



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

2. juni 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — den generelle ordning for punktafgifter — direktiv 92/12/EØF — forarbejdede tobaksvarer, som forsendes under en ordning med suspension af punktafgifter — den godkendte oplagshavers hæftelse — mulighed for medlemsstaterne for at lade den godkendte oplagshaver hæfte solidarisk for betaling af bøder idømt gerningsmændene bag et smugleri — proportionalitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet«

I sag C-81/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Symvoulio tis Epikrateias (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Grækenland) ved afgørelse af 21. januar 2015, indgået til Domstolen den 20. februar 2015, i sagen:

Kapnoviomichania Karelia AE

mod

Ypourgos Oikonomikon,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Kapnoviomichania Karelia AE ved dikigoros V. Antonopoulos

— den græske regering ved K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou og S. Lekkou, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved F. Tomat og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. januar 2016,

* Processprog: græsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992 (EFT 1992, L 390, s. 124, herefter »direktiv 92/12«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Kapnoviomichania Karelia AE (herefter »Karelia«) og Ypourgos Oikonomikon (finansministeren, Grækenland) vedrørende et betalingspålæg, hvori Karelia erklæres solidarisk hæftende for afgifter og punktafgifter som følge af et smugleri.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 1 og 3 i direktiv 92/12 foreskrev, at i dette direktiv »fastlægges ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte skatter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af disse varer, dog bortset fra moms og afgifter, som er indført af Det Europæiske Fællesskab«, og at det »finder anvendelse på fællesskabsplan på [...] forarbejdede tobaksvarer«.
- 4 Direktivets artikel 4 definerede begrebet »godkendt oplagshaver« som »en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til i et afgiftsoplag at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage og afsende punktafgiftspligtige varer, hvor punktafgifterne er suspenderet«.
- 5 Ifølge direktivets artikel 5, stk. 2, betragtedes punktafgiftspligtige varer, der indførtes fra eller er bestemt til et tredjeland, og som var underlagt en anden EF-toldordning end den frie omsætning, som værende under en ordning med suspension af punktafgifter.
- 6 Det fulgte af samme direktivs artikel 6, stk. 1, litra a), at »punktafgifterne forfalder ved overgang til forbrug«, hvilket omfatter »ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, hvor en vare forlader en suspensionsordning«.
- 7 Artikel 13 i direktiv 92/12 bestemte, at den godkendte oplagshaver eventuelt »skal stille sikkerhed i forbindelse med fremstilling, forarbejdning og oplægning samt obligatorisk stille sikkerhed i forbindelse med omsætning på de betingelser, der fastsættes af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er godkendt.«
- 8 Direktivets artikel 15, stk. 3 og 4, foreskrev:

»3. De risici, der er forbundet med omsætning inden for Fællesskabet, dækkes af den sikkerhedsstillelse som omhandlet i artikel 13, som den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, stiller, eller eventuelt af en sikkerhed, som stilles solidarisk af afsenderen og transportvirksomheden. I givet fald kan medlemsstaterne kræve sikkerhedsstillelse af modtageren.

Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for sikkerhedsstillelsen. Sikkerhedsstillelsen skal være gyldig i hele Fællesskabet.

4. Det ansvar, der påhviler den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, og eventuelt transportvirksomheden, kan først bortfalde, når der forelægges dokumentation for, at varerne er overgået til modtageren, f.eks. ved hjælp af [...] ledsagedokument[et].«

9 I nævnte direktivs artikel 20, stk. 1 og 3, bestemtes:

»1. Har der i forbindelse med omsætning af varer fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører punktafgiftens forfald, erlægges den i den medlemsstat, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne er begået, af den fysiske eller juridiske person, som har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne i henhold til artikel 15, stk. 3, hvilket ikke udelukker anlæggelse af straffesag.

[...]

