ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА JULIANE KOKOTT
представено на 18 юли 2007 година [1]

I — Въведение

1. В главното производство пред френския Cour de Cassation се разглежда спорът между Société Pipeline Méditerrannée et Rhône (SPMR) и френското управление на митниците [2] относно освобождаването от акциз на гориво, изтекло от нефтопровод поради техническа повреда.

2. Освобождаването съгласно член 14, параграф 1 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти [3] предполага загубите, възникнали при прилагане на режим на отложено плащане, да се дължат на случайни събития или на непреодолима сила или да са „присъщи на естеството на продуктите“.

Cour de Cassation моли Съда да даде тълкуване на тези понятия.

II — Правна уредба

A — *Директива 92/12*

3. Според член 3 от Директива 92/12 тя се прилага между другото и за минералните масла, така както са определени в съответните директиви.

4. Член 5, параграф 1 определя възникването на задължението за плащане на акциз, както следва:

„Продуктите, посочени в член 3, параграф 1, подлежат на облагане с акциз в момента на тяхното производство на територията на Общността, така както е определено в член 2, или при внасянето им на тази територия.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — По-точно: Administration des douanes et droits indirectes [Управление на митниците и косвените данъци] и Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières [Национална дирекция за извършване на справки и митнически проверки] (наричана по-нататък „DNRED“).

3 — Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129). Междувременно директивата е изменяна многократно, но разпоредбите, предмет на спора, не са засегнати от промените.

„Внасяне на продукт, подлежащ на облагане с акциз“ означава въвеждането на този продукт на територията на Общността […].“

5. За разлика от това член 6, параграф 1, определя момента, от който всъщност се дължи акциз, т.е. момента на възникването на данъчното задължение.

„1. Акцизът се дължи от момента на освобождаване за потребление или при установяване на липси, при което в съответствие с член 14, параграф 3 се дължи акциз.

Освобождаване за потребление на стоки, подлежащи на облагане с акциз, означава:

а) всяко извеждане, включително неправомерно, от режим на отложено плащане;

б) всяко производство, включително неправомерно, на такива стоки, осъществено извън рамките на режим на отложено плащане;

в) всяко внасяне, включително неправомерно, на такива стоки, ако тези стоки не са поставени под режим на отложено плащане.“

6. Член 14 определя условията, при които загубите се освобождават от данък:

„1. Лицензираните складодържатели се освобождават от данък по отношение на загуби, които са възникнали при прилагане на режим на отложено плащане, дължат се на случайни събития или на непреодолима сила и са установени от компетентните власти на съответната държава-членка. Това освобождаване им се предоставя, в условията на прилагане на режим отложено плащане, по отношение на загуби, които са присъщи на естеството на продуктите по време на производство, преработка, складиране и превоз. Всяка държава-членка определя условията, при които се предоставят такива освобождавания. Тези освобождавания се прилагат и по отношение на търговците, посочени в член 16, по време на превоз на продукти, към които се прилагат режим на отложено плащане на акциз.

2. Посочените в параграф 1 загуби, възникващи по време на движение във вътрешността на Общността на продукти, намиращи се под режим на отложено плащане на акциз, се установяват в съответствие с правилата на държавата-членка по местоназначение.

3. Без да се нарушава член 20, данъкът при липси, различни от загубите, упоменати

в параграф 1, и относно загуби, за които не е предоставено освобождаването по параграф 1, се събира на основата на ставките, приложими в съответните държави-членки, в момента на възникване на надлежно установените от компетентните власти загуби, или, ако е необходимо, в момента на установяване на липсата.“

Б — *Национално право*

7. Член 158 C от френския митнически кодекс, с който съгласно данните на препращащата юрисдикция се прилага Директива 92/12, гласи следното:

„Загубите на стоки, поставени в данъчен склад за складиране на петролни продукти, не се облагат с данък, ако се докаже пред Управлението:

1. че са резултат от случайни събития или непреодолима сила [cas fortuit ou de force majeure];

2. или че са присъщи на естеството на продуктите. Министърът на финансите може с постановления да определи в тази връзка максималния размер на загубите, които могат да бъдат освободени за всеки тип продукти и всеки вид превоз.“

III — Фактически обстоятелства и преюдициални въпроси

8. На територията на община Saint-Just-Chaleyssin (Département Isère) в продължение на няколко дни изтича гориво от нефтопровод. По този нефтопровод SPMR пренася гориво за Швейцария при условията на режим на отложено плащане на акциза. Впоследствие на 1 януари 1997 г. нефтопроводът се спуква. От него изтича гориво, само част от което може да бъде събрано обратно от почвата.

