

Mål C-509/22**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

27 juli 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Corte suprema di cassazione (Italien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

20 juli 2022

Klagande:

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Motpart:

Girelli Alcool Srl

Saken i det nationella målet

Överklagande som har ingetts av Agenzia delle dogane (tullmyndigheten) av den dom genom vilken Commissione tributaria regionale della Lombardia, i sin egenskap av skattedomstol i andra instans, biföll bolaget Girelli Alcool Srl:s yrkande att befrias från punktskatt för en mängd alkohol som hade gått förlorad genom en olyckshändelse.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Corte di cassazione ber, i sin egenskap av hänskjutande domstol som dömer i sista instans, EU-domstolen i enlighet med artikel 267 FEUF att, även mot bakgrund av unionsrättslig praxis, uttala sig om hur begreppet ”oförutsebara omständigheter” ska tolkas i den aktuella situationen med förluster av punktskattepliktiga varor som uppkommer under punktskatteuppskov och om vilken grad av omsorg som den berörde måste iaktta för att inte hållas ansvarig. Den hänskjutande domstolen önskar vidare få klarhet i dels huruvida den nationella lagstiftningen om ringa oaktsamhet (som likställs med oförutsebara omständigheter och force majeure) är

förenlig med unionsrätten, dels huruvida en ytterligare allmän kategori, så kallad obetydlig oaktsamhet, kan användas.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

[1.] Ska begreppet 'oförutsebara omständigheter', till vilket förluster som uppkommer under ett uppskovsförfarande är hänförliga, i den mening som avses i artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG, tolkas på så sätt att det, i likhet med force majeure, syftar på onormala och oförutsebara omständigheter som den godkände upplagshavaren inte rått över, och som upplagshavaren inte kunnat undvika trots att denne iakttagit vederbörlig omsorg och som därför objektivt ligger helt utanför dennes kontroll?

[2.] Är iakttagandet av vederbörlig omsorg för att undvika den skadevällande händelsen av betydelse för att utesluta ansvar i händelse av oförutsebara omständigheter och i så fall i vilken omfattning?

[3.] Mot bakgrund av hur de två första frågorna besvaras, är då en bestämmelse såsom artikel 4.1 i lagstiftningsdekret nr 504 av den 26 oktober 1995, där ringa oaktsamhet (av den berörde själv eller av tredje man) likställs med oförutsebara omständigheter och force majeure, förenlig med artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG, där det inte anges några ytterligare särskilda villkor, särskilt vad gäller den "oaktsamhet" som visats av den som orsakat skadan eller av den berörde?

[4.] Kan uttrycket "*eller ... som en följd av de behöriga myndigheternas medgivande*", som även återfinns i artikel 7.4 i direktiv 2008/118, förstås på så sätt att det syftar på en möjlighet för medlemsstaten att fastställa en ytterligare allmän kategori (så kallad obetydlig oaktsamhet) som påverkar definitionen av frisläppande för konsumtion i händelse av att varan förstörs eller går förlorad, eller utesluter detta uttryck en sådan möjlighet och ska det tvärtom anses syfta på specifika situationer där medgivande ges från fall till fall eller under alla omständigheter i fördefinierade kategorier av fall enligt objektiva kriterier?"

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, särskilt skäl 9 samt artikel 7.4 och 7.5:

"4. Att de punktskattepliktiga varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkallerligen gått förlorade inom ramen för ett uppskovsförfarande på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure eller ... som en följd av de behöriga myndigheternas medgivande, [ska] inte betraktas som ett frisläppande för konsumtion.

Vid tillämpningen av detta direktiv ska varor anses vara fullständigt förstörda eller oåterkallerligen ha gått förlorade, om de har gjorts oanvändbara som punktskattepliktiga varor.

Att de punktskattepliktiga varorna i fråga har förstörts fullständigt eller oåterkallerligen gått förlorade ska på ett tillfredsställande sätt kunna påvisas för de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där varorna har förstörts fullständigt eller oåterkallerligen gått förlorade eller, om det inte är möjligt att fastställa var förlusten skett, där den upptäcktes.

