DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 december 2007 *

I mål C-314/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour de cassation (Frankrike) genom beslut av den 11 juli 2006, som inkom till domstolen den 20 juli 2006, i målet

**Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)**

mot

**Administration des douanes et droits indirects**

**Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED),**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans (referent) samt domarna L. Bay Larsen, K.Schiemann, P. Kūris och C. Toader,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: enhetschefen M.-A. Gaudissart,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 juni 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— bolaget Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR), genom H. Hazan, avocat,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-Ch. Gracia, båda i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— Polens regering, genom E. Ośniecka-Tamecka, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom J.-P. Keppenne och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 juli 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 (EGT L 365 s. 46; svensk specialutgåva, område 9, volym 3, s. 3) (nedan kallat direktiv 92/12).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) (nedan kallat SPMR), å ena sidan, och myndigheten för tullar och indirekta skatter (nedan kallad myndigheten) och den nationella myndigheten med ansvar för utrednings- och underrättelseverksamhet på tullområdet (DNRED), å andra sidan. Målet gäller de punktskatter som myndigheten krävt att SPMR skall betala för olja som befann sig i en oljeledning under punktskatteuppskov, men som sedermera försvann till följd av läckor och av att oljeledningen senare brast.

### Tillämpliga bestämmelser

*De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3 I enlighet med ordalydelsen i första skälet i direktiv 92/12 kräver "den inre marknadens inrättande och funktion ... fria varurörelser, även för punktskattebelagda varor". I fjärde skälet i detta direktiv tilläggs att "för att garantera den inre

marknadens upprättande och funktion bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater".

4 I artikel 1.1 i direktiv 92/12 föreskrivs att detta direktiv "fastställer regler för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdes[s]katt och skatter som fastställs av gemenskapen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor".

5 I artikel 3.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

"Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

..."

6 I artikel 4 i det nämnda direktivet föreskrivs att i direktivet används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

"a) godkänd lagerhavare: fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet, varvid punktskatten är vilande enligt uppskovsreglerna för skatteupplag.

b) skatteupplag: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskovsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.

c) uppskovsregler: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten är vilande.

...”

7 I artikel 5 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”1. 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.

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

Då varan omfattas av något gemenskapens tullförfarande vid införandet till gemenskapens territorium, skall importen dock anses äga rum när varan lämnar gemenskapens tullförfarande.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av nationella eller gemenskapens bestämmelser om tullangelägenheter, skall punktskatten anses vilande

— när punktskattebelagda varor kommer från eller är på väg till tredje land ... och omfattas av något av de tulluppskovsförfaranden som anges i artikel 84.1 a i [rådets] förordning (EEG) nr 2913/92 [av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4] eller placerats i en frizon eller ett frilager,

... "

8 I artikel 6.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

"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,

...”

9 I artikel 12 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Öppnande och drift av skatteupplag skall vara underkastade auktorisation från medlemsstaternas behöriga myndigheter.”

10 I enlighet med artikel 13 i direktiv 92/12 följer att:

”En godkänd lagerhavare skall

a) om så är nödvändigt lämna en garantiförbindelse som täcker tillverkning, bearbetning och förvaring samt, om inte annat följer av artikel 15.3 ...

b) rätta sig efter de krav som fastställts av den medlemsstat inom vars territorium skatteupplaget är beläget,

...

e) samtycka till all övervakning och alla varulagerinventeringar.

..."

11 I artikel 14 i detta direktiv föreskrivs följande:

"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.

...

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."

12 I artikel 15.3 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"De risker som är förknippade med flyttning inom gemenskapen skall täckas av den garantiförbindelse som den avsändande godkända lagerhavaren skall lämna enligt artikel 13 ...

Vid transport av punktskattepliktiga mineraloljeprodukter till sjöss eller via rörledningar inom gemenskapen kan medlemsstaterna befria den avsändande godkända lagerhavaren från skyldigheten att ställa den säkerhet som anges i första stycket.

..."

*Nationell rätt*

13 Artikel 158 C i tullagen (code des douanes), genom vilken artikel 14.1 i direktiv 92/12 införlivas, 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 oförutsebar 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."

**Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

14 Den godkände lagerhavaren SPMR driver en oljeledning genom vilken olja transporteras till Schweiz under punktskatteuppskov. Efter att ha konstaterat att oljeledningen läckte och sedan, den 1 januari 1997, att den brast, ansökte SPMR om befrielse från den punktskatt som myndigheten hade påfört för 795 201 liter

oljeprodukter, som hade gått förlorat i enlighet med artikel 158 C i tullagen. Myndigheten ansåg att villkoren för att kunna åberopa force majeure inte var uppfyllda och vidhöll sin begäran om punktskatt avseende den mängd som gått förlorad. De föroreningar som hade återvunnits ur marken undantogs dock.

15 Myndigheten väckte talan mot SPMR vid Tribunal d'instance de Neuilly-sur-Seine med yrkande om betalning. Tribunal d'instance fastslog emellertid att talan var preskriberad.

16 Avgörandet överklagades till Cour d'appel de Versailles, som genom domar av den 17 december 2002 och den 23 mars 2004 upphävde Tribunal d'instances avgörande och konstaterade att myndighetens talan kunde tas upp till prövning samt att SPMR inte kunde göra gällande force majeure, då detta begrepp kännetecknas av händelser som inte kan förutses, inte kan undvikas och som beror på omständigheter som ligger utanför den godkände lagerhavarens kontroll.

17 SPMR överklagade domarna till Cour de Cassation. SPMR har kritiserat att Cour d'appel fastslog att SPMR inte kunde göra gällande en "oförutsebar händelse" eller "force majeure" i den mening som avses i artikel 158 C i tullagen och att det till följd därav fastställs att SPMR skall erlägga tull och skatt på de oljeprodukter som läckt ut. Till stöd för sitt överklagande åberopade SPMR två grunder i detta avseende.

18 För det första har SPMR framhållit att Cour d'appel har åsidosatt artikel 158 C i tullagen genom att kräva att förlusten av oljeprodukter skall ha uppkommit till följd av oförutsebara och yttre omständigheter, som ligger utanför SPMR:s kontroll, och genom att underlåta att undersöka huruvida SPMR hade kunnat skydda sig mot

läckorna från oljeledningen och mot att oljeledningen brast, vilket orsakade oljeförlusten. SPMR har framhållit att det faktum att händelsen var oundviklig tvärtom innebar att en "oförutsebar händelse" och "force majeure" föreligger i den mening som avses i denna bestämmelse.

19 För det andra har SPMR gjort gällande att företaget skall omfattas av befrielsen som föreskrivs i den nämnda artikeln 158 C, eftersom förlusten av oljeprodukterna som transporterades i den bristfälliga oljeledningen hänger samman med produkternas flytande karaktär. Omständigheten att myndigheten befriade de föroreningar som återvunnits ur marken från skatt med hänsyn till oljeprodukternas ovannämnda beskaffenhet innebär att de föroreningar som inte kunnat återvinnas till följd av markens beskaffenhet inte heller skall beläggas med skatt.

20 Den nationella domstolen har framhållit att direktiv 92/12 har införlivats med fransk rätt genom tullagen och har hänvisat till domstolens rättspraxis enligt vilken begreppet force majeure inte har en enhetlig betydelse inom gemenskapsrättens olika tillämpningsområden, utan dess betydelse skall fastställas beroende på vilken rättslig ram det skall tillämpas inom. Cour de cassation beslutade därefter att vilandeförklarade målet och ställa 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 ... direktiv 92/12 ... 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 de 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, betraktas som ofrånkomliga med hänsyn till produkternas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12 ...?"

## Prövning av tolkningsfrågorna

*Den första frågan, avseende begreppet force majeure i den mening som avses i artikel 14.1 första meningen i direktiv 92/12*

21 Det skall erinras om att gemenskapsrättsliga begrepp i princip inte skall definieras med utgångspunkt i en eller flera nationella rättsordningar, om inte annat uttryckligen anges (dom av den 14 januari 1982 i mål 64/81, Corman, REG 1982, s. 13, punkt 8, dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, EMU Tabac m.fl., REG 1998, s. I-1605, punkt 30, liksom dom av den 22 maj 2003 i mål C-103/01, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-5369, punkt 33). Även om det i artikel 14.1 tredje meningen i direktiv 92/12 föreskrivs att varje medlemsstat skall fastställa de betingelser under vilka skattebefrielserna som föreskrivs i första meningen i denna bestämmelse beviljas, berör denna hänvisning till nationell rätt inte innehållet eller räckvidden av begreppet force majeure som föreskrivs i den nämnda första meningen.

