



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
ANTHONY'EGO MICHAELA COLLINSA  
przedstawiona w dniu 28 września 2023 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-509/22**

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**  
**przeciwko**  
**Girelli Alcool Srl**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatki akcyzowe – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 7 ust. 4 – Wymagalność podatku akcyzowego – Dopuszczenie produktów do konsumpcji – Zwolnienie w przypadku całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy – Nieprzewidziane okoliczności – Zezwolenie udzielone przez właściwe organy państwa członkowskiego – Nieodwracalna utrata wynikająca z zawinionego w stopniu innym niż poważny zachowania pracownika uprawnionego prowadzącego skład podatkowy

### **Wprowadzenie**

1. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pochodzący od Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy), został złożony w związku z odmową przyznania przez Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (agencję ceł i monopoli, Włochy) (zwaną dalej „agencją ceł”) włoskiej spółce działającej pod firmą Girelli Alcool Srl (zwaną dalej „Girelli”), będącej uprawnionym prowadzącym skład podatkowy alkoholu etylowego oraz zakład jego skazania i pakowania, zwolnienia z podatku akcyzowego w odniesieniu do pewnej ilości czystego alkoholu etylowego, która została nieodwracalnie utracona z powodu błędu, który można przypisać jednemu z pracowników Girelli.

2. Sąd odsyłający zwraca się o udzielenie wskazówek w przedmiocie wykładni art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118/WE<sup>2</sup>. Zapytuje on, czy pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” należy interpretować w ten sam sposób co pojęcie „siły wyższej” oraz czy obejmuje ono swoim zakresem sytuację, w której nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych wynika z niedbalstwa pracownika uprawnionego prowadzącego skład podatkowy lub jego zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny. Sąd odsyłający zastanawia się również nad zgodnością z tym przepisem

<sup>1</sup> Język oryginału: angielski.

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12). Z dniem 13 lutego 2023 r. ta dyrektywa została przekształcona i uchylona dyrektywą Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającą ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, L 58, s. 4).

uregulowania krajowego, które zrównuje, na potrzeby uzyskania zwolnienia z podatku akcyzowego, zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny z nieprzewidzianymi okolicznościami i siłą wyższą. Wreszcie zwraca się on z pytaniem dotyczącym zakresu zezwoleń udzielanych na podstawie tego przepisu przez właściwe organy państw członkowskich.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3. Motywy 8 i 9 dyrektywy 2008/118 przewidują:

„(8) W związku z tym, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich, należy doprecyzować na poziomie [Unii], kiedy wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji i kto jest zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego.

(9) Ponieważ akcyza jest podatkiem od konsumpcji pewnych wyrobów, nie powinna być pobierana w przypadku wyrobów akcyzowych, które w pewnych okolicznościach uległy zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone”.

4. Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

[...]

b) alkohol i napoje alkoholowe objęte [dyrektywą Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21)] i [dyrektywą Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29)];

[...]”.

5. Artykuł 2 dyrektywy 2008/118 brzmi:

„Wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie:

a) ich produkcji [...] na terytorium [Unii Europejskiej];

b) ich importu na terytorium [Unii Europejskiej]”.

6. Rozdział II tej dyrektywy, zatytułowany „Obowiązek podatkowy, zwrot, zwolnienie”, zawiera sekcję 1, zatytułowaną „Miejsce i moment powstania obowiązku podatkowego”, w obrębie której znajduje się art. 7, mający następujące brzmienie:

„1. Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy »dopuszczenie do konsumpcji« oznacza:

- a) opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami;
- b) przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa [Unii] i ustawodawstwa krajowego;
- c) produkcja wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w tym produkcja niezgodna z przepisami;
- d) import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

[...]

4. Za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych wyrobów, nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego.

Na użytek niniejszej dyrektywy wyroby uważa się za całkowicie zniszczone lub nieodwracalnie utracone, gdy nie mogą już zostać wykorzystane jako wyroby akcyzowe.

Całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę danych wyrobów akcyzowych wykazuje się właściwym organom państwa członkowskiego, w którym doszło do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty tych wyrobów, lub – jeżeli nie można określić miejsca, w którym doszło do utraty – państwa członkowskiego, w którym je wykryto, w sposób wymagany przez te organy.

5. Każde państwo członkowskie ustanawia własne zasady i warunki ustalania strat, o których mowa w ust. 4<sup>o</sup>.

### ***Prawo krajowe***

7. Zgodnie z art. 2 ust. 2 decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (dekretu ustawodawczego nr 504 w sprawie tekstu jednolitego przepisów ustawowych dotyczących podatków od produkcji i konsumpcji oraz odpowiednich sankcji karnych i administracyjnych) z dnia 26 października 1995 r.<sup>3</sup>, zmienionego decreto legislativo n. 48 –

<sup>3</sup> Dodatek zwyczajny do GURI nr 279 z dnia 29 listopada 1995 r. (zwanego dalej „dekretem nr 504/1995”).

Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (dekretom ustawodawczym nr 48 wdrażającym dyrektywę 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG) z dnia 29 marca 2010 r.<sup>4</sup>, „podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia produktu do konsumpcji na terytorium kraju”.

8. Artykuł 4 ust. 1 dekretu nr 504/1995 ma następujące brzmienie:

„W przypadku nieodwracalnej utraty lub całkowitego zniszczenia wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy przyznaje się ulgę, jeżeli osoba zobowiązana do zapłaty podatku wykaże, w sposób uznany przez organ podatkowy za zadowalający, że utrata lub zniszczenie wyrobów nastąpiły w wyniku nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej. Z wyłączeniem wyrobów tytoniowych okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, które można przypisać osobom trzecim lub samej osobie zobowiązanej do zapłaty podatku, traktuje się jako nieprzewidziane okoliczności i działanie siły wyższej”.

9. Artykuł 4 ust. 5 dekretu nr 504/1995 stanowi, że „wyroby uważa się za całkowicie zniszczone lub nieodwracalnie utracone, gdy nie mogą już zostać wykorzystane jako wyroby akcyzowe”.

### **Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem**

10. W dniu 26 marca 2014 r., podczas napełniania, w obecności urzędnika agencji ceł, zbiornika znajdującego się w prowadzonym przez Girelli zakładzie skażania alkoholu etylowego, stwierdzono wyciek czystego alkoholu etylowego na podłogę przez zawór, który jeden z pracowników Girelli przez nieuwagę pozostawił otwarty. Część produktu zebrano, ale pozostała część została nieodwracalnie utracona.

11. W dniu 31 marca 2014 r. Girelli zwróciła się do agencji ceł, na podstawie art. 4 ust. 1 dekretu nr 504/1995, z wnioskiem o zwolnienie z podatku akcyzowego w odniesieniu do przypadkowo utraconej ilości czystego alkoholu etylowego.

12. W dniu 5 czerwca 2014 r. agencja ceł oddaliła ów wniosek z tej przyczyny, że utrata nie wynikała z nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej, lecz z nieostrożności i zawinionego zachowania pracownika Girelli.

13. W dniu 25 lipca 2014 r. Girelli przedstawiła agencji ceł uwagi, w których zakwestionowała powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego w odniesieniu do utraconej ilości czystego alkoholu etylowego.

