



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 18 kwietnia 2024 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 7 ust. 4 – Wymagalność podatku akcyzowego – Dopuszczenie do konsumpcji – Całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobu objętego procedurą zawieszenia – Pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” – Zezwolenie udzielone przez właściwe organy państwa członkowskiego – Nieodwracalna utrata wynikająca z zawinionego w stopniu innym niż poważny zachowania pracownika uprawnionego prowadzącego skład podatkowy

W sprawie C-509/22

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowieniem z dnia 20 lipca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 lipca 2022 r., w postępowaniu:

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

przeciwko

**Girelli Alcool Srl,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału pełniący obowiązki sędziego piątej izby, Z. Csehi, M. Ilešič (sprawozdawca) i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: A. M. Collins,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 czerwca 2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Girelli Alcool Srl – P. Castellano, avvocata,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierał F. Meloncelli, avvocato dello Stato,

\* Język postępowania: włoski.

– w imieniu Parlamentu Europejskiego – E. Paladini i A. Tamás, w charakterze pełnomocników,  
– w imieniu Rady Unii Europejskiej – E. d’Ursel i G. Rugge, w charakterze pełnomocników,  
– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland i F. Moro, w charakterze pełnomocników,  
po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 września 2023 r.,  
wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 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 (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (agencją ceł i monopoli, Włochy, zwaną dalej „agencją ceł”) a Girelli Alcool Srl (zwaną dalej „Girelli”) w przedmiocie wymagalności podatku akcyzowego w odniesieniu do pewnej ilości czystego alkoholu etylowego nieodwracalnie utraconego w trakcie skażania.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

#### *Dyrektywa 2008/118*

- 3 Motywy 8 i 9 dyrektywy 2008/118 stanowią:
  - „(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 Wspólnoty, 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 ma następujące brzmienie:

„1. 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 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2008/118:

„Wyroby akcyzowe podlegają opodatkowaniu akcyzą w momencie:

a) ich produkcji, w tym, w stosownych przypadkach, ich wydobycia na terytorium Wspólnoty [Europejskiej];

b) ich importu na terytorium Wspólnoty”.

6 Artykuł 7 tej dyrektywy stanowi:

„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 wspólnotowego 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”.

#### *Dyrektywa 92/12*

- 7 Artykuł 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 (Dz.U. 1992, L 76, s. 1) 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. [...]”.

#### *Dyrektywa 92/83*

- 8 Artykuł 27 ust. 1 dyrektywy 92/83 ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają produkty objęte niniejszą dyrektywą z ujednoliconego podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów:

- a) gdy produkty te są rozprowadzane w postaci alkoholu całkowicie denaturowanego zgodnie z wymogami każdego państwa członkowskiego, przy czym wymogi takie muszą być należycie podane do wiadomości i zaakceptowane zgodnie z ust. 3 i 4 niniejszego artykułu. Zwolnienie to uzależnione jest od stosowania przepisów dyrektywy [92/12], dotyczących handlowego przemieszczania się alkoholu całkowicie denaturowanego;

[...]”.

#### *Kodeks celny*

- 9 Zgodnie z art. 204 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”):

„Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

- a) niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty, lub

[...]

w przypadkach innych niż te określone w art. 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej”.

10 Artykuł 206 ust. 1 kodeksu celnego stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) uważa się, że dług celny w przywozie nie powstał w odniesieniu do określonego towaru, gdy osoba, której to dotyczy, udowodni, że niewykonanie obowiązków wynikających:

- z przepisów art. 38–41 oraz art. 177 tiret drugie lub
- z czasowego składowania towarów, lub
- 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 albo towar został zniszczony za zgodą organów celnych.

W rozumieniu niniejszego ustępu towar uważa się za nieodwracalnie utracony, gdy nie może już zostać przez nikogo wykorzystany”.

### ***Prawo włoskie***

11 Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (dekret ustawodawczy nr 504 w sprawie tekstu jednolitego przepisów ustawowych dotyczących podatków od produkcji, konsumpcji oraz odpowiednich sankcji karnych i administracyjnych) z dnia 26 października 1995 r. (GURI nr 279 z dnia 29 listopada 1995 r., dodatek zwyczajny nr 143), zmieniony decreto legislativo n. 48 – Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/EWG (dekretom ustawodawczym nr 48 w sprawie wdrożenia dyrektywy 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego i uchylenia dyrektywy 92/12/EWG) z dnia 29 marca 2010 r. (GURI nr 75 z dnia 31 marca 2010 r.), (zwany dalej „dekretom ustawodawczym nr 504”) stanowi w art. 2 ust. 2:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia produktu do konsumpcji na terytorium kraju. [...]”.