22 Enligt fjärde skälet i direktiv 92/12 bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater för att garantera den inre marknadens upprättande och funktion. Då betydelsen av begreppet force majeure är en faktor som i förekommande fall kan bidra till fastställandet av när punktskatteplikten inträder, är detta begrepp nödvändigtvis av en självständig karaktär, varför det måste säkerställas att det tolkas enhetligt i alla medlemsstater.

23 Enligt fast rättspraxis, som har fastslagits inom olika områden såsom jordbruksbestämmelserna eller bestämmelserna avseende tidsfrister som föreskrivs i artikel 45 i domstolens stadga, skall begreppet force majeure inte begränsas till att avse en absolut omöjlighet, utan skall anses åsyfta onormala och oförutsebara omständigheter utanför den berörde näringsidkarens kontroll vars följder, trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg, inte hade kunnat undvikas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 1994 i mål C-195/91 P, Bayer mot kommissionen, REG 1994, s. I-5619, punkt 31, liksom dom av den 17 oktober 2002 i mål C-208/01, Parras Medina, REG 2002, s. I-8955, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

24 Av detta följer, såsom domstolen redan har fastslagit, att begreppet force majeure omfattar en objektiv del avseende omständigheter som är onormala och inte har samband med den berörde och en subjektiv del avseende den berördes förpliktelse att skydda sig mot onormala händelser genom att vidta lämpliga åtgärder utan överdrivna uppoffringar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bayer mot kommissionen, punkt 32, och beslut av den 18 januari 2005 i mål C-325/03 P, Zuazaga Meabe mot harmoniseringsbyrån, REG 2005, s. I-403, punkt 25).

25 Det följer emellertid också av fast rättspraxis att begreppet force majeure inte har samma innebörd inom gemenskapsrättens olika tillämpningsområden och att begreppets betydelse därför skall bestämmas mot bakgrund av det rättsliga sammanhang i vilket det är meningen att det skall få verkningar (se dom av den 13 oktober 1993 i mål C-124/92, An Bord Bainne Co-operative och Compagnie Inter-Agra, REG 1993, s. I-5061, punkt 10, liksom dom av den 29 september 1998 i mål C-263/97, First City Trading m.fl., REG 1998, s. I-5537, punkt 41).

26 Avseende begreppet force majeure i enlighet med artikel 14.1 första meningen i direktiv 92/12 skall det följaktligen undersökas om systematiken och syftet med detta direktiv medför att de grundläggande beståndsdelarna avseende force majeure, såsom de följer av den rättspraxis från domstolen som det hänvisas till i punkt 23 i denna dom, skall tillämpas på ett särskilt sätt.

27 I detta avseende följer det av första och fjärde skälen i direktiv 92/12 att direktivet har till syfte att säkerställa att den inre marknaden inrättas och fungerar för punktskattebelagda varor, och i detta syfte inrättas ett allmänt system enligt vilket reglerna för punktskattepliktens inträde bör vara identiska i alla medlemsstater.

28 I enlighet med artikel 5.1 i direktiv 92/12 skall de varor som avses i artikel 3.1 i detta direktiv, bland vilka mineraloljor förekommer, beläggas med punktskatt vid den tidpunkt då de tillverkas inom gemenskapens territorium eller när de importeras dit. Även om tillverkning eller import av de berörda varorna är de moment som bestämmer när varorna skall punktskattebeläggas, inträder skattskyldighet för punktskatt i enlighet med ordalydelsen i artikel 6.1 i det nämnda direktivet först när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 i samma direktiv måste beläggas med punktskatt. Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion, i enlighet med nämnda artikel 6.1, skall utgöras av varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna.

29 I artikel 14.3 i direktiv 92/12 föreskrivs att punktskatten, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 20, på andra lagerbrister än sådana förluster som avses i punkt 1 och förluster för vilka skattebefrielse enligt punkt 1 inte beviljas, skall 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.

30 Det följer av samtliga nämnda bestämmelser i de två ovanstående punkterna i förevarande dom, jämförda, att mineraloljor skall punktskattebeläggas av den enda anledningen att de har utvunnits inom gemenskapens territorium eller att de har importeras dit och att skattskyldighet för punktskatt i princip också inträder i fall då

det förekommer brister eller förluster från vilka de behöriga myndigheterna inte beviljat skattebefrielse. Den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 14.1 första meningen i direktiv 92/12 som avser förluster och är hänförlig till force majeure utgör ett undantag från denna allmänna bestämmelse som följaktligen, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 43 i sitt förslag till avgörande, skall ges en snäv tolkning.