14. W dniu 3 października 2014 r. agencja ceł odrzuciła te uwagi. Wydała ona decyzję zobowiązującą do zapłaty podatku akcyzowego w kwocie 17 476,24 EUR, którą Girelli zaskarżyła do Commissione tributaria provinciale di Milano (sądu ds. podatkowych dla prowincji Mediolan, Włochy). Girelli podniosła w szczególności, iż nie miało miejsca zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, ponieważ czystego alkoholu etylowego nie dopuszczono do konsumpcji, jako że został on nieodwracalnie utracony. Wskazała ona

<sup>4</sup> GURI nr 75 z dnia 31 marca 2010 r.

również, że zdarzenie wywołujące szkodę było rezultatem nieprzewidzianych okoliczności lub, tytułem ewentualnym, „zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny”, ponieważ nastąpiło wskutek nieuwagi jednego z pracowników.

15. Commissione tributaria provinciale di Milano (sąd ds. podatkowych dla prowincji Mediolan) uwzględnił skargę Girelli. Uznał on, że do utraty doszło w wyniku „niezaprzeczalnego braku staranności, którego nie można jednak zakwalifikować jako »poważnego«”.

16. Agencja ceł odwołała się od tego rozstrzygnięcia do Commissione tributaria regionale della Lombardia (sądu ds. podatkowych dla regionu Lombardia, Włochy), który ustalił, że zwolnienie powinno zostać przyznane, ponieważ utrata czystego alkoholu etylowego była nieodwracalna i spowodowana nieprzewidzianymi okolicznościami.

17. Od tego wyroku agencja ceł wniosła do sądu odsyłającego skargę kasacyjną, w której podniosła zasadniczo, iż Commissione tributaria regionale della Lombardia (sąd ds. podatkowych dla regionu Lombardia) naruszył art. 4 dekretu nr 504/1995, gdy orzekł, że niedbalstwo po stronie pracownika Girelli mieści się w zakresie pojęcia „nieprzewidzianych okoliczności” i że, w każdym wypadku, zachowanie tego pracownika było zawinione „w stopniu innym niż poważny”.

18. Sąd odsyłający zauważa, że w odniesieniu do pojęcia nieprzewidzianych okoliczności w jego orzecznictwie przyjmuje się dwojake podejście. Zgodnie z pierwszym podejściem, które ma charakter subiektywny, zobowiązany powinien wykazać, że po jego stronie brak jest winy oraz że szkoda powstała w sposób, którego nie można było przewidzieć ani przewyżczyć przy zachowaniu należytej staranności, stosownie do konkretnych okoliczności danego przypadku. W myśl drugiego podejścia, które ma charakter obiektywny, pozbawiona znaczenia jest okoliczność, czy ta osoba dochowała staranności, czy też dopuściła się niedbalstwa.

19. Sąd odsyłający wskazuje, że z wydanych przez Trybunał wyroków Société Pipeline Méditerranée et Rhône<sup>5</sup> i Latvijas Dzelzceļš<sup>6</sup> można wywnioskować, iż w dziedzinie podatku akcyzowego pojęcie zarówno „siły wyższej”, jak i „nieprzewidzianych okoliczności” obejmuje element obiektywny odnoszący się do okoliczności nadzwyczajnych, niezależnych od podmiotu, a także element subiektywny, polegający na obowiązku zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami nadzwyczajnych zdarzeń poprzez podjęcie odpowiednich środków, niewymagających nadmiernych poświęceń. Wydaje się, że oba te pojęcia wykazują te same cechy. Nawet w przypadku nieprzewidzianych okoliczności muszą zaistnieć „okoliczności niezależne od właściciela składu, nadzwyczajne i nieprzewidywalne, których konsekwencji nie można było uniknąć pomimo dochowania w tym celu należytej staranności”, przy czym „[p]rzesłanka, 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”<sup>7</sup>.

20. Sąd odsyłający zastanawia się, czy zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 może zostać przyznane wówczas, gdy zdarzenie, które spowodowało nieodwracalną utratę wyrobów akcyzowych, wynika z braku staranności, ostrożności lub wiedzy po stronie prowadzącego skład podatkowy albo jego pracownika. Pojęcia „siły wyższej” i „nieprzewidzianych

<sup>5</sup> Wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., C-314/06, EU:C:2007:817 (zwany dalej „wyrokiem SPMR”).

<sup>6</sup> Wyrok z dnia 18 maja 2017 r., C-154/16, EU:C:2017:392 (zwany dalej „wyrokiem Latvijas Dzelzceļš”).

<sup>7</sup> Sąd odsyłający przytacza treść pkt 40 wyroku SPMR. Pierwsze pytanie prejudycjalne in fine należy rozumieć w świetle tego cytatu.

okoliczności” nie mają, z uwagi na swoje elementy obiektywne i subiektywne, zastosowania do zachowania zawinionego, w szczególności do wynikającego z niedbalstwa błędu, które ze swej natury jest zarówno przewidywalne, jak i możliwe do uniknięcia.

21. Sąd odsyłający zwraca się również z pytaniem, czy pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” różni się od pojęcia „siły wyższej” pod względem stopnia staranności, jakiej zainteresowany musi dochować w celu uniknięcia zdarzenia wywołującego szkodę.

22. Zdaniem sądu odsyłającego wydaje się, że poprzez zrównanie zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny z „siłą wyższą” i „nieprzewidzianymi okolicznościami” art. 4 ust. 1 dekretu nr 504/1995 wprowadza dodatkową podstawę zwolnienia z podatku akcyzowego, opartą na subiektywnym kryterium staranności dochowanej przez zainteresowanego.

23. Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się, czy wyrażenie „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego”, którym posłużono się w art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118, można interpretować w ten sposób, iż zezwala ono państwom członkowskim na wskazanie innych ogólnych kategorii mogących prowadzić do zwolnienia z podatku akcyzowego. Uważa on, że systematyka tego przepisu, w którym jest mowa kolejno o „właściwościach tych wyrobów”, „nieprzewidzianych okolicznościach” i „sile wyższej”, może sugerować, iż to wyrażenie ma charakter ograniczający i dopełniający. Odnosi się ono zatem do innych szczególnych zdarzeń, które nie są możliwe do określenia a priori, lecz wykazują związek z pewnymi szczególnymi elementami faktycznymi, które, w zakresie, w jakim podlegają konkretnej i uprzedniej ocenie właściwego organu, mogą uzasadniać wydanie decyzji o zniszczeniu produktu. To stanowisko potwierdza zarówno fakt, że podstawy zwolnienia, w zakresie, w jakim stanowią odstępstwo od zwykłego systemu opodatkowania, należy interpretować w sposób ścisły, jak i użycie słowa „okoliczności” w motywie 9 dyrektywy 2008/118.

24. Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zatem zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1. Po pierwsze, czy pojęcie nieprzewidzianych okoliczności powodujących straty w ramach procedury zawieszenia w rozumieniu art. 7 ust. 4 [dyrektywy 2008/118] należy rozumieć, podobnie jak w przypadku siły wyższej, jako okoliczności niezależne od uprawnionego właściciela składu, nietypowe i nieprzewidywalne, nieuniknione pomimo podjęcia przez niego wszelkich środków ostrożności i obiektywnie pozostające poza jego kontrolą?
2. Ponadto, do celów wyłączenia odpowiedzialności w przypadku nieprzewidzianych okoliczności, czy i w jakim zakresie ma znaczenie dochowanie należytej staranności w celu uniknięcia zdarzenia powodującego szkodę?
3. Tytułem pomocniczym w odniesieniu do dwóch pierwszych pytań – czy przepis taki jak art. 4 ust. 1 [dekretu nr 504/1995], zrównujący z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej niedbalstwo (tej samej osoby lub osób trzecich), jest zgodny z uregulowaniem art. 7 ust. 4 [dyrektywy 2008/118], które nie zawiera dalszych przesłanek, w szczególności w odniesieniu do »winy« sprawcy zdarzenia lub działającego podmiotu?
4. Wreszcie, czy zwrot zawarty również we wskazanym art. 7 ust. 4 »lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego« można rozumieć w ten sposób, że zezwala on państwu członkowskiemu na wskazanie innej ogólnej kategorii (niedbalstwa) mogącej mieć wpływ na definicję dopuszczenia do konsumpcji w przypadku zniszczenia lub

utruty produktu, czy też zwrot ten nie może obejmować takiej klauzuli, ponieważ należy go rozumieć raczej jako odnoszący się do konkretnych przypadków, dopuszczanych indywidualnie lub w każdym razie ustalanych według sytuacji, w których określono ich cechy obiektywne?”.

