmed uteslutet att den kommer ut i handeln.

B — *Den första tolkningsfrågan*

19. Med den första tolkningsfrågan ger den hänskjutande domstolen två alternativ för närmare definition av begreppet force majeure. Den ställer frågan huruvida händelsen som gav upphov till förlusten måste vara oförutsebar och ofrånkomlig och ha orsaker som låg utanför lagerhavarens kontroll, eller huruvida enbart den omständigheten att förlusten var oåterkallelig är avgörande.

20. Frågan har uppenbart formulerats med utgångspunkt från den betydelse som begreppet force majeure har i den franska lagstiftningen. Med tanke på att det gäller tolkningen av ett fristående gemenskapsrättsligt begrepp är det, såsom kommissionen med rätta har påpekat, emellertid inte lämpligt att använda en sådan terminologi som den som används i begäran om förhandsavgörande och som har en nationell innebörd. I det följande måste därför en fristående definition av begreppet force majeure utvecklas.

21. Även om den hänskjutande domstolen inte uttryckligen ställer frågan om begreppet förlust som är hänförlig till oförutsebara händelser (cas fortuit) skall det till att börja med klargöras i vilket förhållande detta begrepp står till begreppet förlust genom force majeure.

1. Förhållandet mellan begreppet förlust hänförlig till oförutsebara händelser (cas fortuit) och begreppet force majeure

22. Utöver förlust till följd av force majeure leder enligt den tyska versionen av direktiv 92/12 också förlust genom "Untergang" (SV: "förluster som är hänförliga till oförutsebara händelser (cas fortuit)"till punktskattebefrielse. Enligt begreppets innebörd avses varje oåterkallelig förlust av ett föremål, utan att det kommer an på de närmare omständigheterna eller lagerhavarens ansvar för förlusten. Eftersom bränslet har läckt ut i marken och inte kan användas för avsett ändamål igen, föreligger ett fall av "Untergang", om man gör en isolerad bedömning av den tyska språkversionen.

6 — Rådets direktiv 79/623/EEG av den 25 juni 1979 om harmonisering av bestämmelser i lagar eller andra författningar i fråga om tullskuld (EGT L 179, sidorna 31–35).

7 — Dom av den 5 oktober 1983 i de förenade målen 186/82 och 187/82, Esercizio Magazzini Generali (REG 1983, s. 2951), punkt 14.

Bränslet som hade läckt ut skulle i enlighet med detta befrias från skatt utan att det kom an på huruvida det hade skett genom force majeure.

23. Den tyska versionen skiljer sig emellertid från de andra språkversionerna av direktivet. I de andra språkversionerna ställs uppenbarligen inte begreppet Untergang vid sidan om begreppet force majeure, utan i stället ett begrepp som motsvarar det franska begreppet cas fortuit, vilket väl bäst översätts till tyska med Zufall, eller oförutsedd händelse. [8] Om de olika språkversionerna av en rättsakt avviker från varandra eller åtminstone ger utrymme för avvikande tolkningar, måste bestämmelsen i fråga enligt fast rättspraxis tolkas med hänsyn till sammanhanget och bestämmelsens syfte. [9]

24. Med hänsyn till det sammanhang där bestämmelsen skall tillämpas är det lämpligt att tolka begreppet Untergang på samma sätt som i andra språkversioner, nämligen som Zufall, eller en oförutsedd händelse. [10] Om begreppet Untergang hade omfattat varje definitiv förlust — antingen den var självförvållad eller ej — skulle begreppet förlust genom force majeure dessutom i hög grad förlora sin speciella betydelse. Förlust genom force majeure innebär nämligen i de flesta fall att varan förstörs. [11]

25. Dessutom återfinns begreppsparet som används här också i andra rättsbestämmelser, till exempel i artikel 45.2 i stadgan för domstolen. [12] Där översätts det emellertid till tyska med "höhere Gewalt oder Zufall" (force majeure eller oförutsedd händelse). Man kan därför utgå från att undantag bara skall beviljas vid förlust genom en oförutsebar händelse eller till följd av force majeure och inte redan om varan rätt och slätt förstörs.