12 Artykuł 4 ust. 1 i 5 dekretu ustawodawczego nr 504 ma następujące brzmienie:

„1. 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.

[...]

5. Na użytek niniejszego tekstu jednolitego wyroby uważa się za całkowicie zniszczone lub nieodwracalnie utracone, gdy nie mogą już zostać wykorzystane jako wyroby akcyzowe”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 13 Girelli jest przedsiębiorstwem z siedzibą we Włoszech, które zajmuje się skażaniem alkoholu etylowego. Jest to proces, w wyniku którego alkohol staje się niezdatny do spożycia przez ludzi. W tym celu prowadzi ona zarejestrowany skład alkoholu etylowego oraz zakład jego skażania i pakowania.
- 14 W dniu 26 marca 2014 r. w czasie gdy Girelli w obecności urzędnika agencji ceł dokonywała napełniania zbiornika w zakładzie skażania alkoholu etylowego, doszło do rozlania się czystego alkoholu etylowego na podłogę z uwagi na wyciek przez zawór, który jeden z pracowników Girelli pozostawił otwarty. Część produktu zebrano i odzyskano, ale pozostała część została nieodwracalnie utracona.
- 15 W dniu 31 marca 2014 r. Girelli złożyła na podstawie art. 4 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 504 wniosek o zwolnienie z podatku akcyzowego w odniesieniu do przypadkowo utraconej ilości alkoholu.
- 16 W dniu 5 czerwca 2014 r. agencja ceł oddaliła ten wniosek ze względu na to, że rzeczona utrata nie wynikała z nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej, lecz z nieostrożności i zawinionego zachowania pracownika Girelli, który przez nieuwagę pozostawił otwarty zawór zbiornika.
- 17 W dniu 25 lipca 2014 r. spółka Girelli przedłożyła agencji ceł uwagi, w których zakwestionowała powstanie obowiązku w zakresie podatku akcyzowego związanego z utraconą ilością alkoholu etylowego, podnosząc, że jego dopuszczenie do konsumpcji było niemożliwe.
- 18 W dniu 3 października 2014 r. agencja ceł odrzuciła te uwagi i wydała decyzję zobowiązującą do zapłaty podatku akcyzowego na łączną kwotę 17 476,24 EUR.
- 19 Girelli wniosła skargę na tę decyzję do Commissione tributaria provinciale di Milano (sądu ds. podatkowych dla prowincji Mediolan, Włochy), na poparcie której podniosła ona w szczególności brak zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie spornego podatku akcyzowego ze względu na to, że część wyrobu, która została utracona, nie została dopuszczona do konsumpcji, a także możliwość uznania, że zdarzenie wywołujące szkodę wynikało z nieprzewidzianych okoliczności lub ewentualnie, zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny.
- 20 Sąd ten uwzględnił tę skargę, uznając w swoim wyroku, że utrata odnośnego wyrobu, spowodowana niedochowaniem staranności, którego nie można jednak zakwalifikować jako „poważne”, stanowi zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, które zgodnie z art. 4 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 504 jest zrównane z nieprzewidzianymi okolicznościami i siłą wyższą.