9. На основание на това SPMR иска освобождаване от акциза върху 795 201 литра гориво, за които се твърди, че са загубени. След отхвърлянето на искането Управление митници предявява, първоначално безуспешно, иск за плащане на данъците. Впоследствие Cour D’appel [Апелативният съд] уважава частично иска, като установява, че в случая не е налице случайно събитие или непреодолима сила по смисъла на член 158 C от Митническия кодекс. Под непреодолима сила френското право разбирало само събития, които били непредвидими и непредотвратими и предизвикани от независещи от засегнатото лице обстоятелства.

10. SPMR подава жалба пред Cour de Cassation [Касационния съд] срещу тази констатация. При условията на евентуалност SPMR изтъква, че при всички случаи

загубите се дължат на естеството на тези продукти. С решение от 11 юли 2006 г. Cour de Cassation поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Следва ли понятието за непреодолима сила като причина за загубите, възникнали при прилагане на режим на отложено плащане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти, да се разбира в смисъл на непредвидими и непредотвратими обстоятелства, независещи от лицензирания складодържател, който се позовава на тях в подкрепа на искането си за освобождаване от акциз, или е достатъчно лицензираният складодържател да не е могъл да предотврати тези обстоятелства?

2. Могат ли загубите на част от продуктите, изтекли от нефтопровод, дължащи се на течното състояние на тези продукти и на особеностите на почвата, върху която са се излели, които особености са попречили на събирането им и са довели до тяхното облагане, да се считат за присъщи на естеството на продуктите по смисъла на член 14, параграф 1?“

11. Своите становища пред Съда представят SPMR, френското, италианското и полското правителство, както и Комисията на Европейските общности.

IV — Съображения

A — *Уводни бележки*

12. Член 6, параграф 1 от Директива 92/12 предвижда, че акцизът върху стоки, подлежащи на облагане, каквито са минералните масла, се дължи не само от момента на освобождаване за потребление, а и при установяване на липси в съответствие с член 14, параграф 3 от Директива 92/12. Според член 14, параграф 1 обаче липсите се освобождават от данък, ако загубите са възникнали при прилагане на режим на отложено плащане в резултат на:

— случайни събития (*cas fortuit*),

— непреодолима сила (*force majeure*) или

— загуби, които са присъщи на естеството на продуктите.

13. С първия преюдициален въпрос препращащата юрисдикция иска да се

изясни дали изтеклото гориво представлява загуба, причинена от непреодолима сила, а с втория въпрос — дали загубата може да се причисли към третата група на освободените от данъка загуби.

14. За тази цел следва да се направят няколко предварителни бележки. От една страна, трябва да се подчертае, че понятията по член 14, параграф 1 следва да се разглеждат като самостоятелни понятия на общностното право.

15. Действително член 14, параграф 1, трето изречение от Директива 92/12 предвижда всяка държава-членка да определя условията, при които се предоставят тези освобождавания. Както Комисията обаче с право подчертава, член 14, параграф 1, трето изречение от Директива 92/12 не може да се тълкува в смисъл, че държавите-членки имат право да дефинират самостоятелно съществени понятия като „непреодолима сила“ и „загуба“ по смисъла на националните си правни системи.