8 — Se till exempel följande språkversioner, i vilka direktivet ursprungligen antogs: EN: fortuitous events; ES: caso fortuito; IT: casi fortuiti; DK.: haendelige begivenheder; NL: toevallige omstandigheden; PT: casos fortuitos; GR: τυχαία περιστατικά.

9 — Dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St. Thomas (REG 1990, s. I-1345), punkt 19, av den 9 mars 2006 i mål C-174/05, Zuid-Hollandse Milieufederatie och Natuur en Milieu (REG 2006, s. I-2443), punkt 20, och av den 23 november 2006 i mål C-300/05, ZVK (REG 2006, s. I-11169), punkt 16.

10 — I Österrike och Tyskland har direktivet såtillvida genomförts i enlighet med den exakta ordalydelsen, vilket med hänsyn till betydelsen av rättsbegreppet förstörelse i dessa rättsordningar torde leda till innehållsmässiga avvikelser från direktivet (se bland annat 38 § i den österrikiska lagen om skatt på mineralolja (Mineralölsteuergesetz 1995) (BGBl. nr 630, s. 1994) och 14 § första stycket i den tyska lagen om energiskatt (Energiesteuergesetz) (BGBl. I 2006, s. 1534).

11 — Endast vid förlust genom stöld (om man antar att detta är ett fall av force majeure) är ett föremål inte"untergegangen".

12 — Se till exempel artikel 45.2 i stadgan för domstolen.

26. Den hänskjutande domstolen har endast begärt en tolkning av begreppet force majeure och har inte gått in på begreppet oförutsedd händelse (cas fortuit). Detta kan förmodligen förklaras av att begreppen i den franska lagstiftningen, till skillnad från exempelvis den tyska lagstiftningen, [13] enligt den allmänna uppfattningen sammanfaller och inte kan avgränsas klart från varandra. [14]

27. Inte heller i gemenskapsrätten har domstolen hittills gjort någon avgränsning, [15] utan den har ofta utan närmare förklaring prövat de båda begreppen tillsammans utifrån samma kriterier. [16] För det mesta har domstolen dock satt force majeure i centrum för sina utläggningar och inte tillmätt begreppet oförutsedd händelse någon fristående betydelse. [17] Prövningen skall följaktligen också här koncentreras på tolkningen av begreppet force majeure.

2. Tolkningen av begreppet force majeure

28. Domstolen har hittills inte gjort någon mer ingående tolkning av begreppet force majeure i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12, men den har ofta haft tillfälle att förklara begreppet i samband med andra bestämmelser. Jag skall till att börja med redogöra för rättspraxis beträffande andra rättsområden och sedan undersöka huruvida hittillsvarande rättspraxis är obegränsat tillämplig på direktiv 92/12, eller om den endast är begränsat tillämplig.

a) Domstolens rättspraxis inom andra områden

29. Större delen av rättspraxis beträffande force majeure gäller bestämmelser om den gemensamma organisationen av marknaden inom jordbruksområdet. Domstolen har dock även uttalat sig om tolkningen av begreppet i samband med rättspraxis beträffande artikel 45 i stadgan för domstolen.

13 — Där görs ofta åtskillnad mellan "oförutsedd händelse" (einfacher Zufall) och force majeure som en "i högre grad oförutsedd händelse" (gesteigerter Zufall).

14 — Se Terré/Simler/Lequette, Droit civil — Les obligations, Éditions Dalloz, nionde upplagan 2005, punkt 581 och där angiven rättspraxis.

15 — Frågan huruvida det är någon skillnad mellan begreppen lämnade domstolen explicit öppen i dom av den 15 december 1994 i mål C-195/91 P, Bayer mot kommissionen (REG 1994, s. I-5619), punkt 33.

16 — Se till exempel dom av den 2 mars 1967 i mål C-25/65, SIMET mot Höga myndigheten (REG 1967, s. 42 och s. 56), beslut av den 5 mars 1993 i mål C-102/92, Ferriere Acciaierie Sarde mot kommissionen (REG 1993, s. I-801), punkt 20, och domen i målet Bayer mot kommissionen (ovan fotnot 15), punkt 32.