31 Domstolens tolkning av begreppet force majeure inom andra gemenskapsrättsliga områden, om vilken erinrades i punkt 23 i förevarande dom, skall därför även tillämpas inom ramen för artikel 14.1 första meningen i direktiv 92/12. En godkänd lagerhavare kan följaktligen endast göra anspråk på att omfattas av skattebefrielsen som föreskrivs i denna bestämmelse om lagerhavaren kan påvisa onormala och oförutsebara omständigheter, utanför dennes kontroll, vars följder, trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg, inte hade kunnat undvikas .

32 I detta avseende anser emellertid domstolen, i likhet med Europeiska gemenskapernas kommission, att tillämpningen av dessa villkor i det sammanhang som avses i artikel 14.1 första meningen i direktiv 92/12 inte skall leda till att den godkände lagerhavaren föreläggs ett absolut ansvar för förluster av varor som omfattas av uppskovsreglerna.

33 Särskilt villkoret enligt vilket omständigheterna kring sådana förluster skall vara utanför den godkände lagerhavarens kontroll begränsar sig inte till omständigheter utanför denna kontroll, i materiell eller fysisk mening. Detta villkor skall snarare tolkas så, att det avser omständigheter som objektivt förefaller undgå den godkände lagerhavarens kontroll eller befinner sig utanför dennes ansvarsområde (se avseende denna sistnämnda aspekt, analogt, dom av den 5 februari 1987 i mål 145/85, Denkavit, REG 1987, s. 565, punkt 16).

34 Avseende omständigheterna i målet vid den nationella domstolen framgår det av handlingarna som domstolen har tagit del av att SPMR vid den nationella domstolen har hävdat att läckorna som har skadat den berörda oljeledningen, och omständigheten att oljeledningen sedan brast, vilket ledde till förluster avseende vilka detta bolag har gjort anspråk på att beviljas skattebefrielse, beror på ett frätnings- och sprickbildningsfenomen som var okänt vid den aktuella tidpunkten och följaktligen inte kunde ha upptäckts med någon då tillgänglig teknisk utrustning.

35 Även om en anläggnings tekniska brister i princip omfattas av dess användares ansvar kan det inte uteslutas att ett frätningsfenomen, såsom det som beskrivits i ovanstående punkt i förevarande dom kan anses utgöra force majeure i den mening som avses i artikel 14.1 första meningen i direktiv 92/12, såvitt dess uppkomst inte på något sätt har kunnat förutses, med beaktande av beskaffenheten av de tekniska kunskaper som fanns tillgängliga vid denna tidpunkt, och från den utgångspunkten stod utanför all möjlig kontroll från den godkände lagerhavarens sida. Det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera om dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.

36 Avseende villkoret att den godkände lagerhavaren skall ha agerat på ett erforderligt omsorgsfullt sätt, har SPMR och kommissionen gjort gällande att detta villkor är uppfyllt när det är visat att den berörde näringsidkaren har iakttagit det tillämpliga tekniska regelverket.

37 Även om iakttagandet av tekniska föreskrifter avseende kvaliteten, konstruktionen, underhållet och driften av en oljeledning kan anses som ett nödvändigt villkor för att ett omsorgsfullt agerande skall anses föreligga, är detta upprätthållande inte avgörande i sig. Ett tillräcklig omsorgsfullt agerande förutsätter dessutom ett kontinuerligt aktivt agerande med inriktning på identifiering och värdering av potentiella risker, liksom förmåga att vidta lämpliga och effektiva åtgärder för att förebygga att sådana risker inträffar.