16. Съгласно четвърто съображение от Директива 92/12 акцизите следва да стават изискуеми по еднакъв начин във всички държави-членки, с цел да се осигури изграждането и функционирането на вътрешния пазар. Тази цел на директивата би била застрашена, ако материалните предпоставки за освобождаването зависеха изключително от определението на съставните елементи в националното право. Правомощията на държавите-членки да определят условията за предоставяне на освобождаване по-скоро обхващат само конкретни обстоятелства по предоставянето като детайлите на административните процедури, които не са уредени в директивата, но не и съдържанието на това освобождаване [4].

17. Впрочем Съдът досега винаги е тълкувал понятието „непреодолима сила“ и в други области на правото като общностно понятие без оглед на националните концепции [5].

18. На второ място следва да се отбележи, че според обстоятелствата, описани от препращащата юрисдикция, без съмнение е налице „загуба“ на гориво по смисъла на Директива 92/12. Както Комисията с право посочва, това важи дори когато понятието се тълкува в съответствие със сходното понятие по член 4 от Директива

4 — Вж. в този смисъл Решение на Съда от 15 юни 2006 година по дело Heintz van Landewijk (C-494/045, Recueil, стр. I-5381, стр. 41), както и относно сходния член 13, част А, параграф 1 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите-членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа, вж. Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello (C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 24, с повече подробности), както и моето заключение от 15 декември 2005 година по дело Solleveld (C-443/04, Recueil, стр. I-3617, точка 21).

5 — Вж. например съдебните актове, посочени в бележки под линия 18 и 19.

79/623/ЕИО [6]. Относно това определение Съдът е решил, че не е налице загуба, когато съществува риск липсващата стока да попадне в търговската мрежа на Общността, което е възможно по-специално в случаите на кражба [7]. Тук обаче горивото безвъзвратно се е просмукало в почвата, така че сместа трябва да бъде отстранена като отпадък. Следователно е изключено то да попадне в търговската мрежа.

Б — *По първия преюдициален въпрос*

19. С първия преюдициален въпрос препращащата юрисдикция предоставя на Съда две алтернативи за по-конкретно определяне на понятието за непреодолима сила. Тя пита дали събитието, довело до загубата, трябва да е било непредвидимо и непредотвратимо, както и предизвикано от външни за складодържателя обстоятелства, или от значение е само неговата непредотвратимост.

20. Очевидно във формулировката на въпроса е залегнала съществуващата във френското право концепция за непреодолима сила. С оглед на факта, че става дума за тълкуването на самостоятелно понятие на общностното право, не е уместно, както Комисията с право отбелязва, да се използва терминология, формирана от националното разбиране, като тази в акта за препращане. Следователно по-нататък следва да бъде дадено самостоятелно определение на понятието „непреодолима сила“.

21. Въпреки че препращащата юрисдикция не поставя изрично въпроса за понятието за случайни събития (*cas fortuit*), най-напред следва да се изясни какво е отношението на това понятие към загубите, дължащи се на непреодолима сила.

1. По въпроса за отношението на понятието за случайни събития (*cas fortuit*) към понятието за непреодолима сила

22. Според текста на Директива 92/12 на немски език до освобождаване водят както загуби, дължащи се на непреодолима сила, така и загуби, дължащи се на случайни събития, предадени на немски език с думата „Untergang“. Под „Untergang“ обаче се разбира всяка безвъзвратна загуба на вещ без оглед на конкретните обстоятелства или отговорността на складодържателя за загубата. Тъй като изтеклото гориво се е просмукало в почвата и не може да бъде използвано отново, при самостоятелно разглеждане на немския

6 — Директива на Съвета от 25 юни 1979 година за хармонизиране на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно митническото задължение (ОВ L 179, стр. 31).

7 — Решение от 5 октомври 1983 година по дело Esercizio Magazzini Generali и Mellina Agosta (186/82 и 187/82, Recueil, стр. 2951, точка 14).

текст би било налице „Untergang“. Съответно изтеклото количество би подлежало на освобождаване от данък, без значение дали е налице непреодолима сила.