17 — Endast i den mycket tidiga domen i målet SIMET mot Höga myndigheten (ovan fotnot 16), s. 56, som är ett isolerat exempel, utgick domstolen, beträffande artikel 45 i stadgan, utan att avgränsa begreppet force majeure, från en oförutsedd händelse när en inlaga inte inkom till domstolen förrän fyra dagar efter det att den hade anlänt till Luxemburg.

30. Enligt denna rättspraxis gäller att endast sådana händelser omfattas av det gemenskapsrättsliga begreppet force majeure respektive oförutsedd händelse som är ovanliga och oförutsebara, som den som åberopar force majeure inte har kunnat påverka och vars följder han inte skulle ha kunnat undvika även om han hade iakttagit nödvändig omsorg. [18] Av detta framgår att både begreppet force majeure och begreppet oförutsedd händelse omfattar ett objektivt och ett subjektivt rekvisit, av vilka det objektiva rekvisitet avser ovanliga omständigheter som ligger utanför den ekonomiska aktörens kontroll och det subjektiva rekvisitet avser vederbörandes skyldighet att skydda sig mot följderna av ovanliga händelser genom att, utan orimliga uppoffringar, vidta lämpliga åtgärder. [19]

31. Domstolen har visserligen flera gånger understrukit att begreppet inte har samma innehåll inom gemenskapsrättens olika tillämpningsområden och att dess betydelse därför skall definieras utifrån den rättsliga bakgrund där det skall vara avgörande. [20] Ovanstående definition skall emellertid gälla "bortsett från de särskilda omständigheterna inom de specifika områden där den tillämpas". [21] Det blir härigenom tydligt att man inte måste komma fram till en ny definition i varje rättsligt sammanhang, utan att den allmänna definitionen i vissa fall bara måste anpassas.

b) Tillämpning på fallet

32. Här uppkommer frågan huruvida force majeure i ett fall som detta föreligger redan enligt den traditionella definitionen.

33. För detta krävs i subjektivt hänseende att följderna av händelsen inte hade kunnat undvikas om nödvändig omsorg hade iakttagits. Parterna i det aktuella målet är också eniga om att en förutsättning för att force majeure skall gälla är att aktören inte själv är vållande och inte har handlat utan att iaktta omsorg. Parterna anser således att force majeure i varje fall inte föreligger om den som åberopar sådan inte har vidtagit den omsorg som är nödvändig i det enskilda fallet.

18 — Fast rättspraxis, se exempelvis dom av den 5 februari 1987 i mål C-145/85, Denkavit (REG 1987, s. 565), punkt 11, av den 7 december 1993 i mål C-12/92, Huygen (REG 1993, s. I-6381), punkt 31, samt av den 5 oktober 2006 i mål C-105/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2006, s. I-9659), punkt 89, och i mål C-377/03, kommission mot Belgien (REG 2006, s. I-9733), punkt 95.

19 — Domen i målet Bayer mot kommissionen (ovan fotnot 15), punkt 32, och beslut av den 18 januari 2005 i mål C-325/03 P, Zuazaga Meabe mot HABM (REG 2005, s. I-403), punkt. 25.

20 — Domen i målet Huygen (ovan fotnot 18), punkt 30, och dom av den 29 september 1998 i mål C-263/97, First City Trading m.fl. (REG 1998, s. I-5537), punkt 41.

21 — Domen i målet Ferriere Acciaierie Sarde mot kommissionen (ovan fotnot 16), punkt 20.

34. Den italienska regeringen har i detta sammanhang påpekat att force majeure, eftersom det inte är uteslutet att SPMR har handlat vårdslöst i samband med underhållet av oljeledningen, inte kommer i fråga redan av detta skäl. Det är emellertid den hänskjutande domstolens sak att bedöma huruvida SPMR inte har iakttagit nödvändig omsorg, vilket kommissionen och den franska och den polska regeringen med rätta har framhållit.