25. Girelli, rząd włoski i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Trybunał skierował do Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji pytania wymagające odpowiedzi na piśmie. Instytucje te odpowiedziały na nie w określonym terminie. Na rozprawie w dniu 7 czerwca 2023 r. Girelli i Komisja przedstawiły swe wystąpienia ustne i udzieliły odpowiedzi na pytania Trybunału.

## Ocena prawna

### *W przedmiocie dopuszczalności*

26. Girelli, nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności odesłania prejudycjalnego, twierdzi, że pytania prejudycjalne wykraczają poza zakres sporu w postępowaniu głównym. Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 i art. 2 ust. 2 dekretu nr 504/1995 podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji. Czysty alkohol etylowy, po tym jak uległ rozlaniu na podłogę w zakładzie skażania, „nie mógł już zostać wykorzystany” jako wyrób akcyzowy, a tym samym doszło do jego nieodwracalnej utraty<sup>8</sup> w taki sposób, że w żadnych okolicznościach nie można było uznać, iż został on dopuszczony do konsumpcji.

27. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy, przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy, zarówno ocena, czy dla wydania wyroku jest niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, z którymi występuje. W związku z tym, jeśli pytania prejudycjalne dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia. Takie pytania korzystają zatem z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego złożonego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej lub gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania<sup>9</sup>.

28. Rozpatrzenie odesłania prejudycjalnego wymaga ustalenia, czy, w świetle opisanych w nim okoliczności, nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych może zostać uznana za dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Wbrew twierdzeniom Girelli okoliczność, że wyroby akcyzowe uległy całkowitemu zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone, niekoniecznie oznacza, iż nie miało miejsca ich dopuszczenie do konsumpcji. Jak wynika z motywu 9 dyrektywy 2008/118, jedynie „w pewnych okolicznościach”, określonych w jej art. 7 ust. 4, jest tak, że w przypadku gdy takie towary ulegają całkowitemu zniszczeniu lub zostają nieodwracalnie utracone, nie można pobrać od nich akcyzy. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, czy sytuacja taka jak ta w postępowaniu głównym może być zaliczona w poczet owych okoliczności.

<sup>8</sup> Girelli powołuje się na art. 7 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 2008/118 i na art. 4 ust. 5 dekretu nr 504/1995.

<sup>9</sup> Wyrok z dnia 13 października 2022 r., Baltijas Starptautiskā Akadēmija i Stockholm School of Economics in Riga, C-164/21 i C-318/21, EU:C:2022:785, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo.

29. Z powyższego wynika, że pytania prejudycjalne są użyteczne i istotne dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem odsyłającym. W związku z tym proponuję Trybunałowi, by udzielił na nie odpowiedzi.

### *Co do istoty*

#### *W przedmiocie pytania pierwszego*

30. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” zawarte w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy rozumieć, podobnie jak pojęcie „siły wyższej”, jako okoliczności niezależne od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nadzwyczajne i nieprzewidywalne, których konsekwencji nie można było uniknąć pomimo dochowania w tym celu należytej staranności i które w sposób obiektywny jawią się jako wychodzące spod kontroli prowadzącego skład podatkowy lub ze sfery jego odpowiedzialności<sup>10</sup>.

31. Dyrektywa 2008/118 nie zawiera definicji pojęcia „nieprzewidzianych okoliczności” oraz „siły wyższej” ani nie odwołuje się w tym celu do porządków prawnych państw członkowskich<sup>11</sup>.

32. Wydaje się, że w swoich uwagach na piśmie Girelli powołuje się na art. 7 ust. 5 dyrektywy 2008/118, aby argumentować, iż państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem uznania, gdy przyznają zwolnienie z podatku akcyzowego. Rząd włoski i Komisja podnoszą, moim zdaniem słusznie, że zawarte w tym przepisie odesłanie do zasad i warunków krajowych nie zmienia znaczenia pojęć „nieprzewidzianych okoliczności” i „siły wyższej”, o których mowa w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118<sup>12</sup>. Jak na rozprawie wyjaśniła Komisja, zakres uznania pozostawiony państwom członkowskim przez art. 7 ust. 5 dyrektywy 2008/118 ogranicza się do kwestii pobocznych. Zalicza się do nich niezbędne formalności, terminy na zgłoszenie zniszczenia lub utraty wyrobów akcyzowych albo terminy na wystąpienie do właściwych organów o udzielenie zezwolenia na zniszczenie takich towarów, jak również dowody, które należy przedłożyć w celu wykazania, że doszło do takiego zniszczenia lub takiej utraty, bądź też w celu wykazania zaistnienia nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej.

33. Podejście, za którym opowiadają się rząd włoski i Komisja, znajduje potwierdzenie w motywie 8 dyrektywy 2008/118, który przewiduje, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich. Motyw ten wyjaśnia również, dlaczego w art. 7 ust. 2 dyrektywy 2008/118 precyzyjnie wskazano, kiedy uznaje się, że wyroby akcyzowe zostają dopuszczone do konsumpcji oraz, co za tym idzie, kiedy, zgodnie z jej art. 7 ust. 1, podatek akcyzowy od tych wyrobów staje się wymagalny. W zakresie, w jakim znaczenie i zakres pojęć

<sup>10</sup> Treść tego pytania opiera się zasadniczo na sformułowaniach, którymi Trybunał posłużył się w pkt 23 i 33 wyroku SPMR w celu zdefiniowania pojęcia „siły wyższej” w kontekście 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. 1992, L 76, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 179), zmienionej dyrektywą Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. 1994, L 365, s. 46 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 264). Zobacz także pkt 36 niniejszej opinii.

<sup>11</sup> Unijny porządek prawny co do zasady nie definiuje swoich pojęć w oparciu o jeden krajowy porządek prawny lub większą ich liczbę, chyba że wyraźnie to stanowi. Zobacz podobnie wyrok SPMR, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>12</sup> Ibidem.

„nieprzewidzianych okoliczności” i „siły wyższej” stanowią elementy istotne przy określaniu wymagalności podatku akcyzowego<sup>13</sup>, pojęcia te siłą rzeczy mają charakter autonomiczny i powinny być stosowane jednolicie w całej Unii Europejskiej<sup>14</sup>.

34. Wynika stąd, że, o ile art. 7 ust. 5 dyrektywy 2008/118 pozostawia państwom członkowskim zakres uznania w odniesieniu do przyznawania zwolnień z podatku akcyzowego, o tyle ów zakres uznania nie wpływa na definicje „nieprzewidzianych okoliczności” i „siły wyższej”, które znajdują się w jej art. 7 ust. 4.

