OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 18 lipca 2007 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. W postępowaniu przed Cour de Cassation Société Pipeline Méditerrannée et Rhône (SPMR) oraz francuskie organy administracji celnej [2] prowadzą spór dotyczący zwolnienia od podatku akcyzowego węglowodoru, który z powodu awarii technicznej wyciekł z rurociągu.

2. Zwolnienie określone w art. 14 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [3] obejmuje ubytki występujące w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ubytki powstałe „wskutek właściwości wyrobów". Cour de Cassation wystąpił do Trybunału o dokonanie wykładni tych pojęć.

II — Ramy prawne

A — *Dyrektywa 92/12*

3. Na mocy art. 3 ust. 1 dyrektywę 92/12 stosuje się, między innymi, do olejów mineralnych, zgodnie z ich definicją zawartą we właściwych dyrektywach.

4. W art. 5 ust. 1 określono powstanie obowiązku podatkowego w następujący sposób:

„Wyroby wymienione w art. 3 ust. 1 podlegają podatkowi akcyzowemu w czasie ich produkcji na terytorium Wspólnoty określonym w art. 2 lub w czasie przywozu na to terytorium.

1 — Język oryginału: niemiecki

2 — Administration des douanes et droits indirects (organ administracji do spraw ceł i podatków pośrednich) oraz Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (dyrekcja krajowa do spraw informacji oraz postępowań celnych), zwana dalej „DNRED".

3 — Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1). W międzyczasie dyrektywa była wielokrotnie zmieniana, przepisy będące przedmiotem sporu nie uległy jednak zmianie.

Przywóz wyrobu objętego podatkiem akcyzowym oznacza wwóz tego wyrobu na terytorium Wspólnoty […]”

5. Artykuł 6 ust. 1 określa natomiast moment, w którym podatek akcyzowy staje się wymagalny:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

a) wszelkie odstępstwa, włączając odstępstwa z naruszeniem prawa, od systemu zawieszenia podatku;

b) wszelką produkcję tych wyrobów, włączając produkcję nielegalną, poza systemem zawieszenia podatku;

c) wszelki przywóz tych produktów, włączając przywóz nieformalny, w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku.”

6. Artykuł 14 dyrektywy określa warunki zwolnienia ubytków od podatku:

„1. Uprawnieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez zainteresowane państwo członkowskie. Są oni także zwolnieni, w ramach systemu zawieszenia, od podatku od ubytków powstałych wskutek właściwości produktów podczas produkcji i przetwarzania, składowania i transportu. Każde państwo członkowskie ustala warunki, na których te zwolnienia zostają przyznane. Zwolnienia te stosuje się w takim samym stopniu do podmiotów gospodarczych wymienionych w art. 16 podczas transportu wyrobów w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego.

2. Straty określone w ust. 1 występujące podczas wewnątrzwspólnotowego transportu wyrobów, w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, muszą zostać ustalone zgodnie z zasadami obowiązującymi w państwie członkowskim przeznaczenia.

3. Bez uszczerbku dla art. 20, podatek za ubytki inne niż te wymienione w ust. 1

i ubytki nie wymienione w ust. 1, jest pobierany na podstawie stawek stosowanych w zainteresowanym państwie członkowskim w momencie wystąpienia ubytków, należycie ustalonych przez właściwe władze, lub w razie potrzeby, w momencie stwierdzenia ubytków."

B — *Prawo krajowe*

7. Artykuł 158 C francuskiego kodeksu celnego, który zgodnie z informacją przedstawioną przez sąd odsyłający służy transpozycji dyrektywy 92/12, ma następujące brzmienie:

„Ubytki wyrobów znajdujących się w składzie podatkowym przeznaczonym do przechowywania wyrobów naftowych nie podlegają podatkowi, jeśli zostanie dowiedzione przed organem administracji, że:

1. ubytki te nastąpiły w wyniku wystąpienia czynników losowych lub siły wyższej [cas fortuit ou de force majeure], albo

2. wynikają one z właściwości wyrobów. Minister finansów może w tym celu określić w rozporządzeniu dla poszczególnych rodzajów wyrobów oraz poszczególnych rodzajów transportu limit dopuszczalnych ubytków zwolnionych od podatku."

III — Stan faktyczny i pytania prejudycjalne

8. Na obszarze gminy Saint-Just-Chaleyssin (departament Isère) miały miejsce wycieki węglowodoru z rurociągu. SPMR transportowała za pośrednictwem tego rurociągu węglowodór w ramach zawieszenia poboru podatku akcyzowego do Szwajcarii. W dniu 1 stycznia 1997 r. nastąpiło pęknięcie rurociągu, przy czym nastąpił wyciek węglowodoru, którego jedynie część udało się odzyskać z podłoża.