23. Текстът на директивата на немски език обаче се различава от текста ѝ на останалите езици. Доколкото е видно, на останалите езици до понятието за непреодолима сила не е поставено понятието за погиване („Untergang“), а съответствието на френското понятие *„cas fortuit“*, което на немски може би най-точно се превежда с думата „Zufall“ [8]. Когато текстът на един правен акт на различни езици съдържа разлики или най-малкото позволява различно тълкуване, съгласно постоянната съдебна практика въпросното определение трябва да се тълкува, като се вземат предвид контекстът и целите на правната уредба, част от която то представлява [9].

24. Като се има предвид контекстът на разпоредбата, уместно е понятието „Untergang“ да се разбира в смисъл на случайност, „Zufall“ [10], както се разбира текстът на останалите езици. Ако под понятието „Untergang“ („погиване“) се разбираше всъщност всяка окончателна загуба, без значение дали е била причинена виновно или не, то покрай това случаят на загуби, дължащи се на непреодолима сила, би изгубил до голяма степен своето самостоятелно значение. Загубите, дължащи се на непреодолима сила, са съпроводени в повечето случаи именно с погиване на стоката [11].

25. Освен това двойката използвани тук понятия се съдържа и в други правни разпоредби, например в член 45, втора алинея от Статута на Съда [12]. Там те обаче са преведени на немски с „höhere Gewalt oder Zufall“ („непреодолима сила или случайно събитие“). Следователно може да се заключи, че освобождаването се предоставя само при загуби, дължащи се на случайно събитие или на непреодолима сила, а не просто при погиване на стоката.

8 — Вж. например текста на следните езици, на които директивата първоначално е била публикувана: „fortuitous events“ на английски; „caso fortuito“ на испански; „casi fortuiti“ на италиански; „haendelige begivenheder“ на датски; „toevallige omstandigheden“ на нидерландски; „casos fortuitos“ на португалски; „τυχαία περιστατικά“ на гръцки.

9 — Решение от 27 март 1990 г. по дело Cricket St. Thomas (C-372/88, Recueil, стр. I-1345, точка 19), Решение от 9 март 2006 г. по дело Zuid-Hollandse Milieufederatie и Natuur en Milieu (C-174/05, Recueil, стр. I-2443, точка 20) и Решение от 23 ноември 2006 г. по дело ZVK (C-300/05, Recueil, стр. I-11169, точка 16).

10 — Във връзка с това в Австрия и Германия директивата е транспонирана дословно, което предвид значението на правното понятие за погиване в тези правни системи, може да доведе до отклонения по същество от директивата (вж. например § 38 от австрийския закон за данъка върху минералните масла от 1995 г. (Mineralölsteuergesetz, BGB1. 1994, стр. 630) и § 14, първа алинея от германския закон за данъка върху енергията (Energiesteuergesetz, BGB1., 2006 I, стр. 1534).

11 — Само в случай на загуба поради кражба (ако допуснем това за случай на непреодолима сила) дадена вещ не е същевременно и погинала.

12 — Вж. например член 45, втора алинея от Статута на съда.

26. Препращащата юрисдикция поставя изричен въпрос единствено за тълкуването на понятието „непреодолима сила“, без да се занимава с понятието „случайни събития“ (*cas fortuit*). Обяснението за това е, че за разлика от немското право [13], във френското, според преобладаващото мнение, тези понятия се припокриват и не могат да бъдат ясно разграничени едно от друго [14].

на проверката да се съсредоточи върху тълкуването на понятието за непреодолима сила.

2. Относно тълкуването на понятието за непреодолима сила

28. Съдът досега не е тълкувал по-конкретно понятието за непреодолима сила по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 92/12. Той обаче е имал многократно възможността да разясни това понятие във връзка с други разпоредби. Най-напред ще представя тази постановена в други области на правото съдебна практика, а после ще изследвам дали тя може да бъде приложена без ограничения или с изменения към Директива 92/12.

27. И в общностното право Съдът досега не е правил разграничение [15], а често е проверявал двойката понятия според същите критерии, без по-конкретни обяснения [16]. Най-често обаче Съдът е поставял понятието за непреодолима сила в центъра на съображенията си и не е отдавал самостоятелно значение на понятието за случайни събития [17]. Ето защо и в настоящия случай следва основната част

13 — Там често се прави разграничение между „обикновено случайно събитие“ и непреодолимата сила като „квалифицирана хипотеза на случайно събитие“.