35. Enligt ovanstående definition är det dock inte tillräckligt att aktören inte är vållande. Händelsen som orsakade förlusten måste dessutom vara ovanlig och oförutsebar, och den som åberopar force majeure får inte ha haft möjlighet att påverka händelseförloppet. Följaktligen måste dessutom det objektiva rekvisitet som fastställts av domstolen vara uppfyllt: Omständigheterna måste vara ovanliga och ligga utanför den ekonomiska aktörens kontroll.

36. Det som utlöste läckaget av bränsle var i det aktuella fallet en spricka i oljeledningen och i synnerhet att ledningen därefter brast. Således beror läckaget på ett tekniskt fel på ledningen. Incidenter som har ett nära samband med funktionsdugligheten hos den tekniska utrustningen som används av oljeledningens operatör faller i princip under operatörens kontrollsfär, eftersom han direkt kan påverka valet av utrustning och underhåll och då det rör sig om förverkligande av en (om än kanske obetydlig) verksamhetsrisk.

37. Det råder också tvivel om huruvida ett sådant tekniskt fel är ovanligt och oförutsebart, eftersom domstolen tidigare har ställt ganska höga krav i detta sammanhang. Den har till exempel inte ansett att en händelse har varit ovanlig och oförutsebar redan av den anledningen att det har rört sig om ett sällsynt fenomen. [22] Inte heller ett relativt sällsynt tekniskt fel på en utrustning skulle följaktligen anses vara ovanligt och oförutsebart, eftersom risken för ett tekniskt fel är en inneboende risk med all teknisk utrustning. Att bedöma om sprickans uppkomst undantagsvis var ett så sällsynt fenomen att ingen operatör rimligtvis kunde ha räknat med att den skulle uppträda är emellertid en fråga om faktiska omständigheter som måste besvaras av den hänskjutande domstolen.

38. Med förbehåll för ytterligare omständigheter som konstateras i målet vid den nationella domstolen kan man således inte, om den traditionella definitionen tillämpas, utgå från att det rör sig om force majeure i ett fall som detta.

22 — I dom av den 13 oktober 1993 i mål C-124/92, An Bord Bainne och Inter-Agra (REG 1993, s. I-5061), punkt 15, ansåg domstolen att det inte var ovanligt och oförutsebart att ett exportlands rättsföreskrifter, vilka hade varit i kraft oförändrat i 30 år, ändrades utan föregående tillkännagivande eller underrättelse.

3. Anpassning av definitionen för syftena med direktiv 92/12?

39. Enligt kommissionen och SPMR måste emellertid den beskrivna definitionen anpassas till de särskilda omständigheterna i det sammanhang där bestämmelsen skall tillämpas och till direktivets syften. De anser att lagerhavaren inte kan hållas ansvarig när en händelse är oundviklig trots att lagerhavaren har iakttagit nödvändig omsorg. Om man dessutom kräver att händelsen som har orsakat skadan skall ha påverkat oljeledningen utifrån och varit oförutsebar, leder detta till en ensidig riskfördelning till lagerhavarens nackdel. Detta är inte heller befogat, eftersom lagerhållarna har auktorisation enligt artikel 12 i direktiv 92/12.

40. SPMR framhåller att varan för det första obestridligen har förstörts i det aktuella fallet och att det därmed är garanterat att den inte kan komma ut i handeln i gemenskapen. För det andra är SPMR som lagerhavare inte skuld till förlusten. Med hänsyn till direktivets målsättning går det i ett fall som detta inte att se någon anledning till att ta ut punktskatt.

41. Mot detta kan dock den klara lydelsen av artikel 14 i direktiv 92/12 hävdas. Enligt denna bestämmelse är registreringen av lagerbrister en förutsättning för skattepliktens inträdande och skapar inte en motbevisbar presumtion om att den försvunna varan förmodas ha kommit ut i handeln.

42. En speciellt vid tolkning av begreppet force majeure tycks inte heller vara nödvändig mot bakgrund av kommissionens argument om en rättvis riskfördelning.

43. Det bör först och främst konstateras att lagerbrister i normala fall skall beskattas enligt direktivet och att befrielse bara är ett undantag från regeln. Undantag skall emellertid ges en snäv tolkning. I övrigt antyder redan själva begreppet force majeure enligt det allmänna språkbruket att det bara omfattar ett litet antal fall.