9. SPMR wystąpiła z wnioskiem o zwolnienie od podatku akcyzowego 795 201 litrów węglowodoru, który został utracony. Organ administracji celnej oddalił wniosek spółki i wystąpił o zasądzenie zapłaty podatku. Cour d'appel (sąd apelacyjny) uwzględnił tę skargę w części oraz stwierdził, że nie wystąpiły czynniki losowe lub siła wyższa w rozumieniu art. 158 C kodeksu celnego. Zgodnie z prawem francuskim za siłę wyższą uznaje się jedynie takie zdarzenia, które są nieprzewidywalne i nieuniknione oraz wywołane przez przyczyny niezależne od zainteresowanego.

10. SPMR wystąpiła ze skargą od tego wyroku do Cour de Cassation (sądu kasacyjnego). Pomocniczo SPMR podnosi, że ubytek wynika w każdym razie z właściwości

wyrobów. Wyrokiem z dnia 11 lipca 2006 r. Cour de Cassation wystąpił do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do następujących pytań:

1. Czy pojęcie siły wyższej, wskutek której nastąpiły ubytki w ramach systemu zawieszenia podatku, w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania należy interpretować jako wystąpienie nieprzewidywalnych i nieuniknionych okoliczności, wywołanych przez czynniki niezależne od uprawnionego właściciela składu, który powołuje się na te okoliczności na poparcie wniosku o zwolnienie od podatku, czy też wystarczające jest, że okoliczności te były nieuniknione dla uprawnionego właściciela składu?

2. Czy ubytki wyrobów powstałe na skutek wycieku z rurociągu, z uwagi na ich stan ciekły oraz uwzględniając, iż cechy gruntu, na który wyciekły, uniemożliwiły ich odzyskanie i spowodowały ich opodatkowanie, można uznać za wynikające z właściwości tych wyrobów w rozumieniu art. 14 ust. 1 wskazanej powyżej dyrektywy 92/12?

11. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi przedstawili SPMR, rządy francuski, włoski oraz polski, jak również Komisja Wspólnot Europejskich.

IV — Ocena

A — *Uwagi wstępne*

12. Zgodnie z art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 podatek akcyzowy staje się wymagalny w odniesieniu do podlegających opodatkowaniu wyrobów, takich jak olej mineralny, nie tylko w momencie dopuszczenia do konsumpcji, lecz także w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3 tej dyrektywy. Ubytki są jednakże zwolnione od podatku stosownie do art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12, gdy ubytek powstał w ramach zawieszenia podatku wskutek

— czynników losowych (*cas fortuit*)

— siły wyższej (*force majeure*) lub

— właściwości wyrobów.

13. Sąd odsyłający poprzez pytanie pierwsze oczekuje wyjaśnienia, czy wyciekły

węglowodór stanowi ubytek spowodowany wskutek siły wyższej, a poprzez pytanie drugie, czy może on zostać uznany za „ubytek" wymieniony w trzeciej grupie ubytków zwolnionych od podatku.

14. W tej kwestii należy poczynić dwie uwagi wstępne. Po pierwsze, należy podkreślić, że pojęcia wymienione w art. 14 ust. 1 należy uznać za autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego.

15. Wprawdzie art. 14 ust. 1 zdanie trzecie dyrektywy 92/12 stanowi, że każde państwo członkowskie ustala warunki, na których te zwolnienia zostają przyznane, to jednak — jak słusznie wskazuje Komisja — art. 14 ust. 1 zdanie trzecie dyrektywy 92/12 nie może być interpretowany w ten sposób, iż państwa członkowskie są uprawnione do samodzielnego zdefiniowania pojęć „siły wyższej" oraz „ubytku" w oparciu o ich krajowe porządki prawne.

16. Zgodnie z motywem czwartym dyrektywy 92/12, w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego, ściągalność podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich. Ten cel dyrektywy byłby zagrożony, gdyby przesłanki materialne zwolnienia od podatku były uzależnione wyłącznie od warunków ich przyznania określonych w prawie krajowym. Uprawnienie państw członkowskich do ustalenia warunków przyznania zwolnienia od podatku dotyczy takich szczegółowych warunków przyznania zwolnienia, jak na przykład uregulowanie postępowania administracyjnego, którego nie dokonano w dyrektywie, lecz nie zakresu tych zwolnień. [4]

17. Ponadto dotychczas Trybunał również dokonywał wykładni pojęcia „siły wyższej" w innych dziedzinach jako pojęcia prawa wspólnotowego, nie odwołując się do koncepcji krajowych. [5]

18. Po drugie należy stwierdzić, że w okolicznościach jakie wskazuje sąd odsyłający niewątpliwie ma miejsce „ubytek" węglowodoru w rozumieniu dyrektywy 92/12. Jak słusznie wskazuje Komisja, dzieje się tak nawet w przypadku gdy pojęcie to jest interpretowane odpowiednio jak podobnie brzmiące pojęcie

4 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck Zb.Orz. str. I-5381, pkt 41 oraz, w odniesieniu do mającego podobne brzmienie art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates oraz Montecello Zb.Orz. str. I-4427, pkt 24 i przywołane tam orzecznictwo), jak również moją opinię z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-443/04 i 444/04 Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. str. I-3617, pkt 21.

