WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 grudnia 2007 r. *

W sprawie C-314/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour de cassation (Francja) postanowieniem z dnia 11 lipca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lipca 2006 r., w postępowaniu:

Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)

przeciwko

Administration des douanes et droits indirects,

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

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans (sprawozdawca), prezes izby, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: M.A. Gaudissart, kierownik wydziału,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 czerwca 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) przez H. Hazana, adwokata,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.Ch. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M.G. Albenzię, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu polskiego przez E. Ośniecką-Tamecką, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez J.P. Keppennego oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 lipca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (Dz.U. L 76, str. 1), zmienionej przez dyrektywę Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. L 364 str. 46, zwanej dalej „dyrektywą 92/12").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR), (zwaną dalej „SPMR") a administration des douanes et droits indirects (organem administracji ds. ceł i podatków pośrednich, zwanym dalej „organem administracji") i direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED) (dyrekcją krajową ds. informacji oraz postępowań celnych), w przedmiocie podatku akcyzowego, którego zapłaty organ administracji dochodzi od SPMR od węglowodoru, który wyciekł z rurociągu, za pośrednictwem którego produkt ten był transportowany w ramach zawieszenia poboru podatku akcyzowego, w następstwie przecieków, i następnie pęknięcia tego rurociągu.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Zgodnie z pierwszym motywem dyrektywy 92/12 „ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga swobodnego przepływu towarów, włączając te, które są objęte podatkiem akcyzowym". Czwarty motyw tej dyrektywy dodaje, że „w celu

zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego, ściągalność podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich".

4 Niniejsza dyrektywa wyznacza system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Wspólnotę.

5 Artykuł 3 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

— olejów mineralnych,

[…]".

6 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi, że dla jej celów przyjmuje się następujące definicje:

„a) »uprawniony właściciel składu«: osoba fizyczna lub prawna upoważniona przez właściwe władze państwa członkowskiego do produkowania, przetwarzania, przechowywania, otrzymywania i wysyłania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym podczas prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym podatek akcyzowy zostaje zawieszony na podstawie porozumienia podatkowo-składowego;

b) »skład podatkowy«: miejsce gdzie towary objęte podatkiem akcyzowym są produkowane, przetwarzane, przechowywane, otrzymywane lub wysyłane, w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, przez uprawnionego właściciela składu w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem warunków przewidzianych przez właściwe władze państwa członkowskiego gdzie znajduje się skład podatkowy;

c) »procedura zawieszenia«: system fiskalny stosowany odnośnie do produkcji, przetwarzania, przechowywania i przepływu wyrobów, przy zawieszonym podatku akcyzowym;

[…]".

7 Artykuł 5 dyrektywy 92/12 przewiduje, że:

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

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

Jednakże w przypadku kiedy wyrób zostaje poddany wspólnotowej procedurze celnej przy wjeździe na terytorium Wspólnoty, przywóz uznaje się za dokonany po zakończeniu wspólnotowej procedury celnej.

2. Z zastrzeżeniem przepisów prawa krajowego i prawa wspólnotowego dotyczących kwestii celnych, w przypadku kiedy wyroby akcyzowe:

— są przeznaczone dla państw trzecich lub pochodzą z państw trzecich […] i opierają się na jednej z zawieszonych procedur wymienionych w art. 84 ust. 1 lit. a) rozporządzenia (EWG) nr 2913/92 […], lub też pochodzą ze strefy wolnocłowej lub ze składu wolnocłowego,

— […]

uznaje się, iż stawka podatku akcyzowego w odniesieniu do nich została zawieszona.

[…]".

8 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„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;

[…]".

9 Artykuł 12 ww. dyrektywy stanowi:

„Otwarcie i działanie składów podatkowych jest uzależnione od uzyskania zezwolenia właściwych władz państw członkowskich".

10 W myśl art. 13 dyrektywy 92/12:

„Od uprawnionego właściciela składu wymaga się:

a) zapewnienia gwarancji, w razie konieczności, obejmującej produkcję, przetwarzanie i przechowywanie oraz obowiązkowej gwarancji obejmującej przepływ wyrobów, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 3 […]

b) spełnienia wymagań przywidzianych przez Państwo Członkowskie, na którego terytorium skład podatkowy jest zlokalizowany;

[…]

e) zgody na monitorowanie i kontrole magazynu.