35. Trybunał nie dokonał jak dotąd wykładni pojęć „nieprzewidzianych okoliczności” i „siły wyższej” zawartych w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118. W wyroku SPMR, w którym interpretowano art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12, będącej poprzedniczką dyrektywy 2008/118, Trybunał analizował pojęcie „siły wyższej” w kontekście podatków akcyzowych<sup>15</sup>. Stwierdził on, że struktura i cele dyrektywy 92/12 nie wymagają, aby czynniki składające się na „siłę wyższą”, wynikające z jego orzecznictwa dotyczącego innych dziedzin prawa Unii<sup>16</sup>, były interpretowane i stosowane w szczególny sposób<sup>17</sup>. Trybunał orzekł więc, że definicja siły wyższej, którą przyjął w owych innych dziedzinach prawa Unii, ma zastosowanie również w przypadku art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12<sup>18</sup>. Zgodnie z tą definicją, którą można określić mianem „zwyczajowej”, pojęcie „siły wyższej” nie wymaga absolutnej niemożliwości, lecz powinno być rozumiane jako okoliczności niezależne od podmiotu, nadzwyczajne i niemożliwe do przewidzenia, których skutków nie można było uniknąć pomimo dochowania należytej staranności<sup>19</sup>. W związku z tym siła wyższa obejmuje dwa elementy, mianowicie element obiektywny dotyczący charakteru okoliczności, będących okolicznościami nadzwyczajnymi i niezależnymi od danego podmiotu, oraz element subiektywny, polegający na obowiązku zabezpieczenia się przez ten podmiot przed skutkami nadzwyczajnych zdarzeń w drodze przedsięwzięcia odpowiednich środków, jednak bez konieczności nadmiernych poświęceń<sup>20</sup>.

36. Trybunał orzekł zatem, że uprawniony prowadzący skład podatkowy może się ubiegać o skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 „tylko wówczas [...], jeżeli wykaże istnienie okoliczności od niego niezależnych, nadzwyczajnych i niemożliwych do przewidzenia, których skutków nie można było uniknąć pomimo dochowania wszystkich środków należytej staranności”. Stosowanie owych warunków w kontekście tego przepisu nie ma prowadzić do nałożenia na uprawnionego prowadzącego skład podatkowy bezwzględnej odpowiedzialności za ubytki produktów objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Przesłanka, zgodnie z którą okoliczności mają być niezależne od uprawnionego

<sup>13</sup> Zobacz art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118.

<sup>14</sup> Zobacz podobnie wyrok SPMR, pkt 22.

<sup>15</sup> Dyrektywa 2008/118 uchyliła i zastąpiła dyrektywę 92/12 ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r. Zgodnie z art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12 „[u]prawieni właściciele składów są zwolnieni od podatków za występujące ubytki w ramach systemu zawieszenia, które zostają przypisane czynnikom losowym lub sile wyższej oraz ustalone przez [organy] zainteresowane[go] państw[a] członkowskie[go]”.

<sup>16</sup> Chodzi tutaj na przykład o regulacje rolne lub zasady dotyczące terminów zaskarżenia ustanowione w art. 45 statutu Trybunału Sprawiedliwości.

<sup>17</sup> Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ponieważ pojęcie siły wyższej nie ma jednakowej treści w różnych dziedzinach stosowania prawa Unii, jego znaczenie należy ustalać w oparciu o ramy prawne, w których wywiera ono skutki (zob. wyrok SPMR, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak zauważyła rzecznik generalna J. Kokott w opinii w sprawie Société Pipeline Méditerranée et Rhône (C-314/06, EU:C:2007:457, pkt 31) oraz w opinii w sprawie Komisja/Włochy (C-334/08, EU:C:2010:187, pkt 21), definicja siły wyższej ma zasięg ogólny.

<sup>18</sup> Wyrok SPMR, pkt 25–31.

<sup>19</sup> Wyrok SPMR, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

<sup>20</sup> Wyrok SPMR, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

prowadzącego skład podatkowy, nie ogranicza się do okoliczności znajdujących się poza jego osobą w sensie fizycznym lub psychicznym, lecz powinna być rozumiana jako przewidująca okoliczności „które w sposób obiektywny jawią się jako znajdujące się poza kontrolą uprawnionego właściciela składu lub znajdujące się poza sferą jego odpowiedzialności”<sup>21</sup>.

37. Moim zdaniem poszczególne etapy procesu rozumowania, który doprowadził Trybunał do sformułowania tych wniosków, można zastosować w odniesieniu do definicji pojęcia „siły wyższej” na potrzeby stosowania art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118.

38. Przede wszystkim z łącznej lektury motywów 2 i 8 oraz art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118 jasno wynika, że owa dyrektywa ma na celu zapewnienie właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego wyrobów akcyzowych. W związku z tym zawiera ona ogólne zasady przewidujące, że pojęcie podatku akcyzowego oraz warunki jego wymagalności mają być identyczne we wszystkich państwach członkowskich<sup>22</sup>.

39. Następnie, jak stanowi art. 2 dyrektywy 2008/118, wyroby akcyzowe<sup>23</sup> podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie ich produkcji lub ich importu na terytorium Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 ów podatek staje się wymagalny dopiero w momencie ich dopuszczenia do konsumpcji. Jej art. 7 ust. 2 lit. a) stanowi, że dopuszczenie do konsumpcji oznacza między innymi opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, w tym opuszczenie niezgodne z przepisami<sup>24</sup>.

40. Wreszcie z wykładni a contrario art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 wynika, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy należy traktować jako dopuszczenie do konsumpcji, z wyjątkiem przypadków wyczerpująco wymienionych w tym przepisie, wśród których znajdują się nieprzewidziane okoliczności oraz działanie siły wyższej<sup>25</sup>.

41. Oznacza to, że w kontekście dyrektywy 2008/118 podatki akcyzowe są, co do zasady, wymagalne również w przypadku wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, które uległy całkowitemu zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone. Jak słusznie stwierdziła Komisja w swoich uwagach na piśmie oraz w odpowiedzi na jedno z pytań pisemnych Trybunału, zwolnienie, które przewidziano w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 w przypadkach, gdy wyroby akcyzowe ulegają zniszczeniu lub zostają utracone między innymi wskutek nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej, stanowi odstępstwo od tej zasady ogólnej i w związku z tym powinno być interpretowane w sposób ścisły<sup>26</sup>.

42. Proponuję zatem, aby „zwyczajowa” definicja „siły wyższej”, którą Trybunał przyjął w wyroku SPMR w kontekście art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12, z uwzględnieniem wyjaśnień zawartych w pkt 32 i 33 tego wyroku<sup>27</sup>, znalazła zastosowanie również w kontekście art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118. Pogląd ten wydaje się potwierdzać stwierdzenie Trybunału,

<sup>21</sup> Wyrok SPMR, pkt 31–33.

<sup>22</sup> Porównaj ustalenia poczynione w pkt 27 wyroku SPMR.

<sup>23</sup> W myśl art. 1 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2008/118 do wyrobów akcyzowych zalicza się alkohol.

<sup>24</sup> Porównaj ustalenia poczynione w pkt 28 wyroku SPMR.

<sup>25</sup> Warunki, w jakich wyroby uważa się za całkowicie zniszczone lub nieodwracalnie utracone, określono w art. 7 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 2008/118, natomiast warunki odnoszące się do wykazywania takiego zniszczenia lub takiej utraty określono w akapicie trzecim tego przepisu.

<sup>26</sup> Porównaj ustalenie poczynione w pkt 30 wyroku SPMR. Zobacz motyw 9 dyrektywy 2008/118, w którym jest mowa o „pewnych okolicznościach”.

<sup>27</sup> Zobacz pkt 35, 36 niniejszej opinii.

zawarte w wyroku IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, zgodnie z którym skoro odpowiednie przepisy dyrektywy 92/12 mają zasadniczo identyczną treść jak przepisy dyrektywy 2008/118, to jego orzecznictwo dotyczące pierwszej z tych dyrektyw ma też zastosowanie do drugiej z nich<sup>28</sup>.