5 — Zobacz orzeczenia przywołane w przypisie 18 i 19.

zawarte w art. 4 dyrektywy 79/623/EWG.[6] W odniesieniu do tego przepisu Trybunał orzekł, że ubytek nie występuje wówczas gdy istnieje ryzyko, iż utracone wyroby dostaną się do obrotu we Wspólnocie, co może się zdarzyć w szczególności w przypadku kradzieży[7]. W niniejszym przypadku natomiast węglowodór wsiąkł w grunt, tak iż mieszanina ta musiała zostać usunięta jako odpady. Tym samym należy wykluczyć, że zostanie on wprowadzony do obrotu.

B — *W przedmiocie pytania pierwszego*

19. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający przedstawia Trybunałowi do wyboru dwie możliwości pozwalające na bliższe określenie pojęcia siły wyższej. Sąd ten zapytuje, czy zdarzenie, które spowodowało ubytek, musi być nieprzewidywalne i nieuniknione oraz wywołane przez czynniki niezależne od właściciela składu, czy też wystarczające jest, że zdarzenie to było nieuniknione.

20. Pytanie to niewątpliwie zostało sformułowane w oparciu o istniejącą w prawie francuskim koncepcję siły wyższej. Wobec faktu, że przedmiotem rozważań jest wykładnia autonomicznego pojęcia prawa wspólnotowego, nie jest jednak właściwe, jak słusznie wskazuje Komisja, stosowanie terminologii odwołującej się do pojęć prawa krajowego, jaka została zastosowana w pytaniu prejudycjalnym. Toteż poniżej powinno zostać wypracowane samodzielne określenie pojęcia „siła wyższa".

21. Mimo że sąd odsyłający nie zapytuje wyraźnie o pojęcie czynników losowych (*cas fortuit*), należy przede wszystkim wyjaśnić, w jakiej relacji pozostaje to pojęcie i pojęcie ubytku wskutek siły wyższej.

1. W przedmiocie relacji pojęcia czynników losowych (cas fortuit) i pojęcia siły wyższej

22. Zgodnie z niemiecką wersją językową dyrektywy 92/12 od podatku zwolniony jest poza ubytkiem wskutek siły wyższej również ubytek spowodowany przez czynniki losowe („Untergang"). Przy czym przez „Untergang" należy rozumieć nieodwracalny ubytek, niezależny od danych okoliczności lub odpowiedzialności właściciela składu. Jako że wyciekły węglowodór wsiąkł w podłoże i nie może być wykorzystany zgodnie z przeznaczeniem, na podstawie niemieckiej wersji

6 — Dyrektywa Rady 79/623/EWG z dnia 25 czerwca 1979 r. w sprawie harmonizacji przepisów prawnych i administracyjnych dotyczących długu celnego (Dz.U. L 179, str. 31).

7 — Wyrok z dnia 5 października 1983 r. w sprawach połączonych 186/82 i 187/82 Magazzini Generali, Rec. str. 2951, pkt 14.

językowej miał miejsce przypadek ubytku. Zgodnie z powyższym wyciekła ilość jest zwolniona od podatku, bez potrzeby powoływania się na siłę wyższą.

23. Jednakże wersja niemiecka różni się od innych wersji językowych dyrektywy. Wydaje się, że wersje te obok pojęcia siły wyższej wymieniają pojęcie odpowiadające francuskiemu *cas fortuit*, które należy przetłumaczyć na niemiecki jako „przypadek” [8], a nie pojęcie ubytku. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jeśli poszczególne wersje językowe aktu prawnego różnią się lub pozostawiają miejsce na odmienną interpretację, to dany przepis należy interpretować na podstawie ogólnej systematyki i celu regulacji, której część on stanowi. [9]

24. Uwzględniając kontekst regulacji pojęcie „Untergang” należy rozumieć jako przypadek, tak jak w innych wersjach językowych [10]. Gdyby przyjąć, że pojęcie „Untergang” oznacza każdy ostateczny ubytek — niezależnie od tego czy zawiniony, czy też nie — to spowodowałoby to, iż przypadek ubytku wskutek siły wyższej straciłby w znacznej mierze samodzielne znaczenie. Ubytek wskutek siły wyższej w większości przypadków jest tożsamy z ubytkiem wyrobów [11].