[…]”.

11 Artykuł 14 tej dyrektywy stanowi:

„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 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. […]

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

12 Artykuł 15 ust. 3 ww. dyrektywy stanowi:

„Ryzyko związane z przepływem wewnątrz Wspólnoty będzie objęte gwarancją przewidzianą przez uprawnionego właściciela składu wysyłki, jak przewidziano w art. 13 […]

Jeżeli oleje mineralne podlegające akcyzie są transportowane na terytorium Wspólnoty drogą morską lub rurociągiem, państwa członkowskie mogą zwolnić uprawnionych właścicieli składu wysyłki z obowiązku dostarczenia gwarancji określonej w akapicie pierwszym.

[…]".

Prawo krajowe

13 Artykuł 158 C kodeksu celnego, który transponował art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12 do prawa francuskiego stanowi:

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

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

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

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 SPMR, jako uprawniony właściciel składu, eksploatowała rurociąg, którym transportowała węglowodór w ramach zawieszenia poboru podatku akcyzowego do Szwajcarii. Po stwierdzeniu pęknięcia, a następnie — w dniu 1 stycznia 1997 r. — wycieku węglowodoru, SPMR na podstawie art. 158 C kodeksu celnego wystąpiła z wnioskiem o zwolnienie z podatku akcyzowego, którego zapłaty domagał się organ administracji, 795 201 l produktu naftowego, który został utracony. Stwierdzając, że nie

zostały spełnione przesłanki dające prawo do powoływania się na siłę wyższą, organ administracji podtrzymał żądanie zapłaty podatku od utraconej ilości, odliczając jedynie ilość odpowiadającą zanieczyszczeniom zebranym z podłoża.

15 Organ wystąpił z pozwem o zapłatę przeciwko SPMR do tribunal d'instance de Neuilly-sur-Seine. Niemniej jednak sąd ten uznał to roszczenie za przedawnione.

16 Cour d'appel de Versailles, do którego wniesiono odwołanie, uchylił wyrok wydany w pierwszej instancji, stwierdzając, że pozew organu administracyjnego jest dopuszczalny oraz że SPMR nie może się powoływać na siłę wyższą — pojęcie, które charakteryzuje się istnieniem nieprzewidywalnych, nieuniknionych okoliczności, wywołanych przez przyczynę niezależną od właściciela składu.

17 SPMR wystąpiła ze skargą do Cour de cassation przeciwko tym wyrokom. Stwierdziła w szczególności, że juridiction d'appel stwierdził, iż nie mogła powoływać się na „czynniki losowe" lub „siłę wyższą" w rozumieniu art. 158 C kodeksu celnego, w następstwie czego orzekł, że zobowiązana jest ona do zapłaty podatków i opłat od utraconych wyrobów naftowych, i podniosła w tym względzie dwa zarzuty na poparcie swojej skargi.

18 Po pierwsze SPMR podnosi, że wymagając, aby ubytki produktów ropy naftowej wynikały z okoliczności niemożliwych do przewidzenia i z przyczyn od niej niezależnych, oraz odmawiając zbadania, czy wycieki oraz pęknięcie rurociągu, które spowodowały ubytek, były przez nią niemożliwe do uniknięcia, cour d'appel naru-

szył art. 158 C kodeksu celnego. SPMR twierdzi z kolei, że jedynie nieuniknioność charakteryzuje „czynniki losowe" oraz „siłę wyższą" w rozumieniu tego przepisu.

19 Po drugie SPMR podnosi, że nie mogła skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w rzeczonym art. 158 C również z tego powodu, że ubytek produktów naftowych przesyłanych uszkodzonym rurociągiem związany jest z ich stanem ciekłym. Okoliczność, iż organ administracji zgodził się nie opodatkowywać zanieczyszczeń zebranych z podłoża, oznacza, że również zanieczyszczenia, które nie zostały zebrane z uwagi na właściwości produktów naftowych, które nie zostały odzyskane z uwagi na charakter podłoża, nie stanowią przedmiotu opodatkowania.