3. [...] Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner.«

Græsk ret

- 10 Direktiv 92/12 blev gennemført i græsk ret ved lov nr. 2127/1993 om harmonisering med fællesskabsretten af afgiftssystemet for olieprodukter, etylalkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdet tobak og af andre bestemmelser (FEK A' 48). Denne lov regulerede på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ud over afgiftsordningen og tidspunktet for afgiftens forfald også spørgsmål vedrørende afgiftssuspensionsordningen for afgiftsoplag og godkendte oplagshavere.
- 11 Ifølge denne lovs artikel 11, stk. 3, »hæfter den godkendte oplagshaver over for staten for betaling af de afgifter, som er pålagt produkterne«, og denne oplagshaver »[er] ligeledes ansvarlig for handlinger, som de kompetente myndigheder eventuelt måtte foreholde de lageransatte på [disse] oplag«.
- 12 Lovens artikel 67, stk. 5, bestemmer, at »[e]nhver unddragelse, uanset måde, af betalingen af skyldige afgifter og andre gebyrer eller forsøget på unddragelse af betaling samt den manglende opfyldelse af de i loven foreskrevne formaliteter med henblik på at unddrage betaling af de ovenfor anførte afgifter og andre gebyrer kvalificeres som smugleri i henhold til artikel 89 ff. i lov nr. 1165/1918 om toldkodeksen« (herefter »toldkodeksen«), og at disse handlinger »sanktioneres med en i den nævnte lov fastsat forhøjet afgift, også når det er fastslået af den kompetente myndighed, at der ikke foreligger strafbart smugleri«.
- 13 Toldkodeksens artikel 97, stk. 3, foreskriver, at »[...] enhver, som på nogen måde har medvirket til en toldovertrædelse som omhandlet i lovens artikel 89, stk. 2, pålægges solidarisk, afhængig af omfanget af den enkeltes deltagelse og uanset den retsforfølgelse, den pågældende er genstand for, en forhøjet afgift på mellem to og ti gange størrelsen af de skyldige afgifter og andre gebyrer, som er pålagt genstanden for overtrædelsen«. Det hedder i toldkodeksens artikel 97, stk. 5, at »efter en administrativ undersøgelse udfærdiger og udsteder [...] direktøren for det kompetente toldsted snarest muligt en begrundet retsakt, som alt efter omstændighederne fritager eller udpeger de ansvarlige i denne kodeks' forstand, fastsætter de enkeltes ansvar, den told eller andre afgifter, som er skyldige eller er mistet i forbindelse med genstanden for smugleriet, og opkræver den forhøjede afgift som omhandlet i denne artikel samt, i givet fald, den mistede told og andre afgifter«.
- 14 Ifølge toldkodeksens artikel 99, stk. 2, fritager den omstændighed, at de civilt medansvarlige ikke havde kendskab til, at de, der anses for hovedgerningsmænd, havde til hensigt at begå en overtrædelse, ikke de førstnævnte for ansvar.

15 Toldkodeksens artikel 108 bestemmer:

»En dommer, som træffer afgørelse i en straffesag om smugleri, kan erklære ejeren eller modtageren af de omhandlede smuglervarer civilt solidarisk hæftende for betalingen af den bødestraf, som den domfældte er idømt, og udgifterne, samt, på statens anmodning, der optræder som civilretlig part, det beløb, som denne er blevet tilkendt. Dette gælder, selv om vedkommende ikke bærer strafansvar, hvis den dømte i relation til smuglervarerne har optrådt som repræsentant, administrator eller befuldmægtiget for ejeren eller modtageren, uafhængigt af det retsforhold, som fuldmagten er en del af eller er baseret på. Hvorvidt den befuldmægtigede handler på egne vegne [...], er således ikke relevant, hvis denne optræder som ejer af varerne eller med en anden juridisk tilknytning til disse varer, eller hvis ejerens egentlige repræsentant er en særlig eller generel repræsentant, medmindre det kan godtgøres, at de nævnte personer på ingen måde kunne kende til sandsynligheden for smugleri.«