25. Ponadto zastosowane tutaj pojęcia znajdują się również w innych przepisach prawnych, na przykład w art. 45 ust. 2 statutu Trybunału [12]. W statucie pojęcia te zostały jednak przetłumaczone na niemiecki jako „höhere Gewalt oder Zufall” (siła wyższa lub przypadek). Toteż należy przyjąć, że zwolnienie powinno być przyznane w przypadku ubytku wskutek przypadku lub siły wyższej, a nie w przypadku zwykłej utraty wyrobów.

8 — Zobacz na przykład następujące wersje językowe, w których dyrektywa została pierwotnie sporządzona: EN: fortuitous events; ES: caso fortuito; IT: casi fortuiti; DK.: haendelige begivenheder; NL: toevallige omstandigheden; PT: casos fortuitos; GR: τυχαία περιστατικά.

9 — Wyroki z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-372/88 Cricket St. Thomas, Rec. str. I-1345, pkt 19; z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-174/05 Zuid-Hollandse Milieufederatie i Natuur en Milieu, Zb.Orz. str. I-2443, pkt 20 oraz z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie C-300/05 ZVK, Zb.Orz. str. I-11169, pkt 16.

10 — W Austrii i w Niemczech dokonano transpozycji dyrektywy zgodnie z jej brzmieniem, co wobec znaczenia pojęcia języka prawnego „Untergang” w tych porządkach prawnych może prowadzić do tego, że regulacje te będą odbiegały od dyrektywy, zobacz na przykład § 38 austriackiej Mineralölsteuergesetz 1995 (ustawy o podatku od olejów mineralnych) (BGBl. str. 630) oraz § 14 ust. 1 niemieckiej Energiesteuergesetzes (ustawy o podatku od energii) (BGBl. I 2006, str. 1534).

11 — Jedynie w przypadku utraty wskutek kradzieży (przyjmując, że przypadek ten należy traktować jako siłę wyższą), dany wyrób nie „uległ zniszczeniu”.

12 — Zobacz na przykład art. 45 ust. 2 statutu Trybunału.

26. Sąd odsyłający zapytuje bezpośrednio jedynie o wykładnię pojęcia „siła wyższa", nie odnosząc się do pojęcia przypadku (*cas fortuit*). Powyższe wynika prawdopodobnie z tego, że w przeciwieństwie do prawa niemieckiego [13], w prawie francuskim zgodnie z dominującym zapatrywaniem pojęcia te nakładają się i nie można ich wyraźnie odgraniczyć [14].

w niniejszym przypadku należy skoncentrować się na wykładni pojęcia siły wyższej.

2. W przedmiocie wykładni pojęcia siły wyższej

28. Trybunał nie dokonał dotychczas bliższej wykładni pojęcia siły wyższej w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12. Jednakże miał sposobność wyjaśnienia tego pojęcia w związku z innymi uregulowaniami. Po pierwsze, przedstawię rzeczone orzecznictwo dotyczące innych dziedzin prawa, a następnie dokonam analizy, czy można zastosować je do dyrektywy 92/12 bezpośrednio czy też odpowiednio.

27. Trybunał nie dokonał dotychczas takiego odróżnienia w prawie wspólnotowym [15], lecz często badał oba pojęcia, nie podając bliższych wyjaśnień, na podstawie tych samych kryteriów [16]. W większości przypadków Trybunał stawiał pojęcie siły wyższej w centrum swoich rozważań, nie przyznając pojęciu przypadku samodzielnego znaczenia [17]. W związku z tym również

a) Orzecznictwo Trybunału w innych dziedzinach

29. Większość orzecznictwa odnoszącego się do siły wyższej dotyczy uregulowań wspólnego rynku produktów rolnych. Jednak Trybunał dokonał wykładni tego pojęcia również w ramach orzecznictwa odnoszącego się do art. 45 statutu.

13 — Odróżnia się tu „einfacher Zufall" (zwykły przypadek) oraz siłę wyższą jako „gesteigerter Zufall" (spotęgowany przypadek).

14 — Zobacz w tym zakresie Terré/Simler/Lequette, Droit civil — Les obligations, Éditions Dalloz, wydanie 9 z 2005 r., str. 581 oraz dalsze odesłania.

15 — Trybunał w wyroku z dnia 15 grudnia 1994 r. w sprawie C-195/91 P Bajer przeciwko Komisji, Rec. str. I-5619, pkt 33 pozostawił jako otwarte pytanie, czy między tymi pojęciami istniej różnica.