5. Varje medlemsstat ska upprätta sina egna bestämmelser och villkor för att fastställa de förluster som det hänvisas till i punkt 4.”

Anförd praxis från EU-domstolen

Dom av den 18 december 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR), C-314/06, EU:C:2007:817, punkterna 23, 25, 31 och 37, dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš VAS, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 61, dom av den 24 februari 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punkt 52, och dom av den 24 mars 2022, Generální ředitelství cel, C-711/20, EU:C:2022:215, punkt 43

Anförda nationella bestämmelser

DECRETO LEGISLATIVO 26 ottobre 1995, n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico sulle Accise – TUA) (lagstiftningsdekret nr 504 av den 26 oktober 1995, konsoliderad version av lagbestämmelser om skatter på produktion, konsumtion samt om straffrättsliga och administrativa sanktioner på området) (nedan kallad den konsoliderade lagen om punktskatter), i dess lydelse enligt artikel 1 i lagstiftningsdekret nr 48 av den 29 mars 2010

”Artikel 4

Skattebefrielser på grund av förluster, förstörelse och svinn.

1. I händelse av att de punktskattepliktiga varorna oåterkalleligen har gått förlorade eller blivit fullständigt förstörda inom ramen för ett uppskovsförfarande beviljas skattebefrielse om den skattskyldiga personen på ett tillfredsställande sätt kan påvisa för skattemyndigheten att varorna har förstörts eller gått förlorade på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure. Med undantag för tobaksvaror likställs händelser på grund av tredje personers eller den skattskyldiga personens ringa oaktsamhet med oförutsebara omständigheter och force majeure.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Girelli Alcool Srl (nedan kallat bolaget) är en godkänd upplagshavare för etylalkohol som bedriver en produktionsanläggning för denaturering av etylalkohol.
- 2 I samband med påfyllning av tanken i anläggningen för denaturering av etylalkohol den 26 mars 2014 under överinseende av en tjänsteman från Agenzia delle dogane läckte det ut ren etylalkohol som spred sig över golvet i lokalen. Läckaget orsakades av att en anställd på bolaget hade glömt att stänga en ventil.
- 3 En del av varan samlades upp och kunde återvinnas, medan en annan del gick oåterkalleligen förlorad.
- 4 Bolaget begärde därför att befrias från punktskatt för den alkohol som hade gått förlorad av en olyckshändelse.
- 5 Agenzia delle dogane e dei monopoli avslag begäran om skattebefrielse med motiveringen att förlusten inte berodde på oförutsebara omständigheter eller force majeure utan på slarv och försumlighet av en anställd på bolaget, som oavsiktligt hade glömt att stänga tankens ventil. Myndigheten utfärdade därefter den 3 oktober 2014 ett beskattningsbeslut med ett belopp om 17 476,24 euro.
- 6 Bolaget överklagade beskattningsbeslutet till Commissione tributaria provinciale di Milano och gjorde bland annat gällande följande: a) Den beskattningsgrundande händelsen hade inte inträffat, eftersom varan inte hade frisläppts för konsumtion på grund av att den hade gått förlorad, b) den skadevållande händelsen kunde hänföras till oförutsebara omständigheter, c) i andra hand föll den skadevållande händelsen inom ramen för ”ringa” oaktsamhet, eftersom den berodde på att en anställd hade varit tankspridd.
- 7 Commissione tributaria provinciale di Milano biföll överklagandet. Enligt dess uppfattning var det sista argumentet välgrundat, eftersom den anställde inte hade gjort sig skyldig till ”grov” oaktsamhet.
- 8 Agenzia delle dogane överklagade ovannämnda dom till Commissione tributaria regionale della Lombardia, som dock fastställde den. Även skattedomstolen i andra instans fann att alkoholen hade gått förlorad a) oåterkalleligen, och att det därför inte var fråga om frisläppande för konsumtion, och b) på grund av oförutsebara omständigheter, vilket innebar att villkoren för att bevilja skattebefrielse var uppfyllda.
- 9 Agenzia delle dogane har överklagat denna dom till den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 10 Agenzia delle dogane har åberopat åsidosättande av artikel 4 i den konsoliderade lagen om punktskatter. Enligt myndighetens uppfattning gjorde skattedomstolen i andra instans fel när den ansåg att försumligheten av den anställda på bolaget kunde hänföras till oförutsebara omständigheter och under alla omständigheter fann att det i den anställdes fall var fråga om ”ringa” oaktsamhet och mot denna bakgrund slog fast att bolaget inte skulle hållas ansvarigt.
- 11 Enligt myndighetens uppfattning är det teoretiskt sett möjligt att likställa obetydlig oaktsamhet med att ingen oaktsamhet kan läggas den berörde till last. Myndigheten anser dock att det ska göras en restriktiv tolkning som innebär att relevanta fall av obetydlig oaktsamhet ska vara ytterst få.
- 12 Med tanke på att bolagets verksamhet innebär hantering av en ytterst brandfarlig vara skulle dessutom oaktsamheten enligt Agenzia delle doganes uppfattning ha fastställts enligt objektiva kriterier om anläggningens lämplighet och säkerhet baserade på tekniska standarder.
- 13 Bolaget har först och främst gjort gällande att den beskattningsgrundande händelsen inte inträffade, eftersom alkoholen i slutändan gick förlorad och därför inte frisläpptes för konsumtion.
- 14 I fråga om ansvaret har bolaget gjort gällande att dess anställda gjorde sig skyldig till ringa oaktsamhet och att obetydlig oaktsamhet enligt artikel 4.1 i den konsoliderade lagen om punktskatter likställs med oförutsebara omständigheter.
- 15 Bolaget har gjort gällande att hänvisningen till ”ringa oaktsamhet” i den nationella bestämmelsen är förenlig med direktiv 2008/118, även om detta begrepp inte är uttryckligen föreskrivet i direktivet, eftersom direktivet enligt bolagets uppfattning ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 16 Corte di cassazione erinrar först och främst om att det i dess praxis har intagits två olika synsätt angående begreppen oförutsebara omständigheter och force majeure.
- 17 Det första synsättet är mer subjektivt: En händelse som den betalningsskyldiga personen inte är ansvarig för utgör en omständighet som inte kan tillskrivas denne. Med oförutsebara omständigheter avses en händelse som ligger utanför parternas verksamhetsområde. Bevisning med ansvarsfriande verkan består i att den skattskyldiga personen styrker att det inte förelegat något vållande från dennes sida, det vill säga att skadan var oförutsebar och inte gick att undvika trots att denne iakttog vederbörlig omsorg med hänsyn till de konkreta omständigheterna i den aktuella situationen.