43. Jeśli chodzi o znaczenie i zakres pojęcia „nieprzewidzianych okoliczności”, którym posłużono się w art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118, szczególnie trafne wydają się być poczynione przez sąd odsyłający, rząd włoski oraz Komisję nawiązania do wyroku Latvijas Dzelzceļš. W sprawie zakończonej wydaniem tego wyroku analizowano, czy wyciek rozpuszczalnika z cysterny, spowodowany nieprawidłowym zamknięciem lub uszkodzeniem urządzenia dolnego rozładunku wagonu cysterny, może zostać uznany za nieprzewidzianą okoliczność lub siłę wyższą w rozumieniu art. 206 ust. 1 rozporządzenia (EWG) nr 2913/92<sup>29</sup>. W wyroku tym Trybunał orzekł, że w kontekście przepisów celnych zarówno pojęcie „siły wyższej”, jak i „nieprzewidzianych okoliczności” obejmuje element obiektywny oraz element subiektywny, które opisano w pkt 35 niniejszej opinii<sup>30</sup>. Tym samym Trybunał nadał owym dwóm pojęciom tę samą treść i powtórzył swoją „zwyczajową” definicję siły wyższej<sup>31</sup>. Wydaje się, że nie ma powodu, dla którego przyjęte w wyroku Latvijas Dzelzceļš podejście, w ramach którego przyrównano do siebie, na potrzeby stosowania art. 206 ust. 1 kodeksu celnego, pojęcia „siły wyższej” i „nieprzewidzianych okoliczności”, nie powinno być również stosowane w odniesieniu do art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118<sup>32</sup>.

44. Na poparcie tego wniosku pragnę zauważyć, po pierwsze, że oba te przepisy mają podobną treść.

45. Po drugie, w wyroku Latvijas Dzelzceļš Trybunał orzekł, że art. 206 ust. 1 kodeksu celnego stanowi odstępstwo od zasady ustanowionej w jego art. 204 ust. 1 lit. a), w którym określono okoliczności, w jakich powstaje dług celny w przywozie, oraz że, w związku z tym, pojęcia „siły wyższej” i „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu pierwszego z tych przepisów należy interpretować w sposób ścisły<sup>33</sup>. Oba te pojęcia mogą mieć wpływ na wymagalność podatku akcyzowego w kontekście zwolnienia z podatku akcyzowego, które zostało przewidziane w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118. W związku z tym je również należy, jako odstępstwo od zasady ogólnej, interpretować w sposób ścisły<sup>34</sup>.

46. Jak w swoich uwagach na piśmie wskazał rząd włoski, Trybunał, w swoim wyroku Dansk Transport og Logistik<sup>35</sup>, zwrócił uwagę na „podobieństwa między należnościami celnymi i akcyzą w zakresie, w jakim obowiązek ich zapłaty wiąże się z przywozem towarów do [Unii Europejskiej], a następnie wprowadzeniem ich do obrotu gospodarczego w państwach członkowskich”.

<sup>28</sup> Wyrok z dnia 9 czerwca 2022 r., IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, pkt 37.

<sup>29</sup> Rozporządzenie Rady z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zmienione rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. 2005, L 117, s. 13) (zwane dalej „kodeksem celnym”). Artykuł 206 ust. 1 kodeksu celnego stanowi między innymi, iż w drodze odstępstwa od jego art. 204 ust. 1 lit. a) uważa się, iż dług celny w przywozie nie powstał w odniesieniu do określonego towaru, gdy osoba, której to dotyczy, udowodni, że niewykonanie obowiązków wynikających z zastosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty, spowodowane było całkowitym zniszczeniem lub nieodwracalną utratą tego towaru ze względu na jego charakter, nieprzewidziane okoliczności lub działanie siły wyższej.

<sup>30</sup> Wyrok Latvijas Dzelzceļš, pkt 61. Zobacz także, w kontekście przepisów celnych, wyrok z dnia 4 lutego 2016 r., C & J Clark International i Puma, C-659/13 i C-34/14, EU:C:2016:74, pkt 192.

<sup>31</sup> Zobacz pkt 35 niniejszej opinii.

<sup>32</sup> Na poparcie swojego twierdzenia zawartego w pkt 61 wyroku Latvijas Dzelzceļš Trybunał powołuje się między innymi na wyrok SPMR. Jak wyjaśniono w pkt 35 niniejszej opinii, Trybunał, w odniesieniu do pojęcia „siły wyższej” w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12, również przyjął „zwyczajową” definicję tego pojęcia stosowaną w innych dziedzinach prawa Unii.

<sup>33</sup> Wyrok Latvijas Dzelzceļš, pkt 58, 62.

<sup>34</sup> Zobacz pkt 39–41 niniejszej opinii.

<sup>35</sup> Wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r. (C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 84).

Trybunał orzekł, że ze względu na te podobieństwa i na potrzebę zapewnienia jednolitej interpretacji mających zastosowanie przepisów Unii należy stwierdzić, iż należności akcyzowe wygasają w tych samych okolicznościach co należności celne.

47. Wreszcie z orzecznictwa Trybunału dotyczącego innych dziedzin prawa Unii wynika, że porządek prawny Unii nie rozróżnia wyraźnie między pojęciami „nieprzewidywalnych okoliczności” i „siły wyższej”, lecz w rzeczywistości zrównuje je ze sobą<sup>36</sup>. Jak zauważyła rzecznik generalna J. Kokott w opinii w sprawie SPMR<sup>37</sup>, Trybunał często bada te dwa pojęcia łącznie, w oparciu o te same kryteria oraz bez podawania bliższych wyjaśnień na temat dzielących je różnic. Na przykład w wyroku RF/Komisja<sup>38</sup>, w którym analizowano uregulowania dotyczące terminów procesowych, zawarte w art. 45 statutu Trybunału Sprawiedliwości, Trybunał orzekł, że „pojęcia »nieprzewidywalnych okoliczności« i »siły wyższej« obejmują te same elementy i mają takie same skutki prawne”. Podążając owym tokiem rozumowania, można zauważyć, że w tych bardzo rzadkich przypadkach, w których Trybunał definiował odrębnie pojęcie „nieprzewidywalnych okoliczności”, posługiwał się on dokładnie tymi samymi sformułowaniami, których używał w celu zdefiniowania pojęcia „siły wyższej”<sup>39</sup>.

48. Jeśli chodzi o zawarte w pytaniu pierwszym in fine odniesienie do faktu, że okoliczności muszą „obiektywnie pozostawać poza kontrolą uprawnionego właściciela składu”, dotyczy ono elementu obiektywnego składającego się na pojęcie „nieprzewidywalnych okoliczności” i należy je odczytywać w świetle pkt 32 i 33 wyroku SPMR, jak zostało to wyjaśnione w pkt 36 niniejszej opinii. Pragnę ponownie wskazać, że nie widzę powodu, dla którego wnioski sformułowane w tych punktach w odniesieniu do pojęcia „siły wyższej” nie powinny mieć zastosowania do pojęcia „nieprzewidywalnych okoliczności”.