14 — Вж. по този въпрос Terré/Simler/Lequette, *Droit civil — Les obligations*, Éditions Dalloz, девето издание, 2005, точка 581, с повече подробности.

15 — В Решение от 15 декември 1994 г. по дело Bayer/Комисия (C-195/91 P, Recueil, стр. I-5619, точка 33) той нарочно оставя отворен въпроса дали съществува разлика между понятията.

16 — Вж. например Решение на Съда от 2 март 1967 г. по дело Simet и Feram/Върховен орган (C-25/65 и C-26/65, Recueil, стр. 39), Определение от 5 март 1993 г. по дело Ferriere Acciaierie Sarde/Комисия (C-102/92, Recueil, стр. I-801, точка 20), както и Решение по дело Bayer/Комисия, посочено в бележка под линия 15 (точка 32).

17 — Само в един-единствен случай досега с Решение по дело Simet и Feram/Върховен орган (посочено в бележка под линия 16, стр. 56) — отдавнашно дело по член 45 от Статута на Съда във връзка с жалба, постъпила в Съда четири дни след пристигането ѝ в Люксембург — Съдът приема, че е налице случайно събитие, без да го разграничи от непреодолимата сила.

a) Практика на Съда в други области

29. По-голямата част от съдебната практика относно непреодолимата сила засяга общата организация на пазара в земеделския сектор. Съдът обаче вече е вземал решение относно тълкуването на понятието и в рамките на съдебната практика, свързана с член 45 от Статута на Съда.

30. Според тази съдебна практика понятието за непреодолима сила, респективно за случайни събития, по принцип включва само извънредни и непредвидими събития, върху които позоваващият се на непреодолима сила не е имал влияние и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки положената дължима грижа [18]. От това следва, че както понятието за непреодолима сила, така и понятието за случайни събития включват обективен елемент, свързан с извънредни и външни за икономическия оператор обстоятелства, и субективен елемент, произтичащ от задължението на заинтересувания да се предпази от последиците на извънредното събитие, като вземе подходящи мерки, без да прави прекалени жертви [19].

31. Действително Съдът е подчертавал многократно, че тъй като понятието за непреодолима сила няма еднакво съдържание в различните области на приложение на общностното право, неговото значение трябва да бъде определено в зависимост от правния контекст, в който следва да породи правни последици [20].

Приведеното по-горе определение обаче следва да важи „без оглед на особеностите на специфичните области, в които [то] се прилага“ [21]. От това става ясно, че не е необходимо да се извежда ново определение в контекста на всяка разпоредба, а е достатъчно общото определение да се приспособява към определени случаи.

б) Прилагане към конкретния случай

32. Тук се поражда въпросът дали в ситуация като дадената е налице случай на непреодолима сила според обичайното определение на това понятие.

33. В субективно отношение то изисква последиците на събитието да не са могли да бъдат избегнати въпреки положената дължима грижа. Страните в главното производство също са единодушни, че липсата на вина и на неполагане на дължимата грижа е основно изискване, за да се приеме наличие на непреодолима сила, и че следователно същата не е налице, ако позоваващият се на нея не е положил дължимата за определения случай грижа.

18 — Установена съдебна практика; вж. Решение на Съда от 5 февруари 1987 г. по дело Denkavit België (C-145/85, Recueil, стр. 565, точка 11), Решение от 7 декември 1993 г. по дело Huygen и др. (C-12/92, Recueil, стр. I-6381, точка 31), Решение от 5 октомври 2006 г. по дело Комисия/Германия (C-105/02, Recueil, стр. I-9659, точка 89) и Решение от 5 октомври 2006 г. по дело Комисия/Белгия (C-377/03, Recueil, стр. I-9733, точка 95).

19 — Решение по дело Bayer/Комисия, посочено в бележка под линия 15 (точка 32); Определение на председателя на четвърти състав на Съда от 18 януари 2005 г. по дело Zuazaga Meabe/CXBП (C-325/03 P, Recueil, стр. I-403, точка 25).