- 21 Agencja ceł wniosła odwołanie od tego wyroku do Commissione tributaria regionale della Lombardia (sądu ds. podatkowych dla regionu Lombardia, Włochy), który uznał, że w niniejszej sprawie zostały spełnione dwie przesłanki przyznania żądanego zwolnienia z podatku akcyzowego, a mianowicie doszło do nieodwracalnej utraty odnośnego wyrobu, i została ona spowodowana nieprzewidywanymi okolicznościami lub działaniem siły wyższej.
- 22 Agencja ceł wniosła skargę kasacyjną od wyroku Commissione tributaria regionale della Lombardia (sądu ds. podatkowych dla regionu Lombardia), podnosząc na jej poparcie, że stwierdzając, iż niezachowanie staranności ze strony odnośnego pracownika wchodzi w zakres pojęcia „nieprzewidywanych okoliczności”, a w każdym razie, iż zachowanie tego pracownika należy uznać za zawinione „w stopniu innym niż poważny”, sąd ten naruszył art. 4 dekretu ustawodawczego nr 504.
- 23 Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy), który jest sądem odsyłającym, uważa, że zawisły przed nim spór dotyczy kwestii, czy pojęcia „nieprzewidywanych okoliczności” i „siły wyższej” w rozumieniu prawa Unii obejmują zawinione zachowania, a jeśli tak, to na jakich warunkach. Jeżeli nie ma to miejsca, sąd ten zastanawia się, czy uznanie przez państwo członkowskie, że zakresem tych pojęć objęte są zachowania, które można uznać za zawinione „w stopniu innym niż poważny”, jest zgodne z prawem Unii.
- 24 Sąd ten zauważa, że w jego orzecznictwie można wyodrębnić dwa różne podejścia do wykładni pojęcia „nieprzewidywanych okoliczności”. 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. Zgodnie z drugim podejściem, które ma charakter obiektywny, okoliczność, że osoba ta działała bądź nie z należyłą starannością, jest pozbawiona znaczenia.
- 25 W tym względzie sąd odsyłający wskazuje, że w świetle orzecznictwa wynikającego z wyroków z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 24, 25, 40) i z dnia 18 maja 2017 r., *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 61), pojęcia „nieprzewidywanych okoliczności” i „siły wyższej” w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 w zakresie, w jakim oba z nich zawierają element obiektywny dotyczący nadzwyczajnych i nieprzewidywanych okoliczności oraz element subiektywny obejmujący obowiązek zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami nadzwyczajnych zdarzeń poprzez podjęcie stosownych środków niewymagających jednak nieproporcjonalnych działań, nie wydają się dotyczyć zachowań zawinionych, a w szczególności zachowań odznaczających się zwykłym niezachowaniem uwagi, przewidywalnym z natury i łatwym do uniknięcia.
- 26 Sąd ten uważa zatem, że uregulowania państwa członkowskiego, które zrównują zachowanie zawinione w niewielkim stopniu z nieprzewidywanymi okolicznościami i siłą wyższą, prowadzą do ustanowienia, jako odrębnej podstawy zwolnienia z podatku akcyzowego, dodatkowej sytuacji, która nie wydaje się jednak wynikać z przepisów tej dyrektywy.
- 27 Sąd ten zastanawia się jednak, czy art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118, zgodnie z którym za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się „całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów [...] [które] wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego”, można interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskim na zdefiniowanie innych, ogólnych kategorii niż nieprzewidywane okoliczności lub działanie siły wyższej prowadzących do zwolnienia z podatku.

- 28 W tym względzie sąd odsyłający uważa, że systematyka tego przepisu, który przywołuje kolejno podstawę dotyczącą „właściwości tych wyrobów”, „nieprzewidziane okoliczności” i „działanie siły wyższej”, pozwala przyjąć, że zwrot „[które] wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” ma charakter ograniczający i rezydualny, co oznacza, iż odnosi się ono do innych szczególnych zdarzeń niż te, które są związane z nieprzewidzianymi okolicznościami lub działaniem siły wyższej, niemożliwymi do zidentyfikowania a priori, lecz dotyczącymi szczególnych okoliczności faktycznych, które w przypadku poddania ich uprzedniej ocenie właściwego organu mogą uzasadniać przyjęcie decyzji o zniszczeniu wyrobu.
- 29 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” może mieć inny zakres niż pojęcie „siły wyższej”, w szczególności w odniesieniu do przesłanki dotyczącej subiektywnego elementu tych dwóch pojęć w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 25 niniejszego wyroku.
- 30 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił 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 pytań pierwszego i drugiego – czy przepis taki jak art. 4 ust. 1 [dekretu ustawodawczego nr 504], 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 »lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego« zawarty również w art. 7 ust. 4 [dyrektywy 2008/118] 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 utraty 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?”.

### **W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 31 Nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Girelli kwestionuje znaczenie pytań zadanych przez sąd odsyłający, podnosząc w szczególności, że w niniejszej sprawie przesłanka dotycząca dopuszczenia do konsumpcji,



która warunkuje wymagalność podatku akcyzowego na podstawie art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118, nie jest spełniona, ponieważ wyrób będący przedmiotem postępowania głównego został nieodwracalnie utracony.