16 — Zobacz na przykład wyrok Trybunału z dnia 2 marca 1967 r. w sprawie C-25/65 SIMET przeciwko Wysokiej Władzy, Rec. str. 39, postanowienie z dnia 5 marca 1993 r. w sprawie C-102/92 Ferriere Acciaierie Sarde przeciwko Komisji, Rec. str. I-801, pkt 20 oraz wyrok w sprawie Bayer przeciwko Komisji, przywołany w przypisie 15, pkt 32.

17 — Jedynie w odosobnionym wyroku w sprawie SIMET przeciwko Wysokiej Władzy (przywołanym w przypisie 16, str. 56) dotyczącym art. 45 statutu, Trybunał uznał za przypadek, nie dokonując jednak odróżnienia od pojęcia siły wyższej, okoliczność, że skarga wpłynęła do Trybunału dopiero po czterech dniach od daty jej wpływu w Luksemburgu.

30. Zgodnie z rzeczonym orzecznictwem zawarte w prawie wspólnotowym pojęcie „siły wyższej" lub przypadku zasadniczo należy rozumieć jako wyłącznie nadzwyczajne i nieprzewidywalne okoliczności, niezależne od podmiotu, który powołuje się na nie, oraz których następstw nie można było uniknąć, mimo zachowania należytej staranności.[18] Z powyższego wynika, że zarówno pojęcie siły wyższej, jak również przypadku, obejmują element obiektywny oraz element subiektywny, przy czym pierwszy z tych elementów odnosi się do okoliczności nadzwyczajnych, niezależnych od podmiotu gospodarczego, a drugi związany jest z obowiązkiem zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami nadzwyczajnych okoliczności, poprzez podjęcie stosownych środków, niewymagających jednak nieproporcjonalnych działań.[19]

31. Trybunał podkreślał wprawdzie wielokrotnie, że pojęcie to w różnych dziedzinach stosowania prawa wspólnotowego nie ma takiej samej treści i w związku z tym jego znaczenie należy ustalać w ramach prawnych w jakich wywiera skutek[20], to jednak „pomijając cechy szczególne danej dziedziny, w jakiej znajduje zastosowanie" powinna obowiązywać wskazana powyżej definicja[21]. Toteż oczywiste jest, iż definicja ta nie musi być wypracowywana na nowo w każdym kontekście będącym przedmiotem uregulowania, lecz iż ogólna definicja powinna zostać jedynie dostosowana do określonych przypadków.

b) Odniesienie do niniejszego przypadku

32. Powstaje pytanie, czy w przypadku takim jak niniejszy występuje zgodnie z przyjętą definicją siła wyższa.

33. Definicja ta wymaga, w zakresie elementu subiektywnego, by nie można było uniknąć skutków zdarzenia mimo zachowania należytej staranności. Strony niniejszego postępowania są zgodne co do tego, że brak zawinienia lub niedbalstwa jest podstawową przesłanką przyjęcia, że miała miejsce siła wyższa, a zatem że siła wyższa nie miała miejsca gdy ten, kto się na nią powołuje nie dochował należytej staranności.

18 — Zobacz utrwalone orzecznictwo, na przykład wyroki Trybunału z dnia 5 lutego 1987 r. w sprawie C-145/85 Denkavit, Rec. str. 565, pkt 11; z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-12/92 Huygen, Rec. str. I-6381, pkt 31; z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-105/02 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-9659, pkt 89 oraz z tego samego dnia w sprawie C-377/03 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. str. I-9733, pkt 95.

19 — Wyrok w sprawie Bayer przeciwko Komisji, przywołany w przypisie 15, pkt 32; postanowienie z dnia 18 stycznia 2005 r. w sprawie C-325/03 P Zuazaga Meabe przeciwko OHMI, Zb.Orz. str. I-403, pkt 25.

20 — Wyrok w sprawie Huygen, przywołany w przypisie 18, pkt 30; wyrok z dnia 29 września 1998 r. w sprawie C-263/97 First City Trading i in., Rec. str. I-5537, pkt 41.

21 — Wyrok w sprawie Ferriere Acciaierie Sarde przeciwko Komisji, przywołany w przypisie 16, pkt 20.

34. Rząd włoski podnosi w tym kontekście, że ponieważ nie można wykluczyć niedbalstwa SPMR w zakresie utrzymania rurociągu, to jest to przyczyna przesądzająca o niemożności uznania, że miała miejsce siła wyższa. Jednakże ocena, czy SPMR można zarzucić niedbalstwo, należy, jak wskazali to Komisja oraz rządy francuski i polski, do sądu odsyłającego.