20 Po stwierdzeniu, że kodeks celny dokonał transpozycji do prawa francuskiego dyrektywy 92/12, i powołaniu się na orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym pojęcie siły wyższej nie ma takiego samego znaczenia w różnych dziedzinach stosowania prawa wspólnotowego i jego znaczenie powinno być ustalane w oparciu o ramy prawne, w których ma wywierać skutki, Cour de cassation postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy pojęcie siły wyższej, wskutek której nastąpiły ubytki w ramach systemu zawieszenia podatku, w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12 […] 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 właściwości 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 […] dyrektywy 92/12?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego dotyczącego pojęcia „siła wyższa" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12

21 Należy przypomnieć, że wspólnotowy porządek prawny co do zasady nie zmierza do zdefiniowania swoich pojęć, inspirując się jednym lub kilkoma krajowymi porządkami prawnymi, chyba że wyraźnie tak stanowi (zob. wyroki z dnia 14 stycznia 1982 r. w sprawie 64/81 Corman, Rec. str. 13, pkt 8, z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 EMU Tabac i in., Rec. str. I-1605, pkt 30, a także z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie C-103/01 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5369, pkt 33). W zakresie, w jakim art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12 przewiduje w trzecim zdaniu, że każde państwo członkowskie określa warunki przyznania zwolnień przewidzianych w pierwszym zdaniu tego przepisu, owo odwołanie do prawa krajowego nie dotyczy ani treści, ani zakresu pojęcia „siła wyższa" znajdującego się w owym zdaniu pierwszym.

22 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z czwartym motywem dyrektywy 92/12, ściągalność podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania wspólnego rynku. W zakresie, w jakim treść pojęcia siły wyższej jest czynnikiem, który może w danym przypadku przyczynić się do określenia wymagalności podatku akcyzowego, pojęcie to siłą rzeczy ma charakter autonomiczny i należy zapewnić jednorodność jego interpretacji we wszystkich państwach członkowskich.

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dotyczącym innych kontekstów, takich jak kontekst regulacji rolnej lub zasad dotyczących terminów zaskarżenia ustanowionych w art. 45 statutu Trybunału Sprawiedliwości, siła wyższa nie ogranicza się do absolutnej niemożliwości, lecz powinna być rozumiana jako okoliczności niezależne od podmiotu, nadzwyczajne i niemożliwe do przewidzenia, których skutków nie można było uniknąć pomimo dochowania należytej staranności (zob. podobnie wyroki z dnia 15 grudnia 1994 r. w sprawie C-195/91 Bayer przeciwko Komisji Rec. str. I-5619, pkt 31, a także z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-208/01 Parras Medina, Rec. str. I-8955, pkt 19 i przywołane tam orzecznictwo).

24 Z powyższego wynika, że tak jak to stwierdził już Trybunał, pojęcie „siły wyższej" obejmuje, poza obiektywnym elementem dotyczącym okoliczności nadzwyczajnych i niezależnych od podmiotu, element subiektywny, polegający na obowiązku zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami nadzwyczajnych zdarzeń poprzez przedsięwzięcie odpowiednich środków bez konieczności nadmiernych poświęceń (ww. wyrok w sprawie Bayer przeciwko Komisji, pkt 32, oraz postanowienie z dnia 18 stycznia 2005 r. w sprawie C-325/03 P Zuazaga Meabe przeciwko OHIM, Zb.Orz. str. I-403, pkt 25).

25 Niemniej jednak również z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ponieważ pojęcie siły wyższej nie ma jednakowej treści w różnych dziedzinach stosowania prawa wspólnotowego, jego znaczenie powinno zostać ustalone w oparciu o ramy prawne, w których ma wywierać skutki (zob. wyroki z dnia 13 października 1993 r. w sprawie C-124/92 An Bord Bainne Co-operative i Compagnie Inter-Agra, Rec. str. I-5061, pkt 10, a także z dnia 29 września 1998 r. w sprawie C-263/97 First City Trading i in., Rec. str. I-5537, pkt 41).