- 32 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi wyłącznie do sądu krajowego, przed którym zawiśł spór i który powinien przyjąć na siebie odpowiedzialność za mające zapasć orzeczenie sądowe, należy dokonanie oceny, w świetle szczególnych okoliczności sprawy, zarówno konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym po to, aby tenże sąd krajowy był w stanie wydać swoje orzeczenie, jak i znaczenia dla sprawy pytań zadanych Trybunałowi. W konsekwencji jeśli postawione pytania dotyczą wykładni lub ważności przepisu prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 12 października 2023 r., KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Oznacza to, że pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego zadanego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia lub ocena ważności zasady prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 12 października 2023 r., KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który dotyczy wykładni prawa Unii, w niniejszym przypadku art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, ma właśnie na celu ustalenie, czy w przypadku gdy wyrób akcyzowy został nieodwracalnie utracony w okolicznościach takich jak w sporze w postępowaniu głównym, należy uznać, zgodnie z tym przepisem, że wyrób ten nie został „dopuszczony do konsumpcji” w rozumieniu art. 7 ust. 2 tej dyrektywy. Wynika z tego, że wątpliwości wyrażone przez Girelli dotyczą nie dopuszczalności zadanych pytań, lecz odpowiedzi na nie co do istoty.
- 35 W rezultacie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu tego przepisu, podobnie jak pojęcie „siły wyższej”, należy rozumieć jako nadzwyczajne i nieprzewidywalne okoliczności, niezależne od powołującego się na nie podmiotu, których następstw nie można było uniknąć mimo zachowania należytej staranności.
- 37 Na wstępie należy przypomnieć, że dyrektywa 2008/118, jak stanowi jej art. 1 ust. 1, ma na celu ustanowienie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję wyrobów akcyzowych, do których należą alkohol i napoje alkoholowe.

- 38 Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118 podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji. Ustęp 2 tego artykułu definiuje pojęcie „dopuszczenia do konsumpcji”. Obejmuje ono w szczególności niezgodne z prawem opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy.
- 39 Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 stanowi jednak, że 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. Z przepisu tego w związku z tymże art. 7 ust. 1 wynika, że podatek akcyzowy od wyrobów akcyzowych nie jest wymagalny w przypadkach wymienionych w rzeczonym przepisie.
- 40 Tymczasem, o ile art. 7 ust. 5 dyrektywy 2008/118 stanowi, że każde państwo członkowskie ustanawia własne zasady i warunki ustalania strat, o których mowa w ust. 4 tego artykułu, o tyle ani art. 7 ust. 5, ani art. 7 ust. 4 tej dyrektywy nie odsyłają do prawa państw członkowskich w odniesieniu do znaczenia i zakresu, jakie należy przypisać pojęciom „nieprzewidzianych okoliczności” i „siły wyższej”.
- 41 Ponadto motyw 8 dyrektywy 2008/118 podkreśla, że dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego warunki wymagalności akcyzy powinny być takie same we wszystkich państwach członkowskich. W związku z tym art. 7 tej dyrektywy definiuje moment dopuszczenia wyrobów akcyzowych do konsumpcji. Tymczasem w zakresie, w jakim zakres pojęć „nieprzewidzianych okoliczności” i „siły wyższej” może mieć wpływ na wymagalność podatku akcyzowego, pojęcia te z konieczności mają charakter autonomiczny i należy zapewnić jednolitość ich wykładni we wszystkich państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 22).
- 42 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem przy dokonywaniu wykładni tych dwóch autonomicznych pojęć prawa Unii należy wziąć pod uwagę nie tylko brzmienie przepisu, którego są one częścią, lecz także kontekst, w jaki się wpisują, oraz cele aktu, którego część stanowią (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., *Lufthansa Technik AERO Alzey*, C-393/21, EU:C:2023:104, pkt 33).
- 43 Co się tyczy w pierwszej kolejności pojęcia „siły wyższej”, należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z orzecnictwem Trybunału pojęcie to należy zazwyczaj rozumieć w różnych dziedzinach prawa Unii, w których ma ono zastosowanie, jako nadzwyczajne i nieprzewidywalne okoliczności, niezależne od powołującego się na nie podmiotu, których następstw nie można było uniknąć mimo zachowania należytej staranności (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 23; z dnia 25 stycznia 2017 r., *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo). Tak więc pojęcie „siły wyższej” obejmuje zazwyczaj element obiektywny dotyczący nadzwyczajnych, nieprzewidywalnych i niezależnych od zainteresowanego okoliczności oraz element subiektywny, polegający na obowiązku zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami odnośnego zdarzenia poprzez przedsięwzięcie odpowiednich środków bez konieczności nadmiernych poświęceń (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 24).