49. W świetle powyższego zgadzam się z rządem włoskim i Komisją, że pojęcie „nieprzewidywalnych okoliczności”, o którym mowa w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, należy interpretować, podobnie jak znajdujące się w tym przepisie pojęcie „siły wyższej”, jako odnoszące się do okoliczności niezależnych od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nadzwyczajnych i nieprzewidywalnych, których konsekwencji nie można było uniknąć pomimo dochowania w tym celu należytej staranności<sup>40</sup>. Przesłanka, zgodnie z którą okoliczności mają być niezależne od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nie ogranicza się do okoliczności zewnętrznych wobec niego w sensie materialnym lub psychicznym, lecz obejmuje okoliczności, które w sposób obiektywny jawią się jako znajdujące się poza jego kontrolą lub sferą odpowiedzialności.

<sup>36</sup> W opinii w sprawach połączonych C & J Clark International i Puma (C-659/13 i C-34/14, EU:C:2015:620) rzecznik generalny Y. Bot posunął się wręcz do stwierdzenia, że „[w] rzeczywistości pojęcie nieprzewidywalnych okoliczności pokrywa się z pojęciem siły wyższej” (pkt 135). W opinii w sprawie RF/Komisja (C-660/17 P, EU:C:2019:67) rzecznik generalny N. Wahl przyjął bardziej wyważone podejście, gdy stwierdził, że „[c]hociaż [...] Trybunał nigdy nie dokonał wyraźnego rozróżnienia między tymi dwoma pojęciami, wydaje się rozsądne przypuszczać, że ich zakres nie jest tożsamy” (pkt 33). Jego zdaniem pojęcie „siły wyższej” odnosi się do „bardziej ograniczonego zbioru zdarzeń ekstremalnych”, do „siły zewnętrznej, która uniemożliwia stronie wywiązanie się ze zobowiązania i nie pozostawia jej żadnej alternatywnej drogi działania” (pkt 35), podczas gdy pojęcie nieprzewidywalnych okoliczności jest „nieco bardziej elastyczne” i „[m]oże obejmować szerszy zbiór okoliczności, które nie wpisują się w zakres pojęcia siły wyższej” (pkt 36). Niemniej jednak uważa on, że „[d]o pewnego stopnia definicja tych pojęć w ich wzajemnej relacji jest kwestią osobistego osądu”, że „mogą one się nawet częściowo pokrywać” oraz że „[n]iezależnie od zastosowanego rozgraniczenia tych pojęć jasne jest [...], że są one bardzo ściśle ze sobą powiązane i określają zbiór wyjątkowych okoliczności” (pkt 37). Rzecznik generalny N. Wahl wywodzi stąd wniosek, że „istnienie »nieprzewidywalnych okoliczności lub siły wyższej« należy zatem oceniać wspólnie, jak klaster pojęciowy” (pkt 41).

<sup>37</sup> Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie SPMR (C-314/06, EU:C:2007:457, pkt 27). Zobacz także podobnie opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie RF/Komisja (C-660/17 P, EU:C:2019:67, pkt 30).

<sup>38</sup> Wyrok z dnia 19 czerwca 2019 r. (C-660/17 P, EU:C:2019:509, pkt 37). Zobacz także podobnie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 30 września 2014 r., Faktor B. i W. Gęšina/Komisja (C-138/14 P, EU:C:2014:2256, pkt 19).

<sup>39</sup> Zobacz na przykład postanowienie z dnia 21 września 2012 r., Noscira/OHIM, C-69/12 P, EU:C:2012:589, pkt 39.

<sup>40</sup> Można zauważyć, że – wbrew brzmieniu pytania pierwszego in fine – zgodnie z orzecznictwem Trybunału niemożliwe do uniknięcia mają być „konsekwencje”, a nie „okoliczności”.

*W przedmiocie pytania drugiego*

50. W ramach pytania drugiego zwrócono się w istocie o ustalenie, czy dla uznania, że zaistniały nieprzewidziane okoliczności w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, konieczne jest, aby uprawniony prowadzący skład podatkowy dochował należytej staranności w celu uniknięcia zdarzenia wywołującego szkodę.

51. Zdaniem rządu włoskiego i Komisji to pytanie dotyczy elementu subiektywnego składającego się na pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności”. W związku z tym Komisja uważa, że sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy należyta staranność może mieć znaczenie w odniesieniu do spoczywającego na uprawnionym prowadzącym skład podatkowy obowiązku zabezpieczenia się przed skutkami nadzwyczajnych zdarzeń poprzez podjęcie odpowiednich środków, niewymagających nadmiernych poświęceń.

52. Patrząc z tej perspektywy, podzielam pogląd Komisji, zgodnie z którym ustalenia Trybunału zawarte w wyroku SPMR<sup>41</sup> mogą być zastosowane analogicznie celem określenia, czy w okolicznościach niniejszej sprawy zaistniał element subiektywny. Z pkt 37 tego wyroku wynika, że choć przestrzeganie norm technicznych dotyczących zaplanowanej do przeprowadzenia czynności można uznać za konieczny warunek stwierdzenia dochowania staranności, to należyta staranność oznacza ponadto ciągle aktywne zachowanie ukierunkowane na wykrycie i ocenę potencjalnych zagrożeń, jak też możliwość przedsięwzięcia odpowiednich i skutecznych kroków w celu zapobieżenia urzeczywistnieniu się tych zagrożeń.

53. W świetle tych konstatacji sąd odsyłający powinien ustalić, czy, w postępowaniu głównym, uprawniony prowadzący skład podatkowy nie tylko przestrzegał norm technicznych mających zastosowanie w przypadku czynności napełniania zbiornika alkoholem etylowym, lecz również czy, mając na uwadze urządzenia mechaniczne wykorzystywane do napełniania zbiornika, wykrył i ocenił potencjalne zagrożenie wyciekami oraz podjął wszelkie niezbędne środki w celu zapobieżenia urzeczywistnieniu się tego zagrożenia. Co się tyczy tej ostatniej kwestii, sąd odsyłający mógłby zweryfikować, jak zresztą sam to sugeruje, czy uprawniony prowadzący skład podatkowy zainstalował urządzenia zabezpieczające, które uniemożliwiłyby otwarcie zaworów podczas napełniania zbiornika. Zgadzam się z rządem włoskim, że zastosowanie tego rodzaju środka zabezpieczającego nie wiązałoby się z nadmiernym poświęceniem.

54. Z treści drugiego pytania prejudycjalnego oraz z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednak, że sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem o staranność, jakiej uprawniony prowadzący skład podatkowy powinien dochować nie tyle w celu zabezpieczenia się przed skutkami nadzwyczajnego zdarzenia, co raczej w celu zapobieżenia jego wystąpieniu w pierwszej kolejności.

55. Pytanie drugie, jeżeli rozumieć je właśnie w ten sposób, dotyczy zarówno elementu subiektywnego, jak i elementu obiektywnego, które łącznie składają się na nieprzewidziane okoliczności.

<sup>41</sup> W tej sprawie węglowodór wyciekł z rurociągu, którym był transportowany w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy. Operator rurociągu uznał, że wycieki z rurociągu i jego pęknięcie były spowodowane fenomenem rasy korozyjnej. Wystąpił on z wnioskiem o zwolnienie utraconego węglowodoru z podatku akcyzowego. Organ administracji oddalił ten wniosek, ponieważ uznał, że nie zostały spełnione przesłanki dające operatorowi rurociągu prawo do powoływania się na siłę wyższą.

56. W tym względzie można dopatrzeć się analogii z okolicznościami, na tle których wydano wyrok *Latvijas Dzelzceļš*, w którym analizowano między innymi kwestię, czy wyciek rozpuszczalnika z cysterny należy uznać za przypadek nieprzewidzianych okoliczności lub siły wyższej. Przyjąwszy założenie, że wyciek został spowodowany nieprawidłowym zamknięciem urządzenia rozładunku, Trybunał stwierdził, iż nie stanowił on okoliczności nadzwyczajnej lub niezależnej od podmiotu gospodarczego działającego w dziedzinie transportu substancji płynnych, lecz raczej skutek braku dochowania staranności zwykle wymaganej w ramach prowadzonej przez niego działalności. W związku z tym orzekł on, że ani element obiektywny, ani element subiektywny, które składają się na pojęcia „siły wyższej” i „nieprzewidzianych okoliczności”, nie zostały spełnione<sup>42</sup>.