35. Jednak sam brak zawinienia nie jest zgodnie ze wskazaną powyżej definicją wystarczający. Zdarzenie będące przyczyną ubytku powinno być poza tym nadzwyczajne i nieprzewidywalne oraz niezależne od tego, kto się powołuje na siłę wyższą. Zatem dodatkowo powinno zostać spełnione kryterium obiektywne, określone przez Trybunał w następujący sposób: okoliczności powinny być nadzwyczajne i niezależne od podmiotu gospodarczego.

36. Przyczyną wypływu węglowodoru było w niniejszym przypadku powstanie szczeliny w rurociągu, a w szczególności towarzyszące mu pęknięcie rurociągu. Toteż przyczyną wypływu była awaria techniczna rurociągu. Zdarzenia, które są ściśle związane z funkcjonowaniem urządzeń technicznych używanych przez podmiot eksploatujący rurociąg, pozostają w jego sferze działania, ma on bowiem bezpośredni wpływ na ich wybór oraz utrzymanie i stanowi to ryzyko (nawet jeśli ograniczone) związane z prowadzoną działalnością.

37. Również nadzwyczajność i nieprzewidywalność takiej awarii technicznej budzą wątpliwości, bowiem w przeszłości Trybunał określił w tym zakresie surowe wymogi. I tak, nie uznał on zdarzenia za nadzwyczajne i nieprzewidywalne na tej tylko podstawie, że stanowiło ono rzadki fenomen [22]. Toteż, również występującej relatywnie rzadko awarii technicznej urządzenia nie można zakwalifikować jako nadzwyczajnej i nieprzewidywalnej, bowiem groźba wystąpienia awarii technicznej stanowi ryzyko związane z każdym urządzeniem technicznym. Natomiast ocena, czy powstanie szczeliny wyjątkowo stanowi tak rzadki fenomen, że żaden rozsądny podmiot eksploatujący nie musiał go przewidzieć, jest zagadnieniem dotyczącym stanu faktycznego, którego ocena należy do sądu odsyłającego.

38. Toteż, stosując przyjętą definicję w przypadku takim jak niniejszy, z zastrzeżeniem dalszych ustaleń dokonanych w postępowaniu przed sądem krajowym, nie można przyjąć istnienia siły wyższej.

22 — W wyroku z dnia 13 października 1993 r. w sprawie C-124/92 An Bord Bainne i Inter-Agra, Rec. str. I-5061, pkt 15, Trybunał nie uznał za nadzwyczajne i nieprzewidywalne tego, że przepisy prawa państwa wywozu, które obowiązywały bez zmian przez 30 lat, zostały zmienione bez uprzedniego ogłoszenia i notyfikacji.

3. Czy można dostosować tę definicję do celów dyrektywy 92/12?

39. Zdaniem Komisji i SPMR niezbędne jest jednak dostosowanie przedstawionej definicji do szczególnego zakresu regulacji i celów dyrektywy. Ich zdaniem zdarzenie jest niezależne od odpowiedzialności właściciela składu już wówczas, gdy jest ono nieuniknione pomimo zachowania przez niego należytej staranności. Gdyby dodatkowo wymagano, aby zdarzenie będące przyczyną poniesionej szkody oddziaływało na rurociąg z zewnątrz oraz było nieprzewidywalne, to prowadziłoby to do jednostronnego obciążenia ryzykiem właściciela składu. Ponadto byłoby to nieuzasadnione także z tego powodu, że właściciele składu posiadali zezwolenie określone w art. 12 dyrektywy 92/12.

40. SPMR podkreśla, że w niniejszym przypadku, po pierwsze, wyroby zostały bezspornie utracone, a tym samym jest pewne, iż nie mogą one zostać wprowadzone do obrotu we Wspólnocie. Po drugie, jako właściciel składu nie ponosi ona żadnej winy. W takiej sytuacji, uwzględniając cele dyrektywy, nie ma podstaw pobrania podatku akcyzowego.

41. Powyższemu stwierdzeniu sprzeciwia się jednak jednoznaczne brzmienie art. 14 dyrektywy 92/12. Przepis ten określa stwierdzenie ubytków jako samodzielne zdarzenie podatkowe oraz nie zawiera domniemania, które mogłoby być obalone, że utracone wyroby zostały wprowadzone do obrotu we Wspólnocie.

42. Również przy uwzględnieniu argumentów Komisji dotyczących sprawiedliwego podziału ryzyka, dokonanie szczególnie szerokiej wykładni pojęcia siły wyższej nie wydaje się konieczne.

43. Toteż należy przede wszystkim uwzględnić to, że dyrektywa przewiduje opodatkowanie ubytków jako zasadę, a zwolnienie jedynie jako wyjątek od tej zasady. Natomiast wyjątki powinny być interpretowane w sposób ścisły. Ponadto samo pojęcie siły wyższej, zgodnie z jego potocznym znaczeniem językowym, sugeruje, że dotyczy ono jedynie niewielkiej liczby przypadków.