16 Toldkodeksens artikel 109 bestemmer:

»Dommeren i straffesagen kan ud over ejeren og modtageren af de i ovenstående artikel omhandlede smuglervarer ligeledes erklære ejere af fartøjer, både, biler, vogne, selskaber, som udfører transport på landjorden, til søs eller i luften, samt agenter eller repræsentanter, uanset i hvilken egenskab de handler, og hvorledes de benævnes, for sidstnævnte selskaber eller for ejerne af fartøjer, både, biler, vogne eller fly, og direktører for hoteller, kroer, caféer eller andre offentligt tilgængelige etablissementer, solidarisk hæftende på det civilretlige plan for betalingen af den bødestraf, som den domfældte er idømt, og udgifterne samt, på statens anmodning, der optræder som civilretlig part, det beløb, som denne er blevet tilkendt, selv om de ikke er strafferetligt ansvarlige for smugleriet, når dette smugleri har fundet sted i disse transportmidler eller ved hjælp heraf eller i de nævnte etablissementer, eller såfremt disse har været anvendt enten til smugleriet eller til at skjule de varer, der er genstand for smugleriet, medmindre det kan godtgøres, at de nævnte personer på ingen måde kunne kende til sandsynligheden for smugleri.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 17 Karelia er et græsk selskab, der producerer tobaksvarer og har status som godkendt oplagshaver. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen havde dette selskab til hensigt at eksportere disse varer, som var henført under en suspensionsordning, til Bulgarien, der endnu ikke var medlem af Den Europæiske Union.
- 18 Det fremgår af de bemærkninger, der er indgivet til Domstolen, at Karelia den 9. juni 1994 efter at have modtaget en ordre på 760 kartoner cigaretter fra Bulgakommerz Ltd, forelagde toldstedet en udførselsangivelse.
- 19 Imidlertid nåede denne last aldrig frem til bestemmelsesstedet, idet en undersøgelse foretaget af toldmyndighederne afslørede, at den lastbil, som den skulle fragtes i, var kørt mod Bulgarien uden last, og at den pågældende last var blevet flyttet over i en anden lastbil. Karelias eksportdirektør forklarede i forbindelse med denne undersøgelse, at han, efter at ordren var afgivet, havde modtaget en betaling svarende til varens værdi, som han havde indsat på Karelias bankkonto i Grækenland. Karelias generaldirektør har hævdet, at han ikke vidste, om Bulgakommerz faktisk eksisterede, da ethvert forsøg på at identificere dette selskab i Bulgarien havde været forgæves.
- 20 Da der ikke var fremlagt bevis for udførslen af den i hovedsagen omhandlede last, blev den bankgaranti, som Karelia havde stillet til dækning af punktafgifterne, nemlig 114 726 750 GRD (336 688,92 EUR), tilbageholdt.