57. W niniejszej sprawie uważam, że gdyby nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych została przypisana niedbalstwu pracownika uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, którego dopuścił się on w toku wykonywania swoich obowiązków, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, nie wystąpiłby element obiektywny nieprzewidzianych okoliczności. Tego rodzaju zachowanie nie stanowi okoliczności nadzwyczajnej i niezależnej od tego podmiotu, natomiast w sposób oczywisty podlega jego kontroli lub znajduje się w sferze jego odpowiedzialności.

58. Jeśli chodzi o element subiektywny, który obejmuje ocenę zachowania zainteresowanego, jestem zdania, że brak winy, niezależnie od tego, czy rozumieć ją jako zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, czy też jako niedbalstwo, jest niezbędnym warunkiem zaistnienia nieprzewidzianych okoliczności. Takie okoliczności nie zachodzą wówczas, gdy osoba nie dochowuje staranności, która jest zwykle wymagana od osób prowadzących daną działalność gospodarczą.

59. W świetle tych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytanie drugie udzielił następującej odpowiedzi: art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że dla uznania, iż zaistniały nieprzewidziane okoliczności, konieczne jest, aby uprawniony prowadzący skład podatkowy dochował należytej staranności w celu uniknięcia zdarzenia wywołującego szkodę.

#### *W przedmiocie pytania trzeciego*

60. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, niezależnie od tego, czy można je przypisać osobie zobowiązanej do zapłaty podatku czy też osobie trzeciej, zrównuje się z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej.

61. Z mojej analizy pytań pierwszego i drugiego wynika, że niedbalstwo lub zachowanie, które można uznać za zawinione w stopniu innym niż poważny, które można przypisać danemu podmiotowi lub jednemu z jego pracowników, nie stanowi nieprzewidzianych okoliczności ani siły wyższej w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118. Zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, którego dopuszcza się nie osoba zobowiązana do zapłaty podatku bądź jej pracownik, lecz osoba trzecia, może stanowić nieprzewidziane okoliczności lub siłę wyższą w rozumieniu tego przepisu jedynie w zakresie, w jakim w okolicznościach danego przypadku zaistniał element obiektywny i subiektywny tych pojęć.

<sup>42</sup> Wyrok *Latvijas Dzelzceļš*, pkt 63.

62. W tym kontekście w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 wyczerpująco wymieniono okoliczności, w jakich całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie należy uważać za dopuszczenie do konsumpcji, a tym samym w jakich nie powodują one powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego. W przepisie tym nie ma mowy o zachowaniu zawinionym w stopniu innym niż poważny. Jak w odpowiedzi na pytanie pisemne Trybunału wskazała Komisja, ograniczenie zwolnienia z podatku akcyzowego do wymienionych w nim trzech przypadków wynika z faktu, że dyrektywa 2008/118 ma na celu między innymi zapobieganie oszustwom i nadużyciom. Prawodawca Unii uznał, że okoliczności wymienione w tym przepisie opierają się na domniemaniu wykluczającym jakiekolwiek ryzyko oszustwa lub nadużycia. To domniemanie nie może znaleźć zastosowania w przypadku zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny, niezależnie od tego czy można je przypisać osobie zobowiązanej do zapłaty podatku, czy też osobie trzeciej.

63. Z racji faktu, że art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 stanowi odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatki akcyzowe są wymagalne również w przypadku wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, które uległy całkowitemu zniszczeniu lub zostały nieodwracalnie utracone<sup>43</sup>, należy go interpretować w sposób ścisły. Wynika stąd, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać dodatkowych podstaw zwolnienia z podatku akcyzowego, które nie zostały wymienione w tym przepisie. Jak w swoich uwagach na piśmie wydaje się przyznawać rząd włoski, zezwolenie państwom członkowskim na takie działanie byłoby sprzeczne z celem wyrażonym w motywie 8 dyrektywy 2008/118, zgodnie z którym dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby pojęcie i warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich.

64. Proponuję zatem, by na pytanie trzecie Trybunał udzielił następującej odpowiedzi: art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny zrównuje się z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej.

#### *W przedmiocie pytania czwartego*

65. Pytanie czwarte dotyczy tego, czy zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego”, którym posłużono się w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, należy interpretować w ten sposób, że zezwala on państwom członkowskim na dodanie do wymienionych w tym przepisie okoliczności, w których całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych nie stanowią dopuszczenia do konsumpcji, ogólnej okoliczności opartej na zachowaniu zawinionym w stopniu innym niż poważny.

66. Podzielam punkt widzenia rządu włoskiego i Komisji, zgodnie z którym analizowane wyrażenie należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono do możliwości udzielenia przez właściwe organy krajowe zezwolenia na zniszczenie wyrobów akcyzowych w poszczególnych przypadkach, w których zwolnienie z podatku akcyzowego jest uzasadnione konkretnymi warunkami lub potrzebami. W szczególności termin „zezwolenie”, jeżeli odczytywać go w jego kontekście, odnosi się do przysługującego owym organom prawa do udzielania zezwoleń w indywidualnych przypadkach. Nie daje on państwom członkowskim możliwości dodania, w drodze przepisów ustawowych, dodatkowych okoliczności do tych, które wymieniono w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118.

<sup>43</sup> Zobacz pkt 41 niniejszej opinii.

67. Okoliczność, że rozważany zwrot rozpoczyna się od słów „wynikają z”, implikuje również niewątpliwie, jak słusznie wskazuje Komisja, iż zezwolenie musi być wcześniejsze aniżeli zdarzenie, którego zajście ono dopuszcza. Z samej swej natury zdarzenia nieprzewidziane, takie jak nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych, nie mogą być przedmiotem uprzedniego zezwolenia.

68. Jak wyjaśniono w pkt 63 niniejszej opinii, dopuszczenie, aby państwa członkowskie mogły wskazywać, w drodze zezwoleń udzielanych na podstawie art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, dodatkowe ogólne okoliczności, w jakich całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych nie byłyby uważane za dopuszczenie do konsumpcji, oznaczałoby umożliwienie im określania samodzielnie warunków wymagalności podatku akcyzowego, co byłoby sprzeczne z celem harmonizacji, o którym mowa w motywie 8 dyrektywy 2008/118. Taka możliwość byłaby również sprzeczna z zasadą, zgodnie z którą przepis wprowadzający odstępstwo, taki jak art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, należy interpretować w sposób ścisły.

69. Z powyższych rozważań wynika, że art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, iż zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” nie zezwala państwom członkowskim na dodanie do okoliczności, w których całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych nie uważa się za dopuszczenie do konsumpcji, ogólnej okoliczności opartej na zachowaniu zawinionym w stopniu innym niż poważny.

### ***Uwagi końcowe***

70. W swoich uwagach na piśmie Girelli podkreśla, że w niniejszej sprawie bezsporne jest, iż alkohol etylowy, który rozlał się na podłogę w jej zakładzie skażania alkoholu etylowego na skutek błędu popełnionego przez jednego z jej pracowników, został nieodwracalnie utracony i nie może już zostać dopuszczony do konsumpcji. Ponieważ urzędnik agencji ceł był obecny w chwili zajścia zdarzenia i odnotował je w sprawozdaniu, nie zaistniało ryzyko oszustwa ani nadużycia.