44. Stanowisko SPMR i Komisji oznaczałoby, że kryterium siły wyższej zostaje zrównane ze znacznie szerszym pojęciem braku winy.

Wina, jako kryterium, nie jest jednak znana prawu podatkowemu. Podział ryzyka dotyczący opodatkowania wyrobów konsumpcyjnych oparty jest na podziale sfery wpływów, a nie na przestrzeganiu określonej staranności. Kwestia ta dotyczy przede wszystkim tego, kto powinien ponosić konsekwencje podatkowe w przypadku realizacji typowego ryzyka prowadzenia działalności. Przy tym awaria techniczna użytego przez właściciela składu środka transportu należy do sfery jego ryzyka.

45. Komisji i SPMR należy przyznać słuszność, że właściciel składu ponosi wysokie ryzyko, bowiem musi zapłacić podatek od utraconych wyrobów. Taki podział ryzyka jest jednak uzasadniony tym, że właściciel składu dokonuje transportu i sprawuje kontrolę nad wyrobami, które podlegają opodatkowaniu już od momentu wytworzenia lub przywozu na terytorium Wspólnoty [23]. W celu umożliwienia prostego tranzytu wyrobów do państw trzecich, powstanie obowiązku podatkowego podlega zawieszeniu podczas transportu na terytorium Wspólnoty. Ponieważ właściciel składu w ten sposób jest objęty korzystnym dla niego reżimem podatkowym, nie wydaje się by obciążenie go ryzykiem wynikającym z jego zakresu działania w trakcie stosowania tego reżimu było niesłuszne.

46. Okoliczność, że właściciel składu zgodnie z art. 12 dyrektywy 92/12 powinien posiadać zezwolenie na prowadzenie działalności, oraz że zgodnie z art. 13 podlega on określonym obowiązkom, nie może prowadzić do tego, że zostanie on w części zwolniony od ryzyka podatkowego dotyczącego transportu za pośrednictwem rurociągu wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, które to ryzyko zostanie przeniesione na państwo. Zezwolenie ma jedynie na celu zapewnienie, że właściciel składu posiada wiarygodność wymaganą w zakresie zawieszenia podatku.

47. Również zwolnienie od gwarancji podczas zawieszenia podatku, na które zezwala art. 15 ust. 3 zdanie drugie w przypadku transportu za pośrednictwem stałego rurociągu, wynika jedynie z tego, że w przypadku tego rodzaju transportu niebezpieczeństwo manipulacji i utraty jest niewielkie. Jednak jeśli wbrew oczekiwaniom dojdzie do powstania ubytków, to wówczas zachowany zostaje wspomniany podział sfer ryzyka. Podobnie wydane przez państwo zezwolenie na budowę i eksploatację rurociągu nie uzasadnia współodpowiedzialności tego państwa w zakresie podatku akcyzowego od ubytków, które powstały w wyniku awarii technicznej rurociągu.

48. Wreszcie należy odrzucić argument, że wyroby w rzeczywistości nie zostały wprowadzone od obrotu, lecz uprzednio zostały utracone. Powstanie zobowiązania podatkowego nie jest bowiem uzależnione od tego, by wyroby podlegające opodatkowaniu

23 — Zobacz art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/12.

podatkiem akcyzowym zostały faktycznie zużyte zgodnie z przeznaczeniem. Gdyby tak było, nabywca wyrobów, który uiścił już podatek, musiałby otrzymać jego zwrot, w przypadku gdyby opodatkowane wyroby przed ich zgodnym z przeznaczeniem zużyciem zostały utracone. Jednak dyrektywa nie przewiduje takiego rozwiązania. Tym samym nie powstaje na przykład prawo uzyskania zwrotu podatku, gdy nabywcy po dokonaniu zakupu wypadnie z torby butelka wina, które wyleje się na ulicę, co niewątpliwie nie było przewidzianym zastosowaniem.

4. Wnioski tymczasowe

49. Podsumowując, należy tym samym uznać, że definicja siły wyższej wypracowana w utrwalonym orzecznictwie wydaje się właściwa również w niniejszym przypadku.

50. Zatem na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że siła wyższa, jako przyczyna ubytków powstałych w ramach systemu zawieszenia podatku w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12 oznacza, że ubytek powstał w wyniku zdarzeń, które są nadzwyczajne i nieprzewidywalne, niezależne od podmiotu, który się na nie powołuje oraz których następstw nie można było uniknąć, mimo zachowania należytej staranności.