20 — Решение по дело Huygen и др., посочено в бележка под линия 18, точка 30, Решение от 29 септември 1998 г. по дело First City Trading и др. (C-263/97, Recueil, стр. I-5537, точка 41).

21 — Решение по дело Ferriere Acciaierie Sarde/Комисия, посочено в бележка под линия 16 (точка 20).

34. Италианското правителство отбелязва в тази връзка, че тъй като не може да се изключи небрежност от страна на SPMR при поддържането на тръбопровода, само на това основание трябва да не се приема, че е налице непреодолима сила. Както Комисията, френското и полското правителство обаче с право подчертават, препращащата юрисдикция трябва да прецени дали SPMR носи отговорност поради неполагане на дължимата грижа.

35. Само липсата на вина обаче не е достатъчна според посоченото по-горе определение. Трябва и събитието да е било извънредно и непредвидимо, а позоваващият се на непреодолима сила да не е можел да влияе върху него. Следователно в допълнение е необходимо да бъде изпълнен и посоченият от Съда обективен критерий: обстоятелствата трябва да са извънредни и външни за икономическия оператор.

36. Причина за изтичането на гориво в настоящия случай става пукнатина в тръбопровода, и по-специално последвалото му спукване. Следователно до изтичането довежда техническа неизправност на тръбопровода. Инциденти, свързани с функционирането на техническите средства, използвани от лицето, което стопанисва тръбопровода, по принцип не са външни за него обстоятелства, тъй като то може пряко да влияе върху избора на такива технически средства и поддържането им и тъй като става дума за настъпването на (макар и незначителен) експлоатационен риск.

37. Съмнения съществуват и относно извънредността и непредвидимостта на такава техническа неизправност, тъй като в миналото Съдът установява строги критерии в това отношение. Например той не приема дадено събитие като извънредно и непредвидимо само защото става дума за рядко явление [22]. Следователно дори относително рядка техническа неизправност на дадено стопанисвано съоръжение не би се окачествила като извънредна и непредвидима, тъй като опасността от нея е риск, който е свойствен на всяко техническо средство. Дали появата на пукнатина по изключение е толкова рядко явление, че нито едно лице, стопанисващо такова съоръжение, не би могло да я предвиди, е фактическо обстоятелство, което трябва да бъде изяснено от препращащата юрисдикция.

38. Следователно ако към случай като настоящия се приложи обичайното определение, няма да е налице случай на непреодолима сила, освен ако по-нататъшното установяване на фактите по главното производство не наложи друг извод.

22 — В Решение от 13 октомври 1993 г. по дело An Bord Bainne Co-operative и Compagnie Inter-Agra (C-124/92, Recueil, стр. I-5061, точка 15) Съдът не приема като извънредно и непредвидимо обстоятелството, че правните разпоредби в страната на износа, които са били в сила в продължение на 30 години без изменения, са били изменени без предварително оповестяване и съобщаване.

3. Приспособяване на дефиницията към целите на Директива 92/12?

39. При все това според Комисията и SPMR е необходимо описаната дефиниция да се приспособи към особеностите на контекста и целите на директивата. Според тях събитието излизало от сферата на отговорност на складодържателя, щом станело непредотвратимо за него въпреки полаганата дължима грижа. Ако освен това се изисква вредоносното събитие да се състои във външно въздействие върху тръбопровода и да е непредвидимо, разпределението на риска щяло да е несъразмерно в ущърб на складодържателя. Това не било оправдано и тъй като лицензираните складодържатели разполагат с разрешение по член 12 от Директива 92/12.

40. SPMR подчертава, че от една страна, в настоящия случай стоката безспорно е погинала и в този смисъл било сигурно, че нямало да попадне в търговската мрежа на Общността. От друга страна, като складодържател то не носело вина за загубата. В такава ситуация обаче предвид целите на директивата нямало основание за събирането на акциз.