- 21 Herefter udstedte toldmyndighederne et betalingspålæg vedrørende smugleriet af de omhandlede 760 kartoner cigaretter. Heri var anført de personer, som i Bulgakommerzs navn havde afgivet ordren på cigaretter til Karelias eksportdirektør, som medvirkende til smugleriet. Betalingen af den forhøjede afgift på i alt 573 633 750 GRD (1 683 444,60 EUR) samt den forhøjede punktafgift på i alt 9 880 000 GRD (28 994,86 EUR) blev fordelt på gerningsmændene bag smugleriet. Ved det samme betalingspålæg blev Karelia erklæret civilretligt og solidarisk hæftende for betalingen af disse beløb.
- 22 Selskabet anlagde sag til prøvelse af afgiftspålægget og fik medhold ved Dioikitiko Protodikeio Peiraia (forvaltningsdomstolen i første instans i Piræus, Grækenland) med den begrundelse, at det ikke var godtgjort, at der lå et befuldmægtigelses- eller repræsentantskabsforhold eller et andet retsforhold bag fuldmagten mellem Karelia og gerningsmændene bag det omhandlede smugleri.
- 23 Finansministeren iværksatte appel af denne afgørelse ved Dioikitiko Efeteio Peiraia (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Piræus), der gav ham medhold samtidig med, at den nedsatte den forhøjede afgift til 344 180 250 GRD (336 688,91 EUR). Appeldomstolen lagde til grund, at gerningsmændene bag smugleriet, for så vidt som cigaretterne var blevet henført under en ordning med suspension af punktafgifter, havde optrådt som repræsentanter for Karelia, der i egenskab af godkendt oplagshaver var indehaver af varerne og alene bar ansvaret for deres omsætning indtil udførslen, uafhængigt af den egenskab, hvormed smuglerne tilsyneladende havde optrådt, nemlig som chauffører, agenter, modtagere, købere m.m.
- 24 Karelia har iværksat appel til prøvelse af dommen afsagt af Dioikitiko Efeteio Peiraia (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Piræus) ved Symvoulío tis Epikrateias (den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Grækenland).
- 25 I forelæggelsesafgørelsen har denne ret fastslået, at ejerne af varerne, varernes modtagere og transportører samt disses agenter eller repræsentanter i henhold til toldkodeksens artikel 99, stk. 2, artikel 108 og artikel 109 bl.a. er solidarisk hæftende for de økonomiske konsekvenser af smugleri, hvilket omfatter betaling af den mistede told og de mistede afgifter og de tilsvarende bøder, når disse overtrædelser er blevet begået på et tidspunkt, hvor de omhandlede varer befandt sig inden for deres professionelle ansvarsområde af personer, med hvem de har valgt at samarbejde. Ifølge den forelæggende ret er de medansvarlige alene fritaget for deres ansvar, hvis de godtgør, at de ikke har gjort sig skyldig i nogen – selv mindre – forsømmelighed, idet denne fritagelse skal vurderes i forhold til den fornødne omhu i forbindelse med deres virksomhed og erhverv. Det således indførte civilretlige ansvar som i græsk ret ikke udgør en administrativ sanktion, tilsigter ikke alene at opkræve den mistede told og de mistede afgifter, men ligeledes at sikre betaling og således effektiviteten af de pålagte bøder i det omfang, det er muligt. Lovgiver har været af den opfattelse, at de erhvervsdrivende, som opnår fortjeneste fra de økonomiske aktiviteter, inden for hvilke smugleriet finder sted, skal iværksætte alle foranstaltninger for at sikre, at de af de personer, som de har erhvervsmæssige relationer med, ikke føres til at deltage i smugleri.
- 26 Ifølge den forelæggende ret giver denne nationale lovgivning fortolket i lyset af bestemmelserne i direktiv 92/12 mulighed for at erklære den godkendte oplagshaver civilretligt og solidarisk hæftende sammen med gerningsmændene bag smugleriet af varer, som har været i transit fra et oplag under en ordning med suspension af punktafgifter, og som er fraført denne ordning uretmæssigt.
- 27 Ifølge et flertal af medlemmerne af denne ret dækker den godkendte oplagshavers solidariske hæftelse ikke blot betalingen af punktafgifterne i henhold til direktiv 92/12, men også de øvrige økonomiske konsekvenser af smugleriet, særligt de bøder, som pålægges gerningsmændene bag smugleriet. Dette gælder uanset eventuelle specialaftaler mellem oplagshaveren og køberen, hvorefter ejendomsretten til varer henført under en ordning med suspension af punktafgifterne overgår til køberen, når de leveres, og denne varetager transporten heraf. Denne skærpede hæftelse for den godkendte oplagshaver bidrager til målet om at forebygge skattesvig, da den er et incitament for denne erhvervsdrivende til at sørge for, at udførselsproceduren foregår efter reglerne, og inden for rammerne af aftaleforholdene at

træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte sig mod risikoen for at blive solidarisk hæftende for alle de økonomiske konsekvenser af smugleriet. Et sådant ansvar er ikke i strid med proportionalitetsprincippet, da den godkendte oplagshaver har mulighed for at undgå hæftelse ved at bevise, at han har handlet i god tro og har truffet alle rimelige foranstaltninger, der er mulige, og dermed udvist samme fornødne omhu som en velunderrettet fagmand.