26 W związku z tym należy zbadać, czy w odniesieniu do pojęcia „siła wyższa" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 struktura i cele tej dyrektywy nie nakazują szczególnej interpretacji i stosowania czynników składających się na siłę wyższą, wynikających z orzecznictwa Trybunału przywołanego w pkt 23 niniejszego wyroku.

27 W tym względzie z pierwszego i czwartego motywu dyrektywy 92/12 wynika, że zmierza ona do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego dla towarów objętych podatkiem akcyzowym oraz że w tym celu wprowadza ona system powszechny, w którym wymagalność podatku akcyzowego powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich.

28 Zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/12, wyroby wymienione w art. 3 ust. 1 tej dyrektywy, wśród których znajdują się oleje mineralne, podlegają podatkowi akcyzowemu w czasie ich produkcji na terytorium Wspólnoty lub w czasie przywozu na to terytorium. O ile zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego jest produkcja lub przywóz na owo terytorium tych towarów, to podatek akcyzowy staje się wymagalny, zgodnie z art. 6 ust. 1 tej dyrektywy, w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3 tej dyrektywy. Za dopuszczenie do konsumpcji jest uważane także na podstawie art. 6 ust. 1 każde odstępstwo, chociażby niezgodne z prawem, od systemu zawieszenia.

29 Artykuł 14 ust. 3 dyrektywy 92/12 stanowi, że bez uszczerbku dla jej art. 20 w przypadku ubytków innych niż ubytki przewidziane w ust. 1 tegoż art. 14 oraz w przypadku ubytków, w stosunku do których nie przyznaje się zwolnień przewidzianych w rzeczonym ustępie 1, podatek jest pobierany w oparciu o stawki obowiązujące w państwie członkowskim, w którym wystąpiły ubytki prawidłowo stwierdzone przez właściwe organy, lub w razie potrzeby w momencie stwierdzenia ubytków.

30 Z łącznej lektury przepisów wymienionych w dwóch poprzedzających punktach niniejszego wyroku wynika, że oleje mineralne podlegają podatkowi akcyzowemu na podstawie samej tylko okoliczności ich wyprodukowania lub przywozu na terytorium Wspólnoty oraz że podatki akcyzowe są co do zasady również wymagalne

w przypadku braków lub ubytków, w odniesieniu do których właściwe organy nie przyznały zwolnienia. Zwolnienie przewidziane w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 dla ubytków wynikających z przypadków siły wyższej stanowi wyjątek od owej zasady ogólnej, który w związku z tym, tak jak podkreśla rzecznik generalna w pkt 43 opinii, powinien być interpretowany w sposób ścisły.

31 W związku z tym przyjęta przez Trybunał w innych sektorach prawa wspólnotowego wykładnia pojęcia siły wyższej przypomniana w pkt 23 niniejszego wyroku powinna również znaleźć zastosowanie w ramach art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12. Uprawniony właściciel składu tylko wówczas może ubiegać się o skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, jeżeli wykaże istnienie okoliczności od niego niezależnych, nadzwyczajnych i niemożliwych do przewidzenia, których skutków nie można było uniknąć pomimo dochowania wszystkich środków należytej staranności.

32 W tym zakresie należy w każdym razie stwierdzić, że zgodnie z tym, co podniosła Komisja Wspólnot Europejskich, stosowanie tych warunków w kontekście art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 nie może prowadzić do nałożenia absolutnej odpowiedzialności na uprawnionego właściciela składu za ubytki produktów znajdujących się w systemie zawieszenia.

33 W szczególności warunek, aby okoliczności otaczające takie ubytki były niezależne od uprawnionego właściciela składu, nie ogranicza się do okoliczności znajdujących się poza jego osobą w sensie fizycznym lub psychicznym. Warunek ten powinien być rozumiany raczej jako przewidujący okoliczności, które w sposób obiektywny jawią się jako znajdujące się poza kontrolą uprawnionego właściciela składu lub znajdujące się poza sferą jego odpowiedzialności (podobnie zob. odnośnie do tej ostatniej kwestii wyrok z dnia 5 lutego 1987 r. w sprawie 145/85 Denkavit, Rec. str. 565, pkt 16).