44. SPMR och kommissionen anser slutligen att kriteriet force majeure skall jämställas med det betydligt vidare begreppet avsaknad

av vållande. Vållande som måttstock förekommer emellertid inte i skattelagstiftningen. Riskfördelningen för beskattning av konsumtionsvaror baseras snarare på en uppdelning efter intressesfärer och inte på huruvida vissa krav i fråga om omsorg är uppfyllda. I sak gäller det framför allt vem som skall bära de skattemässiga konsekvenserna, om den typiska verksamhetsrisken förverkligas. Ett tekniskt fel hos det transportmedel som lagerhavaren använder är en sådan risk som faller under dennes risksfär.

45. Jag ger kommissionen och SPMR rätt i att lagerhavaren därmed bär en tämligen stor risk att bli tvungen att betala skatt för den försvunna varan. Denna riskfördelning motiveras dock av att lagerhavaren transporterar och kontrollerar varor som är skattepliktiga redan från det att de har tillverkats eller importerats till gemenskapens territorium. [23] För att möjliggöra friktionsfri transitering av varorna till tredje land uppskjuts skattepliktens uppkomst under transporten genom gemenskapen. Eftersom lagerhavaren alltså kommer i åtnjutande av en för denne fördelaktig specialbestämmelse, förefaller det inte heller orimligt att han medan bestämmelsen tillämpas får bära de risker som han har kontroll över.

46. Det faktum att en lagerhavare måste vara godkänd som sådan enligt artikel 12 i direktiv 92/12 och att han enligt artikel 13 har vissa skyldigheter kan inte leda till att han delvis befrias från de skattemässiga riskerna i samband med transporten av punktskattepliktiga varor i en pipeline och risken flyttas över på staten. Genom godkännandet skall bara säkerställas att lagerhavaren har den tillförlitlighet som krävs för punktskatteuppskov.

47. Befrielsen från att ställa säkerhet under punktskatteuppskovet, vilken är möjlig enligt artikel 15.3 andra stycket vid transport genom en fast rörledning, sker också bara med hänsyn till att risken för manipulation och förlust är liten vid denna typ av transport. Om lagerbrister mot förmodan ändå uppkommer, gäller fortfarande ovanstående uppdelning av riskområdena, och det statliga godkännandet för uppförande och drift av en pipeline fritar inte heller lagerhavaren från hans solidariska ansvar för punktskatten för det bränsle som läcker ur en pipeline på grund av ett tekniskt fel och den därigenom förorsakade lagerbristen.

48. Argumentet att varan faktiskt inte kommer att konsumeras, utan har försvunnit tidigare, kan slutligen inte godtas. Skattskyldigheten förutsätter nämligen inte att en punktskattepliktig vara faktiskt har konsumerats i enlighet med dess syfte. Om så vore

23 — Se artikel 5.1 i direktiv 92/12.

fallet, borde den som köper en vara och redan har erlagt skatt på denna få skatten återbetald om den beskattade varan går förlorad innan den har konsumerats i enlighet med dess syfte. Detta stadgas emellertid inte i direktivet. Den som köper en flaska vin har till exempel inte rätt till återbetalning av skatten om han efter köpet tappar flaskan ur påsen och vinet rinner ut på gatan, vilket utan tvivel inte var den avsedda användningen.

4. Slutsats i denna del

49. Sammanfattningsvis kan således konstateras att den definition av force majeure som har utvecklats i fast rättspraxis tycks vara lämplig också i det aktuella fallet.

50. Den första tolkningsfrågan skall därför besvaras på det sättet att force majeure som orsak till de förluster som har uppkommit under punktskatteuppskov i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12 förutsätter att förlusten har uppkommit genom händelser som är ovanliga och oförutsebara, som den som åberopar force majeure inte har kunnat påverka och vars följder han inte har kunnat undvika trots att han har iakttagit nödvändig omsorg.

C — *Den andra tolkningsfrågan*

51. Den andra tolkningsfrågan gäller huruvida den omständigheten att oljan har läckt ut i marken kan anses vara en förlust som beror på produktens beskaffenhet, nämligen det faktum att den är en vätska.