- 18 Det andra synsättet innebär en rent objektiv bedömning av huruvida de krav om oförutsebarhet och oundviklighet som kännetecknar oförutsebara omständigheter är uppfyllda. I denna bedömning, som är baserad på sannolikhetskriterier avseende orsakssambandets regelmässighet, är det inte alls relevant huruvida den skattskyldiga personen har agerat omsorgsfullt eller försumligt.
- 19 På det specifika området för punktskatter tycks Corte di cassazione med avseende på begreppet oförutsebara omständigheter (eller begreppet force majeure) inte anse att det är relevant att bedöma huruvida den ansvariga personen har agerat omsorgsfullt.
- 20 Den hänskjutande domstolen preciserar att begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 7.4 i direktiv 2008/118, närmare bestämt huruvida skattebefrielsen enligt denna artikel även kan beviljas för det fall den händelse som har lett till att den punktskattepliktiga varan oåterkallerligen har gått förlorad är följden av att upplagshavaren eller dennes anställda har agerat försumligt och oförsiktigt, även om agerandet kvalificeras som obetydlig oaktsamhet.
- 21 Av väsentlig betydelse för den hänskjutande domstolens avgörande är frågan huruvida begreppet oförutsebara omständigheter (och begreppet force majeure), i den mening som avses i unionsrätten, även inkluderar oaktsamhet. Om denna fråga besvaras nekande, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den italienska lagstiftarens val att ageranden som kan tillskrivas den berördes eller tredje mans ringa oaktsamhet likställs med oförutsebara omständigheter och force majeure är förenligt med unionsregelverket om punktskatter.
- 22 Den hänskjutande domstolen hänvisar till unionsrättslig praxis om tolkningen av begreppen force majeure och oförutsebara omständigheter med avseende på regelverket om punktskatter. Enligt den hänskjutande domstolen uppfyller begreppet oförutsebara omständigheter samma kriterier som begreppet force majeure.
- 23 Den hänskjutande domstolen är av den uppfattningen att begreppet force majeure prövades på ett utförligt sätt i EU-domstolens dom Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR). I fråga om oförutsebara omständigheter ger domen Latvijs Dzelceļš VAS ett enhetligt begrepp som bygger på strikt kausalitet, dock med tillämpning av den korrigerande mekanismen enligt proportionalitetskriteriet ("utan att för den skull göra överdrivna uppoffringar").
- 24 Vid en genomgång av regelverket i direktiv 2008/118 i sin helhet tycks det inte förekomma situationer där graden av "oaktsamhet" av den som har begått handlingen är av så ringa betydelse att denne inte ska hållas ansvarig. I domen Silcompa och domen Generální ředitelství cel betonas tvärtemot upplagshavarens objektiva ansvar.
- 25 Unionsregelverket tycks således vara baserat på enbart villkoren avseende oförutsebara omständigheter och force majeure. Mot bakgrund av ovannämnda unionsrättsliga praxis kännetecknas dessa båda begrepp av ett objektivt rekvisit