34 Jeżeli chodzi o okoliczności takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że SPMR podniosła przed sądami krajowymi, iż wycieki z przedmiotowego rurociągu, a następnie jego pęknięcie, które spowodowały ubytki, w odniesieniu do których spółka ta usiłuje uzyskać zwolnienie, wynikają z fenomenu rysy korozyjnej, o której nie wiedziano w chwili zaistnienia okoliczności i nie można było jej wykryć za pomocą dostępnych wówczas urządzeń technicznych.

35 Pomimo że co do zasady za usterki techniczne danej instalacji odpowiedzialna jest osoba, która ją eksploatuje, to jednak nie można wykluczyć, że zjawisko korozji, takie jak opisane we wcześniejszym punkcie niniejszego wyroku, może zostać uznane za stanowiące „przypadek siły wyższej" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 w zakresie, w jakim zdarzenia tego nie można było w żaden sposób przewidzieć z uwagi na dostępny wówczas stan wiedzy technicznej oraz w związku z tym, że właściciel składu nie miał żadnej możliwości jego skontrolowania. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy w niniejszej sprawie warunki te zostały spełnione.

36 Jeżeli chodzi o warunek, zgodnie z którym właściciel składu powinien dochować należytej staranności, to SPMR i Komisja podnoszą, iż warunek ten został spełniony, ponieważ wykazano, że podmiot ten zastosował się do właściwych regulacji technicznych.

37 Aczkolwiek przestrzeganie norm technicznych dotyczących jakości, konstrukcji, utrzymania i eksploatacji rurociągu można uznać za konieczny warunek, aby można było stwierdzić staranne zachowanie, to jednak owo przestrzeganie jako takie nie jest decydujące. W rzeczywistości bowiem należyta staranność oznacza ponadto ciągłe aktywne zachowanie ukierunkowane na wykrycie i ocenę potencjalnych zagrożeń, a także możliwość przedsięwzięcia odpowiednich i skutecznych kroków w celu zapobieżenia urzeczywistnieniu się tych zagrożeń.

38 Ponadto ani okoliczność, iż zgodnie z art. 12 dyrektywy 92/12 otwarcie i działalność składów podatkowych, takich jak rurociąg w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy, jest uzależnione od uzyskania zezwolenia właściwych organów państw członkowskich, ani okoliczność, że właściciel składu podlega obowiązkom wymienionym w art. 13, w szczególności obowiązkowi wyrażenia zgody na kontrolę, ani też okoliczność, że z art. 15 ust. 3 akapit drugi tej dyrektywy, dotyczącego możliwości zwolnienia transportu za pośrednictwem rurociągu olejów mineralnych z obowiązku ustanowienia gwarancji w celu zabezpieczenia ryzyka związanego z transportem wewnątrzwspólnotowym, można wywnioskować, iż prawodawca wspólnotowy uważa za bezpieczny transport za pomocą rurociągu, nie stanowią właściwych kryteriów dla ustalenia, czy spełnione zostały przesłanki zaistnienia przypadku siły wyższej. W rzeczywistości bowiem, co podkreśliła rzecznik generalna w pkt 46 i 47 opinii, po pierwsze zgoda właściciela składu oraz kontrole, którym zostaje on podany, takie jak przewidziane w art. 13, mają na celu jedynie zagwarantować, iż ów właściciel składu posiada stopień wiarygodności wymagany przez system zawieszenia podatku, oraz, po drugie, przyznanie zezwolenia przez właściwe organy na otwarcie i działalność składów podatkowych danego państwa członkowskiego nie czyni tego państwa współodpowiedzialnym z tytułu podatku akcyzowego od produktów, w których nastąpił ubytek w następstwie usterki technicznej objętego zezwoleniem środka transportu.