C — *W przedmiocie pytania drugiego*

51. Pytanie drugie dotyczy tego, czy wsiąknięcie w podłoże węglowodoru, który wyciekł, może zostać uznane za ubytek wynikający z właściwości wyrobu, a mianowicie z faktu, że jest on cieczą.

52. Strony postępowania, z wyjątkiem SPMR, są zgodne co do tego, że nie zachodzi tu przypadek zwolnionego od podatku ubytku w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12. Określenie „ubytku wskutek właściwości wyrobu", obejmuje bowiem, już zgodnie z jego brzmieniem, tylko takie ubytki, które powstają w wyniku przyczyn *naturalnych* bez dodatkowego wystąpienia szczególnych okoliczności [24]. Należy tu wskazać na przykład parowanie wynikające ze stanu lotnego określonych substancji.

24 — W języku francuskim „perte naturelle", co sprawia, że jest to szczególnie wyraźne.

53. W niniejszym przypadku ubytek jest skutkiem powstania szczeliny oraz towarzyszącego jej pęknięcia rurociągu, a zatem skutkiem wypadku. Toteż wystąpił tu przede wszystkim ubytek będący rezultatem wypadku, a nie naturalnej utraty w ramach *zwykłego* procesu transportu, którego przyczyną byłyby *wyłącznie* właściwości wyrobu.

54. Powyższego ustalenia nie zmienia to, że stan ciekły oleju umożliwił jego wsiąknięcie w podłoże. W przeciwnym razie, w odniesieniu do każdego wycieku węglowodoru i jego wsiąknięcia w podłoże, niezależnie od przyczyny takiego wycieku, można byłoby powoływać się na właściwości tego wyrobu, i tym samym na zwolnienie od podatku, nawet w przypadku celowego działania lub nagannego zachowania podmiotu dokonującego transportu [25]. Byłoby to sprzeczne z opisaną powyżej odpowiedzialnością właściciela składu, obejmującą jego sferę działania.

55. Za taką interpretacją, jak podnosi rząd francuski, przemawia to, że liczne państwa członkowskie wydały przepisy w celu określenia limitu zwolnionych od podatku naturalnych ubytków oparciu o istniejące doświadczenia.

56. Również powołanie się przez SPMR na opinię w sprawie Esercizio Magazzini Generali [26] nie jest słuszne. Niezależnie bowiem od tego, czy przedstawione tam przykłady [27] służące wyjaśnieniu art. 11 dyrektywy 69/74 [28] są trafne, sprawa ta dotyczyła przepisu, którego brzmienie nie jest tożsame z brzmieniem przepisu rozpatrywanego w niniejszym przypadku. O ile będący tam przedmiotem wykładni art. 11 odnosi się do „ilości, które […] z przyczyn wynikających z właściwości wyrobów, zostały utracone" lub w języku francuskim po prostu do „pertes […] dues […] à des causes dépendant de la nature des marchandises", to w niniejszym przypadku zwolnienie dotyczy „ubytku" lub odpowiednio „pertes *naturelles*".

25 — Rozważania te można kontynuować. Ostatecznie każde zniszczenie wyrobu można wywodzić z jego właściwości, i tak na przykład zniszczenie przez spalenie można byłoby wywodzić z palności wyrobu, a stłuczenie z tłukliwości wyrobu itd.

26 — Opinia rzecznika generalnego G.F. Manciniego z dnia 6 lipca 1983 r. w sprawach połączonych 186/82 i 187/82 Esercizio Magazzini Generali, Rec. str. 2951.

27 — Rzecznik generalny G.F. Mancini w pkt 3 opinii przedstawia jako przykład utraty z powodów wynikających z właściwości wyrobu przypadek, gdy olej palny, który na skutek uszkodzenia cysterny, w której się znajdował, wypłynął na ulicę.

28 — Dyrektywa Rady 69/74/EWG z dnia 4 marca 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów prawnych i administracyjnych dotyczących składów celnych, (Dz.U. L 58, str. 7).

V — Wnioski

57. Mając na uwadze powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania Cour de Cassation w następujący sposób:

1. Siła wyższa, jako przyczyna ubytków powstałych w ramach systemu zawieszenia podatku w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania oznacza, że ubytek powstał w wyniku zdarzeń, które są nadzwyczajne i nieprzewidywalne, niezależne od podmiotu, który się na nie powołuje oraz których następstw nie można było uniknąć, mimo zachowania należytej staranności.

2. Utrata części wyrobu, który wyciekł z rurociągu wskutek tego, że wyroby te są w stanie ciekłym oraz to, że podłoże, na które wyciekły ma taką strukturę, iż uniemożliwia ich odzyskanie, nie może zostać uznana za ubytek wynikający z właściwości wyrobu w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12.