- 28 Ifølge et mindretal af medlemmerne ved den forelæggende ret kan den godkendte oplagshaver derimod kun anses for solidarisk hæftende for betalingen af punktafgifterne og ikke for betalingen af de beløb, der svarer til de bøder, som gerningsmændene bag smugleriet idømmes. Det fremgår således hverken af den græske lovgivning eller af direktiv 92/12, at den godkendte oplagshaver ifølge loven kan anses for at have ejendomsretten til de varer, han oplægger, som forlader vedkommendes afgiftsoplag og afsendes til et tredjeland under en ordning med suspension af punktafgifterne, indtil de når frem til deres lovlige bestemmelsessted eller forlader Unionens område. Det fremgår heller ikke af hverken denne lovgivning eller dette direktiv, at de fysiske personer, som i en eller anden egenskab er beskæftiget med omsætningen af disse varer, optræder som repræsentanter for eller befuldmægtigede af den godkendte oplagshaver, indtil varerne forlader den pågældende suspensionsordning. Den skærpede hæftelse, som flertallet af den forelæggende rets medlemmer taler for, er således ikke krævet med henblik på at sikre den effektive anvendelse af direktiv 92/12 og er i strid med forskellige EU-retlige principper. Den er for det første i strid med retssikkerhedsprincippet og særligt princippet om klarhed og forudsigelighed for så vidt angår begrænsninger i friheden til at drive egen virksomhed og den godkendte oplagshavers ejendomsret. For det andet er den i strid med proportionalitetsprincippet, for så vidt som det er åbenbart uforholdsmæssigt at pålægge den godkendte oplagshaver en forpligtelse til at betale administrative bøder, som i henhold til loven kan være op til mindst det dobbelte af den skyldige afgift, uafhængigt af størrelsen heraf, for overtrædelser som følge af svigagtig adfærd fra tredjemænd, som ikke har nogle af de i toldkodeksens artikel 108 opregnede kvaliteter, og over hvem denne oplagshaver – som har udvist den fornødne omhu – ikke har nogen kontrol.
- 29 På denne baggrund har Symvoulio tis Epikrateias (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal direktiv 92/12/EØF, fortolket i lyset af EU-rettens almindelige principper, og navnlig effektivitetsprincippet, princippet om retssikkerhed og proportionalitetsprincippet, antages at være til hinder for anvendelsen i en sag som den foreliggende af en medlemsstats lovbestemmelse, såsom toldkodeksens artikel 108, ifølge hvilken den godkendte oplagshaver kan erklæres solidarisk hæftende for betalingen af administrative sanktioner som følge af smugleri af produkter transporteret fra oplagshaverens afgiftsoplag under ordningen med suspension af punktafgifter og flyttet på uretmæssig måde fra ovennævnte ordning som følge af smugleri, uanset om vedkommende på tidspunktet for overtrædelsen var ejer af varerne i henhold til de privatretlige bestemmelser, og uanset om der mellem gerningsmændene bag den ovennævnte smuglertrafik og den godkendte oplagshaver forelå et kontraktforhold, hvoraf det kan udledes, at de har optrådt som oplagshaverens repræsentanter?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 30 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 92/12, sammenholdt med EU-rettens almindelige principper, navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning – som den i hovedsagen omhandlede, som gør det muligt at erklære bl.a. ejerne af varer, som forsendes under en ordning med suspension af punktafgifter, solidarisk hæftende for betalingen af bøder pålagt i tilfælde af en overtrædelse begået i løbet af omsætningen af disse varer, når disse ejere er knyttet til gerningsmændene for overtrædelsen ved et kontraktforhold, som gør disse til ejernes repræsentanter – i henhold til hvilken den godkendte oplagshaver erklæres solidarisk hæftende for betalingen af de

pågældende beløb, selv om denne oplagshaver i henhold til national ret hverken var ejer af disse varer på tidspunktet for overtrædelsen eller knyttet til overtrædelsens gerningsmænd ved et kontraktforhold, som gjorde disse til hans repræsentanter.