52. Alla parter med undantag av SPMR är eniga om att detta inte är ett fall av skattebefriad förlust i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12. Begreppet "förluster som [...] är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet" omfattar redan enligt bestämmelsens ordalydelse bara sådana förluster som uppkommer enbart av *naturliga* orsaker utan att särskilda omständigheter tillkommer. [24] Man kan till exempel tänka sig avdunstning på grund av att vissa substanser är flyktiga.

24 — Detta är särskilt tydligt i det franska uttrycket perte naturelle.

53. I det aktuella fallet uppkom förlusten genom en spricka och genom att oljeledningen därefter brast, alltså genom en olyckshändelse. Det rör sig därmed i första hand om en förlust på grund av en olyckshändelse och inte om en naturlig förlust i samband med den *sedvanliga* transporten, som *enbart* beror på varans beskaffenhet.

54. Att det är oljans flytande beskaffenhet som gör det möjligt för den att läcka ut i marken medför ingen annan bedömning. I annat fall skulle det alltid, oberoende av anledningen till läckaget, bero på varans beskaffenhet när mineralolja läcker ut och sedan försvinner i marken, och lagerbristen därmed befrias från skatt — till och med om transportörens handlande har varit avsiktligt eller klandervärt. [25] Detta skulle stå i strid med det ansvar som lagerhavaren enligt ovanstående förklaring har för sin kontrollsfär.

55. Denna tolkning bekräftas, såsom den franska regeringen har påpekat, av att ett stort antal medlemsstater har antagit rättsföreskrifter för att fastställa gränsvärden som är baserade på erfarenhetsvärden för skattebefriade naturliga förluster.

56. SPMR:s hänvisning till förslaget till avgörande i målet Esercizio Magazzini Generali [26] kan inte heller godtas, för oberoende av om exemplet [27] där är lämpligt för att förklara artikel 11 i direktiv 69/74 [28], gällde det i det målet en bestämmelse vars lydelse inte överensstämmer med lydelsen av den bestämmelse som gäller i det aktuella fallet. I artikel 11, vilken skulle tolkas i målet Esercizio Magazzini Generali, talas det nämligen om "kvantiteter som har gått förlorade på grund av varornas beskaffenhet" och på franska rätt och slätt om "pertes ... dues ... à des causes dépendant de la nature des marchandises", men här sker befrielse bara för "förluster" respektive för "pertes *naturelles*".

25 — Detta skulle kunna leda ännu längre: All förstörelse av en vara beror när allt kommer omkring på varans beskaffenhet. Att varor förstörs genom brand beror till exempel på att de är brännbara, att de spricker beror på att de är bräckliga och så vidare.

26 — Generaladvokaten Mancinis förslag till avgörande av den 6 juli 1983 i de förenade målen 186/82 och 187/82, Esercizio Magazzini Generali (REG 1983, s. 2951).

27 — Som exempel på förluster på grund av varans beskaffenhet anför generaladvokaten Mancini, i punkt 3 i förslaget till avgörande, eldningsolja som rann ut på gatan till följd av en skada på tankbilen där den befann sig.

28 — Rådets direktiv 69/74/EEG av den 4 mars 1969 om harmonisering av lagar eller andra författningar i fråga om tullager (EGT L 58, s. 7).

V — Förslag till avgörande

57. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Cour de Cassation på följande sätt:

1. För force majeure som orsak till förluster i den mening som avses i artikel 14.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, vilka uppkommer under punktskatteuppskov, förutsätts att förlusten har uppkommit genom händelser som är ovanliga och oförutsebara, som den som åberopar force majeure inte har kunnat påverka och vars följder han inte skulle ha kunnat undvika även om han hade iakttagit nödvändig omsorg.

2. Förluster av en del av produkter som har läckt från en oljeledning till följd av produkternas flytande karaktär och beskaffenheten av den mark på vilken de spreds, vilken utgjorde hinder för återvinning av produkterna, kan inte anses som ofrånkomliga med hänsyn till produkternas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12.