- 44 Niemniej jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, ponieważ pojęcie „siły wyższej” niekoniecznie ma taką samą treść w różnych dziedzinach stosowania prawa Unii, jego znaczenie powinno zostać ustalone w oparciu o ramy prawne, w których ma wywierać skutki (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 25; z dnia 25 stycznia 2017 r., *Vilkas*, C-640/15, EU:C:2017:39, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 W kontekście przepisów dotyczących podatku akcyzowego Trybunał uznał w odniesieniu do pojęcia „siły wyższej” w rozumieniu art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12, że struktura i cel tej dyrektywy nie wymagają, aby elementy składające się na siłę wyższą, wynikające z orzecznictwa dotyczącego innych dziedzin prawa Unii, były interpretowane i stosowane w szczególny sposób (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 26–31).
- 46 W szczególności Trybunał uznał w istocie, że wyroby akcyzowe podlegają podatkowi akcyzowemu na podstawie samej tylko okoliczności ich wyprodukowania lub przywozu na terytorium Unii, że podatki akcyzowe są co do zasady również wymagalne w przypadku braków lub ubytków, w odniesieniu do których właściwe organy nie przyznały zwolnienia, oraz że 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 powinien być interpretowany w sposób ścisły (wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 30).
- 47 Wykładnię tę można zastosować do art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118. Z brzmienia tego przepisu oraz z systematyki tego artykułu, przeanalizowanej w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku wynika bowiem, że art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek akcyzowy od wyrobów, które zostały zniszczone lub utracone, jest co do zasady wymagalny, co oznacza, że przepis ten, podobnie jak art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 92/12, należy interpretować w sposób ścisły.
- 48 Wynika stąd, że pojęcie „siły wyższej” w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy rozumieć jako nadzwyczajne i niemożliwe do przewidzenia okoliczności, niezależne od powołującego się na nie podmiotu, których skutków nie można było uniknąć pomimo dochowania wszystkich środków należytej staranności (wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 31).
- 49 Co się tyczy w drugiej kolejności pojęcia „nieprzewidzianych okoliczności”, pojęcie to, podobnie jak pojęcie „siły wyższej”, niekoniecznie ma taką samą treść w różnych dziedzinach stosowania prawa Unii, w związku z czym jego znaczenie również powinno zostać ustalone w oparciu o ramy prawne, w których ma wywierać skutki (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 60–62 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 Dokonując wykładni pojęcia „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu art. 206 ust. 1 kodeksu celnego, Trybunał uznał, że podobnie jak pojęcie „siły wyższej” obejmuje ono element obiektywny dotyczący nadzwyczajnych, nieprzewidywalnych i niezależnych od zainteresowanego okoliczności oraz element subiektywny, polegający na obowiązku zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami odnośnego zdarzenia poprzez przedsięwzięcie odpowiednich środków bez konieczności nadmiernych poświęceń (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 51 Zgodnie z tym przepisem, na zasadzie odstępstwa od art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego uważa się, że dług celny w przywozie nie powstaje w odniesieniu do określonego towaru, gdy osoba zainteresowana udowodni, że niewykonanie obowiązków związanych ze stosowaniem procedury celnej, którą towar ten został objęty, wynika z całkowitego zniszczenia tego towaru lub jego nieodwracalnej utraty z przyczyn związanych z jego charakterem, czy też w wyniku nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 58).
- 52 Uznawszy, że art. 206 ust. 1 tego kodeksu wprowadza odstępstwo od zasady ustanowionej w art. 204 ust. 1 lit. a) tegoż kodeksu, zgodnie z którą niewykonanie obowiązku związanego ze stosowaniem procedury celnej, którą objęty jest towar, powoduje powstanie długu celnego, Trybunał wywnioskował z tego, że pojęcia „siły wyższej” i „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu pierwszego ze wskazanych przepisów należy interpretować w sposób ścisły (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 62).
- 53 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 jest sformułowany w sposób podobny do art. 206 ust. 1 kodeksu celnego i że podobnie jak ten przepis ustanawia on odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek akcyzowy od wyrobów, które zostały zniszczone lub utracone, jest wymagalny.
- 54 W tych okolicznościach, biorąc pod uwagę podobieństwa między należnościami celnymi a podatkiem akcyzowym, w celu zapewnienia spójnej wykładni prawa Unii należy nadać pojęciu „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 zakres identyczny z tym, jaki przyjął Trybunał w odniesieniu do art. 206 ust. 1 kodeksu celnego, a który został przypomniany w pkt 50 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyrok dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 84).
- 55 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć następująco: art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu tego przepisu, podobnie jak pojęcie „siły wyższej”, należy rozumieć jako obejmujące nadzwyczajne i nieprzewidywalne okoliczności, niezależne od powołującego się na nie podmiotu, których następstw nie można było uniknąć mimo zachowania należytej staranności.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 56 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach prowadzących do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych uznanie istnienia „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu tego przepisu wymaga stwierdzenia, że dany podmiot wykazał się należyłą starannością w celu uniknięcia zdarzenia wywołującego szkodę.
- 57 W tym względzie należy na wstępie podkreślić, że jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 obejmuje zarazem element subiektywny polegający na obowiązku zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami odnośnego zdarzenia poprzez przedsięwzięcie odpowiednich środków bez konieczności nadmiernych poświęceń oraz element obiektywny dotyczący nadzwyczajnych, nieprzewidywalnych i niezależnych od zainteresowanego okoliczności.