- 31 For at besvare dette spørgsmål skal det først bemærkes, at det fremgår af opbygningen af direktiv 92/12 og særligt artikel 13, artikel 15, stk. 3 og 4, samt artikel 20, stk. 1, heri, at lovgiver har givet den godkendte oplagshaver en central rolle i forbindelse med proceduren med forsendelse af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning.
- 32 Som generaladvokaten har anført i punkt 34-36 i forslaget til afgørelse, indfører direktiv 92/12 en ordning, hvorefter den godkendte oplagshaver hæfter for alle de risici, der er forbundet med omsætningen af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning, og denne oplagshaver er følgelig udpeget som den, der skal betale punktafgifterne, hvis der har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted i forbindelse med omsætningen, som medfører deres forfald. Der er således tale om objektiv hæftelse, som ikke beror på oplagshaverens godtgjorte eller formodede culpøse adfærd, men på dennes deltagelse i en økonomisk virksomhed.
- 33 I det foreliggende tilfælde er den objektive hæftelse for betaling af punktafgifterne for en godkendt oplagshaver som Karelia ikke bestridt.
- 34 Det skal derimod undersøges, om direktiv 92/12 giver medlemsstaterne mulighed for ligeledes at lade den godkendte oplagshaver hæfte solidarisk for betalingen af beløb svarende til bøder, der er pålagt gerningsmændene bag et smugleri.
- 35 I henhold til artikel 20, stk. 3, i direktiv 92/12 træffer medlemsstaterne de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner.
- 36 Den hellenske regering har i denne forbindelse anført, at der af denne bestemmelse kan udledes en forpligtelse for medlemsstaterne til at fastsætte et supplerende straffeansvar for den godkendte oplagshaver for alle uregelmæssigheder begået under omsætningen af punktafgiftspligtige varer.
- 37 Det forholder sig ganske vist – som Domstolen gentagne gange har fastslået – således, at cigaretmarkedet egner sig særligt godt til at organisere en ulovlig handel (dom af 13.12.2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Den forpligtelse, som følger af artikel 20, stk. 3, i direktiv 92/12 til at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner, skal fortolkes i lyset af denne konstatering.
- 38 Det følger imidlertid ikke heraf, at medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelse er forpligtede til at fastsætte et supplerende straffeansvar for den godkendte oplagshaver for alle uregelmæssigheder begået under omsætningen af punktafgiftspligtige varer.
- 39 Denne bestemmelse præciserer således for det første hverken de passende sanktioner eller de personkategorier, som skal hæfte herfor.
- 40 Som generaladvokaten har anført i punkt 37 i forslaget til afgørelse, ophører den ordning om hæftelse for risiko, som er fastsat i direktiv 92/12 for det andet ved ansvaret for betalingen af disse afgifter. Dette direktiv opstiller følgelig ikke en ordning, som gør den godkendte oplagshaver til solidarisk hæftende for betalingen af bøder, som gerningsmændene bag et smugleri idømmes.
- 41 Selv om direktiv 92/12 ikke forpligter medlemsstaterne til at fastsætte, at den godkendte oplagshaver skal være solidarisk hæftende for betalingen af beløb svarende til bøder, rejser der sig et spørgsmål om, hvorvidt dette direktiv er til hinder herfor.

- 42 I henhold til en fast retspraksis er det ikke i strid med EU-retten at kræve, at en operatør træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i afgiftssvig (dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Det skal følgelig fastslås, som anført af generaladvokaten i punkt 41 i forslaget til afgørelse, at direktiv 92/12 i princippet ikke er til hinder for, at medlemsstaterne skærper den godkendte oplagshavers ansvar ved at lade denne hæfte solidarisk for de økonomiske konsekvenser af overtrædelser, som er konstateret i forbindelse med omsætning af varer under en ordning med suspension af punktafgifter.
- 44 Det skal imidlertid undersøges, om en skærpet hæftelse som den i hovedsagen omhandlede er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.
- 45 Det skal i denne forbindelse for det første bemærkes, at medlemsstaterne, når de udøver deres kompetence til at vælge de passende sanktioner i forbindelse med gennemførelsen af et direktiv, er forpligtede til at overholde retssikkerhedsprincippet. EU-lovgivningen skal således være klar, og dens anvendelse forudselig for de retsundergivne, idet dette krav om retssikkerhed gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser, der vil kunne medføre økonomiske byrder, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 I en situation som den i hovedsagen omhandlede skal det bemærkes, at den skærpede hæftelse for en godkendt oplagshaver, som ikke har bevaret ejendomsretten til de varer, som er genstand for overtrædelser, og som ikke er knyttet til gerningsmændene bag denne overtrædelse ved et kontraktforhold, som gør disse til hans repræsentanter, hverken er udtrykkeligt fastsat ved direktiv 92/12 eller bestemmelserne i national ret.
- 47 Det skal under disse omstændigheder fastslås, at de sanktioner, som kan anvendes over for en sådan godkendt oplagshaver i henhold til en sådan lovgivning – bl.a. i lyset af de divergerende fortolkninger ved den forelæggende ret – ikke forekommer tilstrækkelig sikre og forudsigelige for de berørte til, at det kan fastslås, at de opfylder kravene til retssikkerheden, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.
- 48 Hvad for det andet angår proportionalitetsprincippet fremgår det af fast retspraksis, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjede til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (jf. bl.a. dom af 29.7.2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, præmis 29).
- 49 Hvad angår de foranstaltninger, som tilsigter at forhindre afgiftssvig, har Domstolen på området for merværdiafgift fastslået, at en risikofordeling som følge af svig begået af tredjemand ikke er forenelig med proportionalitetsprincippet, når en afgiftsordning lægger hele ansvaret for betaling på leverandøren, uanset om denne er involveret i den af køberen begåede svig (dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 22 og 23).
- 50 Domstolen har i øvrigt allerede bemærket, at nationale foranstaltninger, der reelt indebærer et system med solidarisk ansvar uden skyld, går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder. Den har således fastslået, at den omstændighed, at ansvaret for betaling af merværdiafgift placeres på en anden person end den, der har pligt til at betale afgiften, selv om denne anden person er en godkendt afgiftsoplagshaver, som er underlagt de særlige forpligtelser i direktiv 92/12, uden at give denne oplagshaver mulighed for at undgå dette ansvar ved at bevise, at den pågældende er helt