38 Varken omständigheten att, i enlighet med artikel 12 i direktiv 92/12, öppnande och drift av skatteupplag — som en oljeledning under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen — skall vara underkastade auktorisation från medlemsstaternas behöriga myndigheter eller för övrigt, omständigheten att en godkänd lagerhavare har skyldigheter som föreskrivs i artikel 13 i detta direktiv, i synnerhet att samtycka till all övervakning, eller omständigheten att slutsatsen kan dras — från artikel 15.3 andra meningen i nämnda direktiv, avseende möjligheten till befrielse avseende mineraloljetransport genom oljeledningar, från skyldigheten att tillhandahålla en garantiförbindelse för att täcka de risker som är förknippade med transporter inom gemenskapen — att gemenskapslagstiftaren anser att transport genom oljeledningar är säker, är relevanta faktorer för att fastställa om villkoren avseende huruvida force majeure är för handen är uppfyllda. Såsom generaladvokaten har framhållit i punkterna 46 och 47 i sitt förslag till avgörande syftar för det första auktoriseringen av en godkänd lagerhavare liksom den övervakning som denne omfattas av, såsom den som föreskrivs i nämnda artikel 13, endast till att säkerställa att denne lagerhavare har den tillförlitlighet som krävs för punktskatteuppskov. För det andra innebär det inte, när behöriga myndigheter i en medlemsstat beviljar auktorisation för öppnande och drift av skatteupplag, att medlemsstaten blir medbetalningsskyldig beträffande punktskatten avseende de varor som har blivit föremål för förlust till följd av tekniska brister på det godkända transportmedlet.

39 Det kan slutligen inte vidhållas att punktskatteskyldighet inte inträder avseende förlorade varor på grund av att dessa inte har släppts för konsumtion, vilket föreskrivs i artikel 6.1 i direktiv 92/12 som villkor för att skattskyldighet skall inträda. Såsom har redogjorts för i punkt 30 i förevarande dom skall mineraloljor punktskattebeläggas av den enda anledningen att de har utvunnits inom gemenskapens territorium eller att de har importeras dit och att skattskyldighet för punktskatt i princip också inträder i fall då det förekommer brister eller förluster från vilka de behöriga myndigheterna inte beviljat skattebefrielse. Av detta följer att frisläppande för konsumtion inte är avgörande för att skatteskulden skall uppstå.

40 Mot bakgrund av det ovanstående skall den första frågan besvaras så, att begreppet force majeure i den mening som avses i artikel 14.1 första meningen i artikel 92/12 avser onormala och oförutsebara omständigheter, utanför den godkände lagerhavarens kontroll, vars följder, trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg, inte hade

kunnat undvikas av denne. Villkoret att omständigheterna kring sådana förluster skall vara utanför den godkände lagerhavarens kontroll, begränsar sig inte till omständigheter utanför dennes kontroll i materiell eller fysisk mening, utan åsyftar också omständigheter som objektivt förefaller undgå den godkände lagerhavarens kontroll eller befinna sig utanför dennes ansvarsområde.

*Den andra frågan, avseende begreppet förluster som är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 andra meningen i direktiv 92/12*

41 Genom sin andra fråga vill den nationella domstolen veta om 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, kan betraktas som ofrånkomliga med hänsyn till produkternas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12.

42 Enligt själva ordalydelsen av denna bestämmelse är den endast tillämplig vid förluster som är oskiljaktiga från produkternas beskaffenhet och som inträffar inom ramen för vissa uttömmande uppräknade transaktioner, däribland transport. Begreppet förluster som är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet, såsom den italienska regeringen har framhållit, kan omfatta så kallade tekniska förluster, men kan inte utsträckas till förluster som är hänförliga till olyckshändelser.

43 Då den skattebefrielse som föreskrivs för naturliga förluster skiljer sig från den som föreskrivs i första meningen i artikel 14.1 i direktiv 92/12 för förluster som är hänförliga till oförutsebara händelser eller force majeure, kan den första skattebe-

frielsen dessutom inte ges en vid tolkning för att täcka de situationer i vilka villkoren som gör det möjligt att göra anspråk på den andra inte är uppfyllda.

44 Den andra frågan skall således besvaras som så, att förluster av en del av de 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, inte kan anses som ofrånkomliga med hänsyn till produkternas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12.

**Rättegångskostnader**

45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

**1) Begreppet force majeure i den mening som avses 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994, avser onormala och oförutsebara omständigheter, utanför den godkände**

**lagerhavarens kontroll, vars följder, trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg, inte hade kunnat undvikas av denne. Villkoret enligt vilket omständigheterna kring sådana förluster skall vara utanför den godkände lagerhavarens kontroll, begränsar sig inte till omständigheter utanför dennes kontroll i materiell eller fysisk mening, utan åsyftar också omständigheter som objektivt förefaller undgå den godkände lagerhavarens kontroll eller befinna sig utanför dennes ansvarsområde.**

2) **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, kan inte betraktas som ofrånkomliga med hänsyn till produkternas beskaffenhet i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 94/74.**

Underskrifter