- 58 W konsekwencji uznanie istnienia nieprzewidzianych okoliczności w rozumieniu tego przepisu oznacza nie tylko, że dany podmiot wykazał się starannością zwykle wymaganą w ramach swojej działalności w celu zabezpieczenia się przed takim zagrożeniem, co zakłada 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 37), lecz również fakt, że wystąpienie tego zagrożenia jest konsekwencją nadzwyczajnych, nieprzewidywalnych i niezależnych od tego podmiotu okoliczności.
- 59 Wynika stąd, że w przypadku gdy za okoliczności, które doprowadziły do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych odpowiedzialność ponosi uprawniony właściciel składu, przesłanka dotycząca istnienia okoliczności niezależnych od danego podmiotu nie jest spełniona, a zatem brak jest obiektywnego elementu koniecznego do wystąpienia nieprzewidzianych okoliczności, co tym samym uniemożliwia stwierdzenie wystąpienia nieprzewidzianych okoliczności.
- 60 Otóż nieodwracalna utrata wyrobu akcyzowego w postaci płynu, spowodowana wyciekami wynikającym z kolei z nieuwagi pracownika, który nie zamknął zaworu zbiornika w następstwie przelewania tego płynu, nie może zostać uznana za okoliczność nienormalną lub niezależną od podmiotu, którego działalność polega na skażeniu alkoholu etylowego. Przeciwnie, należy uznać, że odpowiedzialność za taką utratę ponosi ten podmiot i że jest ona konsekwencją niezachowania staranności zwykle wymaganej w ramach działalności tego podmiotu, w związku z czym w takich okolicznościach brak jest zarówno elementu obiektywnego, jak i elementu subiektywnego charakteryzującego pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 (zob. podobnie wyrok z dnia 18 maja 2017 r., *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 63).
- 61 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie drugie powinna brzmieć następująco: art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że uznanie istnienia „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu tego przepisu wymaga, po pierwsze, aby całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych były spowodowane nadzwyczajnymi, nieprzewidywalnymi i niezależnymi od danego podmiotu okolicznościami, co jest wykluczone, gdy ponosi on odpowiedzialność za zaistnienie tych okoliczności, a po drugie, aby podmiot ten wykazał się starannością zwykle wymaganą w ramach swojej działalności w celu zabezpieczenia się przed skutkami takiego zdarzenia.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

- 62 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego państwa członkowskiego, zgodnie z którym okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, które można przypisać odnośnej osobie zobowiązanej do zapłaty podatku zrównuje się z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej.
- 63 W tym względzie należy przede wszystkim przypomnieć, że – jak wynika z odpowiedzi udzielonych na pytania pierwsze i drugie – pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu tego przepisu obejmuje istnienie nadzwyczajnych, nieprzewidywalnych

i niezależnych od danego podmiotu okoliczności, których następstw nie można było uniknąć, nawet gdyby podmiot ten wykazał się starannością zwykle wymaganą w ramach swojej działalności.