41. На това обаче трябва да бъде противопоставен ясният текст на член 14 от Директива 92/12. Той не просто въвежда оборимата презумпция, че липсващата стока е попаднала в търговската мрежа на Общността, а разглежда установяването на липси като отделен фактически състав за облагане.

42. Дори и да се вземат предвид доводите на Комисията относно справедливото разпределение на риска, особено широкото тълкуване на понятието за непреодолима сила не изглежда наложително.

43. В тази връзка следва първо да се вземе предвид, че директивата разглежда облагането на липсите като принцип, а освобождаването представлява само изключение от това правило. Изключенията обаче следва да се тълкуват стриктно. Впрочем и самото понятие за непреодолима сила в общоупотребимия език обхваща много малък брой случаи.

44. Гледната точка на SPMR и на Комисията най-после би довела до отъждествяване на критерия за непреодолима сила

със значително по-широкото понятие за липса на вина. Вината обаче не е критерий в данъчното право. Разпределението на риска при облагането на стоки за потребление почива по-скоро върху разделянето на сфери на влияние, а не върху спазването на определени критерии за дължима грижа. В случая става дума най-вече за това кой понася данъчноправните последици в случай на настъпване на типичния експлоатационен риск. Именно складодържателят понася риска от техническа неизправност на използваното от него средство за пренос.

45. Трябва да се съгласим с Комисията и SPMR, че по този начин складодържателят поема доста голям риск да му бъдат начислени данъци върху загубената стока. Разпределението на риска се обосновава с това, че складодържателят превозва и контролира стока, която подлежи на облагане с акциз още от момента на нейното производството или при внасянето ѝ на територията на Общността[23]. За да се осигури безпрепятственият транзит на продуктите в трети държави, възникването на данъчното задължение е отложено по време на превоза в Общността. След като складодържателят ползва благоприятен за него специален режим, не изглежда несправедливо при прилагането на режима да трябва той да понесе рисковете, които не са резултат от външни за него обстоятелства.

46. Фактът, че съгласно член 12 от Директива 92/12 складодържателят трябва да бъде лицензиран за тази дейност и че има определени задължения по член 13, не може да доведе до прехвърляне от складодържателя върху държавата на част от данъчния риск във връзка с преноса по тръбопровод на продукти, подлежащи на облагане с акциз. Разрешението трябва само да гарантира, че складодържателят е достатъчно надежден за целите на режима на отложено плащане.

47. Освобождаването от задължение за предоставяне на гаранция в рамките на режима на отложено плащане, предвидено в член 15, параграф 3, втора алинея от Директива 92/12 при пренос по неподвижен тръбопровод, също отчита само обстоятелството, че опасността от манипулация и загуби при този вид превоз е незначителна. Ако обаче противно на очакванията се стигне до липси, важи гореописаното разпределение на риска. Предоставеното от компетентните държавни органи разрешение за изграждане и експлоатация на тръбопровод също не обвързва тяхната отговорност по отношение на акциза върху липсващите количества, изтекли от тръбопровода поради техническа неизправност.

48. На последно място, следва да се отхвърли доводът, че фактически продуктът изобщо не бил освободен за потребление, а погинал преди това. Всъщност правопораждащият факт за акциза не изисква продуктите, подлежащи на

23 — Вж. член 5, параграф 1 от Директива 92/12.

облагане с акциз, да са били действително употребени съгласно предназначението им. Ако беше така, то този данък би следвало да се възстановява на всяко лице, което е придобило продуктите и заплатило акциз върху тях, ако обложените продукти погинат, преди да бъдат употребени съгласно предназначението им. Директивата обаче не предвижда такава възможност. Така например не възниква право на възстановяване на акциза, ако бутилката падне от чантата и виното се разлее по улицата, което без съмнение не е предвиденото му предназначение.

4. Междинно заключение

49. В обобщение следва да се отбележи, че е уместно даденото в установената съдебна практика определение за непреодолима сила да бъде използвано и в настоящия контекст.