uden indflydelse på denne betalingspligtiges handlinger, skal anses for uforenelig med proportionalitetsprincippet, og har tilføjet, at det er klart uforholdsmæssigt at lade den nævnte person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en afgiftspligtig tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på (dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

- 51 Det skal bemærkes, at overholdelsen af samme forpligtelser gør sig gældende for så vidt angår en foranstaltning som det at lade oplagshaveren hæfte for bøder for smugleri.
- 52 Som den forelæggende ret har anført, er flertallet af rettens medlemmer af den opfattelse, at toldkodeksens artikel 108 skal fortolkes således, at en godkendt oplagshaver, som har truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i afgiftssvig, alene kan undslippe denne hæftelse, hvis han kan godtgøre, at han ikke kunne have kendskab til muligheden for smugleri. Hvis dette er tilfældet, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, skal det fastslås, at denne skærpede hæftelse for den godkendte oplagshaver indebærer, at denne erhvervsdrivende kan blive erklæret solidarisk hæftende for betaling af beløb svarende til de pålagte bøder, selv om smugleriet er begået af personer, som han ikke har valgt at arbejde sammen med, og at dette de facto skaber en ordning med solidarisk ansvar uden skyld, der skal betragtes som uforholdsmæssig.
- 53 Det følger af de ovenstående bemærkninger, at en ordning med skærpet hæftelse som den i hovedsagen omhandlede alene opfylder de krav, som følger af retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, på betingelse af, at den er klart og udtrykkeligt fastsat i den nationale lovgivning, og at den giver den godkendte oplagshaver en reel mulighed for at undgå hæftelse.
- 54 Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 92/12, sammenholdt med EU-rettens almindelige principper, navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning – som den i hovedsagen omhandlede, som gør det muligt at erklære bl.a. ejerne af varer, som forsendes under en ordning med suspension af punktafgifter, solidarisk hæftende for betalingen af bøder pålagt i tilfælde af en overtrædelse begået i løbet af omsætningen af disse varer, når disse ejere er knyttet til gerningsmændene for overtrædelsen ved et kontraktforhold, som gør disse til ejernes repræsentanter – i henhold til hvilken den godkendte oplagshaver erklæres solidarisk hæftende for betalingen af de pågældende beløb, uden at han kan undgå denne hæftelse ved at godtgøre, at han er helt uden indflydelse på overtrædelsens bagmænds handlinger, selv om denne oplagshaver i henhold til national ret hverken var ejer af disse varer på tidspunktet for overtrædelsen eller knyttet til overtrædelsens gerningsmænd ved et kontraktforhold, som gjorde disse til hans repræsentanter.

Sagens omkostninger

- 55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992, sammenholdt med EU-rettens almindelige principper, navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning – som den i hovedsagen omhandlede, som gør det muligt at erklære bl.a. ejerne af varer, som forsendes under en ordning med suspension

af punktafgifter, solidarisk hæftende for betalingen af bøder pålagt i tilfælde af en overtrædelse begået i løbet af omsætningen af disse varer, når disse ejere er knyttet til gerningsmændene for overtrædelsen ved et kontraktforhold, som gør disse til ejernes repræsentanter – i henhold til hvilken den godkendte oplagshaver erklæres solidarisk hæftende for betalingen af de pågældende beløb, uden at han kan undgå denne hæftelse ved at godtgøre, at han er helt uden indflydelse på overtrædelsens bagmænds handlinger, selv om denne oplagshaver i henhold til national ret hverken var ejer af disse varer på tidspunktet for overtrædelsen eller knyttet til overtrædelsens gerningsmænd ved et kontraktforhold, som gjorde disse til hans repræsentanter.

Underskrifter