- 64 Tymczasem zachowanie zawinione również w stopniu innym niż poważny, popełnione przez pracownika danego podmiotu, za które ten ostatni ponosi odpowiedzialność i stanowiące niedochowanie staranności zwykle wymaganej w ramach jego działalności, wyklucza możliwość uznania istnienia nieprzewidzianych okoliczności w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118.
- 65 Należy ponadto podkreślić, że przepis ten wymienia w sposób wyczerpujący przypadki, w których całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych nie jest uznawane za dopuszczenie do konsumpcji, stanowiąc w ten sposób przeszkodę dla wymagalności podatku akcyzowego. Jest tak, po pierwsze, gdy całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wynika z samych właściwości danych produktów, po drugie, gdy zniszczenie lub utrata wynikają z nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej, a po trzecie, gdy zniszczenie lub utrata wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy danego państwa członkowskiego.
- 66 Tymczasem należy stwierdzić, że zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, popełnione przez pracownika danego podmiotu w sposób oczywisty nie wchodzi w zakres ani pierwszego, ani drugiego, ani co do zasady trzeciego przypadku.
- 67 Wreszcie należy przypomnieć, że jak stwierdzono w pkt 47 niniejszego wyroku, art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, w zakresie, w jakim stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek akcyzowy od wyrobów, które zostały zniszczone lub utracone, jest co do zasady wymagalny, należy interpretować ściśle.
- 68 Z pkt 65–67 niniejszego wyroku wynika, że przepisu tego nie można interpretować w ten sposób, iż państwa członkowskie mogą przewidzieć, że podatek akcyzowy nie jest wymagalny w okolicznościach innych niż wymienione w tym przepisie, w szczególności gdy utrata lub zniszczenie wyrobu akcyzowego wynika z zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny, popełnionego przez pracownika danego podmiotu.
- 69 Co więcej, odmienna wykładnia mogłaby zagrozić realizacji celu obejmującego ujednoczenie, o którym mowa w motywie 8 dyrektywy 2008/118, zgodnie z którym dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego warunki wymagalności akcyzy powinny być takie same we wszystkich państwach członkowskich.
- 70 Jednakże, w sytuacji gdy okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, prowadzące do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobu akcyzowego zostały popełnione w ramach skazania tego wyrobu, na które właściwe organy krajowe wydały uprzednio zezwolenie, należy uznać, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy danego państwa członkowskiego, co oznacza, że to zniszczenie lub ta utrata nie powinny zostać uznane za dopuszczenie do konsumpcji, z zastrzeżeniem w szczególności, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata rzeczowego wyrobu zostały wykazane właściwym organom krajowym zgodnie z art. 7 ust. 4 akapit trzeci dyrektywy 2008/118.
- 71 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że zgodnie z art. 7 ust. 4 akapit drugi tej dyrektywy wyrób uważa się za całkowicie zniszczony lub nieodwracalnie utracony, gdy nie może już on zostać wykorzystany jako wyrób akcyzowy.

- 72 Po drugie, z art. 27 ust. 1 lit. a) dyrektywy 92/83 wynika, że alkohol skażony jest co do zasady zwolniony z podatku akcyzowego.
- 73 W konsekwencji należy uznać, że skażenie skutkuje tym, że alkohol „nie może być wykorzystywany jako wyrób akcyzowy” w rozumieniu art. 7 ust. 4 akapit drugi dyrektywy 2008/118, a tym samym, że taka czynność prowadzi do całkowitego zniszczenia tego wyrobu.
- 74 Z powyższych rozważań wynika, że w sytuacji gdy okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, prowadzące do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobu akcyzowego miały miejsce w ramach skażania alkoholu, na które właściwe organy krajowe uprzednio udzieliły zezwolenia, należy uznać, że to zniszczenie lub ta utrata wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy danego państwa członkowskiego, co oznacza, iż wspomnianego zniszczenia lub wspomnianej utraty nie można uznać za dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu art. 7 dyrektywy 2008/118.
- 75 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na pytanie trzecie powinna brzmieć następująco: art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego państwa członkowskiego, zgodnie z którym okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, które można przypisać odnośnej osobie zobowiązanej do zapłaty podatku zrównuje się w każdym przypadku z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej. Jednakże, w sytuacji gdy okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, prowadzące do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobu akcyzowego miały miejsce w ramach skażania alkoholu, na które właściwe organy krajowe uprzednio udzieliły zezwolenia, należy uznać, że to zniszczenie lub ta utrata wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy danego państwa członkowskiego, co oznacza, iż wspomnianego zniszczenia lub wspomnianej utraty nie można uznać za dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu art. 7 dyrektywy 2008/118.