71. Można by się pokusić o pytanie, czy okoliczność, że dyrektywa 2008/118 nie przewiduje w takiej sytuacji żadnego odstępstwa od wymagalności podatku akcyzowego, jak wynika to z zaproponowanych przeze mnie odpowiedzi na cztery pytania prejudycjalne, jest zgodna z zasadą proporcjonalności.

72. Moim zdaniem ta kwestia nie została przedłożona Trybunałowi.

73. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału zwrócono się o przedstawienie wskazówek dotyczących nie ważności, lecz wykładni art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118. W ramach podziału zadań pomiędzy sądy krajowe a Trybunał w zakresie stosowania art. 267 TFUE do sądów krajowych należy ustalenie, czy pytania zadawane w trybie prejudycjalnym są istotne. Trybunał może jednak wywieść z całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy te elementy prawa Unii, które, ze względu na przedmiot sporu, mogą wymagać dokonania wykładni lub oceny ważności<sup>44</sup>. Wszelkie wątpliwości, jakie mógłby wyrazić sąd odsyłający co do ważności aktu Unii lub też fakt, że kwestia ta została podniesiona

<sup>44</sup> Wyrok z dnia 17 września 2020 r., *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

w postępowaniu głównym, stanowią czynniki, które Trybunał może wziąć pod uwagę przy ocenie, czy należy uwzględnić z urzędu kwestię ważności aktu, o którego wykładnię wniósł sąd odsyłający<sup>45</sup>.

74. Z postanowienia odsyłającego nie wynika, aby strony główne zmierzały do zakwestionowania ważności dyrektywy 2008/118. Również sąd odsyłający nie wypowiada się w tym przedmiocie. W tych okolicznościach stwierdzam, że nie ma potrzeby, aby Trybunał badał tę kwestię.

75. W każdym razie zgadzam się z Komisją, że nie jest sprzeczne z zasadą proporcjonalności, iż dyrektywa 2008/118 nie przewiduje żadnego odstępstwa od wymagalności podatku akcyzowego w sytuacji takiej jak ta opisana w pkt 70 niniejszej opinii.

76. Moim zdaniem traktowanie we wszystkich przypadkach jako dopuszczenia do konsumpcji nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, która to utrata wynika z niedbalstwa uprawnionego prowadzącego skład podatkowy lub jednego z jego pracowników, jest uzasadnione zgodnym z prawem celem polegającym na ustanowieniu na szczeblu Unii wszystkich warunków wymagalności podatku akcyzowego z myślą o zapewnieniu właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Uważam też, że takie traktowanie nie wykracza poza to, co jest odpowiednie i konieczne do osiągnięcia owego celu. Jak podniosła Komisja zarówno w odpowiedzi na pytanie pisemne Trybunału, jak i na rozprawie, brak wymagalności podatku akcyzowego w takich okolicznościach mógłby zagrozić całemu systemowi opodatkowania akcyzą i jej poboru, umożliwiając obejście obowiązku zapłaty tej akcyzy.

77. Należy wziąć pod uwagę fakt, że art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 wprowadza także wyraźne rozgraniczenie między przypadkami nieodwracalnej utraty, które skutkują wymagalnością podatku akcyzowego, oraz takimi przypadkami nieodwracalnej utraty, które, w drodze wyjątku, prowadzą do zwolnienia. W ten sposób ogranicza on ryzyko, które dobrowolnie podejmuje podmiot odpowiedzialny za stosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy. W niniejszej sprawie uważam, że przepisy są na tyle jasne, iż umożliwiają uprawnionym prowadzącym skład podatkowy określenie charakteru i zakresu ryzyka, w tym wszelkich strat spowodowanych niedbalstwem, podejmowanego w ramach szczególnego systemu, z którego dobrodziejstwa korzystają i przed którym to ryzykiem mogą postanowić się zabezpieczyć<sup>46</sup>.

78. Wreszcie Komisja, w odpowiedzi na jedno z pytań pisemnych Trybunału oraz podczas rozprawy, podniosła, że w bardzo szczególnej sytuacji, takiej jak ta opisana w pkt 70 niniejszej opinii, właściwe organy krajowe mogą, po tym, jak doszło do nieodwracalnej utraty, wydać decyzję administracyjną w sprawie przyznania zwolnienia z podatku akcyzowego. Moim zdaniem brak jest podstawy prawnej dla przyznania takiego zwolnienia. Komisja, zapytana o tę kwestię na rozprawie, nie była w stanie wskazać żadnej podstawy prawnej dla przyjęcia swego podejścia<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> Ibidem, pkt 28.

<sup>46</sup> W pkt 52 wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., *Silcompa* (C-95/19, EU:C:2021:128), Trybunał orzekł, co następuje: „Prawodawca Unii przyznał zatem centralną rolę uprawnionemu właścicielowi składu w ramach procedury przepływu wyrobów podlegających akcyzie i objętych procedurą zawieszenia, co przekłada się na system odpowiedzialności za wszystkie ryzyka związane z tym przepływem. W konsekwencji właściciel składu został wskazany jako podmiot zobowiązany do zapłaty podatku akcyzowego, jeżeli nieprawidłowość lub naruszenie pociągające za sobą wymagalność tego podatku zostały popełnione w trakcie przepływu tych wyrobów. Odpowiedzialność ta jest ponadto obiektywna i nie opiera się na udowodnionej lub domniemanej winie właściciela składu, lecz na jego uczestnictwie w działalności gospodarczej”.

<sup>47</sup> W szczególności nie można by w tym przypadku mówić o „zezwoleń udzielonych przez właściwe organy państwa członkowskiego” na podstawie art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, ponieważ, jak wyjaśniono w pkt 67 niniejszej opinii, takie zezwolenie musi być udzielone ex ante i przyzwalać na zajście zdarzenia przyszłego.

W każdym wypadku taka możliwość pozostawałaby w jaskrawej sprzeczności z celem harmonizacji, do którego osiągnięcia zmierza dyrektywa 2008/118, oraz z wynikającym z niego wymogiem zawężającego interpretowania jej art. 7 ust. 4.

## Wnioski

79. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytania przedstawione przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) odpowiedział następująco:

1. Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG

należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności”, o którym mowa w tym przepisie, odnosi się, podobnie jak pojęcie „siły wyższej”, do okoliczności niezależnych od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nadzwyczajnych i nieprzewidywalnych, których konsekwencji nie można było uniknąć pomimo dochowania w tym celu należytej staranności. Przesłanka, zgodnie z którą okoliczności mają być niezależne od uprawnionego prowadzącego skład podatkowy, nie ogranicza się do okoliczności zewnętrznych wobec niego w sensie materialnym lub psychicznym, lecz obejmuje okoliczności, które w sposób obiektywny jawią się jako znajdujące się poza jego kontrolą lub sferą odpowiedzialności.

2. Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118

należy interpretować w ten sposób, że dla uznania, iż zaistniały nieprzewidziane okoliczności, konieczne jest, aby uprawniony prowadzący skład podatkowy dochował należytej staranności w celu uniknięcia zdarzenia wywołującego szkodę.

3. Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118

należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny zrównuje się z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej.

4. Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118

należy interpretować w ten sposób, że znajdujący się w tym przepisie zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” nie zezwala państwom członkowskim na dodanie do okoliczności, w których całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych nie uważa się za dopuszczenie do konsumpcji, ogólnej okoliczności opartej na zachowaniu zawinionym w stopniu innym niż poważny.