39 Wreszcie nie można zgodzić się z tym, że podatek akcyzowy nie należy się od utraconych wyrobów z tego powodu, że nie zostały one nigdy dopuszczone do konsumpcji, czego wymaga art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 jako przesłanki wymagalności podatku. W rzeczywistości bowiem, co zostało omówione w pkt 30 niniejszego wyroku, oleje mineralne podlegają podatkowi akcyzowemu na podstawie samej tylko okoliczności ich przywozu na terytorium Wspólnoty i podatek akcyzowy zasadniczo jest wymagalny również w przypadku ubytków i strat, w stosunku do których właściwe organy nie przyznały zwolnienia. Z powyższego wynika, że dopuszczenie do konsumpcji nie ma decydującego znaczenia dla powstania zobowiązania podatkowego.

40 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż pojęcie „siła wyższa" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 obejmuje okoliczności niezależne od właściciela składu, nadzwyczajne i nieprzewidywalne, których konsekwencji nie można było uniknąć pomimo dochowania w tym celu

należytej staranności. Przesłanka, zgodnie z którą okoliczności powinny być niezależne od właściciela składu, nie ogranicza się do okoliczności zewnętrznych wobec niego w sensie materialnym lub psychicznym, lecz obejmuje również okoliczności, które w sposób obiektywny jawią się jako wychodzące spod kontroli właściciela składu lub jako znajdujące się poza sferą jego odpowiedzialności.

W przedmiocie pytania drugiego dotyczącego pojęcia „ubytków powstałych wskutek właściwości produktów" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 92/12

41 W drugim z przedstawionych pytań sąd krajowy usiłuje ustalić, czy ubytki dotyczące części produktów naftowych, które wyciekły z rurociągu, wynikające ze stanu ciekłego tych produktów oraz z właściwości podłoża, na które wyciekły, które to okoliczności przeszkodziły ich odzyskaniu, mogą zostać uznane za „ubytki powstałe wskutek właściwości produktów" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 92/12.

42 Zgodnie z samym brzmieniem tego przepisu, ma on zastosowanie jedynie do ubytków powstałych wskutek właściwości produktów w trakcie określonych transakcji wymienionych w sposób wyczerpujący, włączywszy w to transport. O ile pojęcie „ubytki powstałe wskutek właściwości produktów" może, na co zwrócił uwagę rząd włoski, obejmować ubytki nazywane „technicznymi", tak nie można rozciągnąć go na ubytki przypadkowe.

43 Ponadto z uwagi na okoliczność, iż zwolnienie przewidziane dla takich naturalnych ubytków różni się od zwolnienia przewidzianego w zdaniu pierwszym art. 14 ust. 1 dyrektywy 92/12 dla ubytków wynikających ze zdarzeń losowych lub z siły wyższej,

pierwsze zwolnienie nie może być interpretowane w sposób szeroki tak, aby objęło ono sytuacje, w których nie zostały spełnione przesłanki umożliwiające ubieganie się o drugie zwolnienie.

44 W związku z tym na drugie przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że ubytków dotyczących części produktów, które wyciekły z rurociągu, wynikających ze stanu ciekłego tych produktów oraz z właściwości podłoża, na które wyciekły, które to okoliczności przeszkodziły ich odzyskaniu, nie można uznać za „ubytki powstałe wskutek właściwości produktów" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 92/12.

W przedmiocie kosztów

45 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Pojęcie „siła wyższa" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze 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, zmienionej przez dyrektywę Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r., obejmuje okoliczności niezależne od właściciela**

składu, nadzwyczajne i nieprzewidywalne, których konsekwencji nie można było uniknąć pomimo dochowania w tym celu należytej staranności. Przesłanka, zgodnie z którą okoliczności powinny być niezależne od właściciela składu, nie ogranicza się do okoliczności zewnętrznych wobec niego w sensie materialnym lub psychicznym, lecz obejmuje również okoliczności, które w sposób obiektywny jawią się jako wychodzące spod kontroli właściciela składu lub jako znajdujące się poza sferą jego odpowiedzialności.

2) **Ubytków dotyczących części produktów, które wyciekły z rurociągu, wynikających ze stanu ciekłego tych produktów oraz z właściwości podłoża, na które wyciekły, które to okoliczności przeszkodziły ich odzyskaniu, nie można uznać za „ubytki powstałe wskutek właściwości produktów" w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 92/12 zmienionej przez dyrektywę 94/74.**

Podpisy