### ***W przedmiocie pytania czwartego***

- 76 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że zawarty w akapicie pierwszym tego przepisu zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” należy rozumieć jako umożliwiający państwom członkowskim przewidzenie w sposób ogólny, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie stanowi dopuszczenia do konsumpcji, jeżeli jest wynikiem zachowania zawinione w stopniu innym niż poważny.
- 77 Na wstępie należy przypomnieć, że przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać jego brzmienie, kontekst, w jaki się on wpisuje, oraz cele regulacji, której część on stanowi.
- 78 Co się tyczy przede wszystkim brzmienia art. 7 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118, należy zauważyć, że zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” odsyła do uprawnienia właściwych organów krajowych do wydawania decyzji administracyjnych dotyczących zezwolenia w indywidualnych przypadkach, a nie do uprawnienia ustawodawcy krajowego do ustanowienia w drodze przepisów wykonawczych kategorii ogólnych innych niż przewidziane w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, w przypadku których dopuszczenie do konsumpcji i w konsekwencji wymagalność podatku akcyzowego są systematycznie wyłączone.

- 79 Jeśli chodzi następnie o kontekst, w jaki wpisuje się art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, należy przypomnieć, że w świetle ścisłej wykładni tego przepisu, której ma on podlegać, jak stwierdzono w pkt 47 i 67 niniejszego wyroku, nie można go interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mają możliwość przewidzenia przypadków innych niż te wymienione w sposób wyczerpujący w art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, w których dopuszczenie do konsumpcji, a w konsekwencji wymagalność podatku akcyzowego są systematycznie wyłączone.
- 80 Wreszcie wykładnię tę potwierdzają cele realizowane przez dyrektywę 2008/118, która zgodnie z jej motywem 8 zmierza w szczególności do ujednoczenia warunków wymagalności podatku akcyzowego w państwach członkowskich dla zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego.
- 81 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie czwarte powinna brzmieć następująco: art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że zawarty w akapicie pierwszym tego przepisu zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” nie może być rozumiany jako umożliwiający państwom członkowskim przewidzenie w sposób ogólny, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie stanowi dopuszczenia do konsumpcji, jeżeli jest wynikiem zachowania zawnionego w stopniu innym niż poważny.

### **W przedmiocie kosztów**

- 82 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 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” w rozumieniu tego przepisu, podobnie jak pojęcie „siły wyższej”, należy rozumieć jako obejmujące nadzwyczajne i nieprzewidywalne okoliczności, niezależne od powołującego się na nie podmiotu, których następstw nie można było uniknąć mimo zachowania należytej staranności.**

- 2) Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**uznanie istnienia „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu tego przepisu wymaga, po pierwsze, aby całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych były spowodowane nadzwyczajnymi, nieprzewidywalnymi i niezależnymi od danego podmiotu okolicznościami, co jest wykluczone, gdy ponosi on odpowiedzialność za zaistnienie tych okoliczności, a po drugie, aby podmiot ten**



wykazał się starannością zwykle wymaganą w ramach swojej działalności w celu zabezpieczenia się przed skutkami takiego zdarzenia.

**3) Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**stoi on na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego państwa członkowskiego, zgodnie z którym okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, które można przypisać odnośnej osobie zobowiązanej do zapłaty podatku, zrównuje się w każdym przypadku z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej. Jednakże, w sytuacji gdy okoliczności stanowiące zachowanie zawinione w stopniu innym niż poważny, prowadzące do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty wyrobu akcyzowego miały miejsce w ramach skażania alkoholu, na które właściwe organy krajowe uprzednio udzieliły zezwolenia, należy uznać, że to zniszczenie lub ta utrata wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy danego państwa członkowskiego, co oznacza, iż wspomnianego zniszczenia lub wspomnianej utraty nie można uznać za dopuszczenie do konsumpcji w rozumieniu art. 7 dyrektywy 2008/118.**

**4) Artykuł 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**zawarty w akapicie pierwszym tego przepisu zwrot „wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego” nie może być rozumiany jako umożliwiający państwom członkowskim przewidzenie w sposób ogólny, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie stanowi dopuszczenia do konsumpcji, jeżeli jest wynikiem zachowania zawinionego w stopniu innym niż poważny.**

Podpisy