50. В този смисъл на първия въпрос следва да се отговори, че понятието за непреодолима сила като причина за загуби, възникнали при прилагане на режим на отложено плащане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 92/12, предполага загубата да е настъпила вследствие на извънредни и непредвидими събития, върху които позоваващият се на непреодолима сила не е можел да влияе и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки положената дължима грижа.

B — *По втория въпрос*

51. Целта на втория въпрос е да се установи дали просмукването на изтеклите петролни продукти в почвата може да се разглежда като загуба, присъща на естеството на продуктите, а именно на факта, че става дума за течност.

52. Всички заинтересовани лица, с изключение на SPMR, са единодушни, че това не представлява случай на подлежащи на освобождаване загуби по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 92/12, тъй като понятието „загуби, които са присъщи на естеството на продуктите“ обхваща изрично само загуби, възникнали не под въздействието на особени обстоятелства, а вследствие на *естествени* причини [24], като например изпаряването вследствие на летливостта на някои вещества.

24 — Това е особено ясно във френския израз „perte naturelle“.

53. В настоящия случай загубата е причинена от пукнатина и последвалото спукване на тръбопровода, т.е. от авария. Следователно става дума по-скоро за загуби вследствие на авария, а не за естествена фира в рамките на *обичайния* транспортен процес, която се дължи *единствено* на естеството на продукта.

54. Обстоятелството, че течното състояние на горивото е довело до последвалото просмукване в почвата, не променя нищо. В противен случай всяко изтичане на минерални масла и последвалото им просмукване в почвата би било присъщо на естеството на продуктите и следователно неподлежащо на облагане, независимо от причината за изтичането — дори ако е предизвикано умишлено от превозвача или ако е резултат от негови неправомерни действия [25]. Това би било в противоречие с разяснената по-горе отговорност на складодържателя в неговата сфера на влияние.

55. Както изтъква френското правителство, това тълкуване се подкрепя от факта, че множество държави-членки са приели законови разпоредби за определяне въз основа на практиката на максимален размер на освободената от данък естествена фира.

56. В този смисъл е погрешно и позоваването от страна на SPMR на заключението по дело Esercizio Magazzini Generali и Mellina Agosta [26], защото независимо дали приведените там примери [27] за разяснение на член 11 от Директива 69/74 [28] са подходящи, в това дело става дума за разпоредба, чийто текст не съвпада с приложимата в случая разпоредба. Докато подлежащият на тълкуване там член 11 се отнася за „количества, които […] са били загубени по причини, присъщи на естеството на продуктите“, или на френски език просто „pertes […] dues […] à des causes dépendant de la nature des marchandises“, освобождаването в този случай важи само за естествена фира или „pertes *naturelles*“.

25 — Ако се разсъждава така, може да се стигне и още по-далеч: в крайна сметка всяко унищожение на продукти би могло да се отдаде на естеството им, например унищожаването чрез изгаряне — на запалимостта, а счупването — на чупливостта им.

26 — Заключение на генералния адвокат Mancini от 6 юли 1983 г. по дело Esercizio Magazzini Generali и Mellina Agosta, посочено в бележка под линия 7.

27 — В точка 3 от заключението си като пример за погиване на продукти поради тяхното естество генералният адвокат Mancini посочва нафта, която е изтекла на улицата поради повреда на цистерната, в която се е намирала.

28 — Директива на Съвета от 4 март 1969 година относно хармонизацията на правните и административни разпоредби за митническите складове (ОВ L 58, стр. 7).

V — Заключение

57. Предвид изложеното дотук предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Cour de Cassation, както следва:

„1. Понятието за непреодолима сила като причина за загуби, възникнали в режим на отсрочено плащане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти, предполага загубата да е настъпила вследствие на извънредни и непредвидими събития, върху които позоваващият се на непреодолима сила не е можел да влияе и чиито последици не са могли да бъдат избегнати въпреки положената дължима грижа.

2. Загубите на част от продуктите, изтекли от нефтопровод, дължащи се на течното състояние на тези продукти и на особеностите на почвата, върху която са се излели, които особености са попречили на събирането им, не могат да се считат за загуби, които са присъщи на естеството на продуктите по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 92/12.“