(”onormala och oförutsebara omständigheter”) och ett subjektivt rekvisit (”skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder, utan att för den skull göra överdrivna uppoffringar”) vilket förefaller vara oförenligt med ett oaktsamt beteende, som inte alls är oförutsebart och som inte kännetecknas av iakttagande av vederbörlig omsorg.

- 26 Mot bakgrund av dessa överväganden önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 4.1 i den konsoliderade lagen om punktskatter, där obetydlig oaktsamhet likställs med oförutsebara omständigheter och force majeure, ger upphov till ett ytterligare villkor – som har samband med det individuella och subjektiva kriteriet om iakttagen omsorg – utöver villkoren avseende oförutsebara omständigheter och force majeure. Detta ytterligare villkor, enligt vilket skattebefrielse beviljas i händelse av svinn eller förlust, tycks vara självständigt i förhållande till unionsrätten.
- 27 Den hänskjutande domstolen önskar likaledes få klarhet i huruvida det fall som avses i artikel 4.1 i den konsoliderade lagen om punktskatter är förenligt med artikel 7.4 i direktiv 2008/118, där det fastställs att förstörelse eller förlust som inte ska betraktas som ett frisläppande för konsumtion även kan uppstå ”som en följd av de behöriga myndigheternas medgivande”.
- 28 Nyss nämnda uttryck skulle nämligen kunna ge en medlemsstat (såsom Italien i det specifika fallet) möjlighet att fastställa ytterligare allmänna kategorier för skattereduktion. Vid en läsning av bestämmelsen i sin helhet förefaller uttrycket snarare ha karaktären av avslutande restbestämmelse. Således hänför sig nämnda uttryck till ytterligare specifika händelser som inte kan fastställas i förväg, utan avser särskilda faktiska rekvisit, vilka efter en specifik bedömning av den behöriga myndigheten kan motivera att det i det specifika fallet fattas (som en följd av ”medgivande”) ett beslut om att varan ska förstöras. I detta sammanhang använder skäl 9 i direktiv 2008/118 ordet ”omständigheter”, som tycks hänföra sig till specifika faktiska rekvisit som går att fastställa, och inte till allmänna bestämmelser av väsentligen obestämd karaktär.
- 29 Den hänskjutande domstolen erinrar i detta hänseende om att grunder för skattebefrielse utgör undantag från det allmänna skattesystemet och därmed ska ges en rigorös och restriktiv tolkning.
- 30 Den hänskjutande domstolen påpekar att EU-domstolen ännu inte har uttalat sig om denna specifika aspekt, vilken måste klargöras i syfte att fastställa ett enhetligt begrepp om skattskyldighet som ska vara tillämpligt i hela unionen.