TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 2 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Bendra akcizų tvarka — Direktyva 92/12/EEB — Tabako gaminiai, kuriuos gabenant taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas — Įgaliotojo sandėlio savininko atsakomybė — Valstybių narių galimybė pripažinti įgaliotąjį sandėlio savininką solidariai atsakingu už kontrabandininkams skirtų piniginių baudų sumokėjimą — Proporcingumo ir teisinio saugumo principai“

Byloje C-81/15

dėl 2015 m. sausio 21 d. *Symvoulio tis Epikrateias* (Valstybės Taryba, Graikija) sprendimu pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. vasario 20 d., byloje

Kapnoviomichania Karelia AE

prieš

Ypourgos Oikonomikon

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Kapnoviomichania Karelia AE*, atstovaujamos *dikigoros* V. Antonopoulos,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou ir S. Lekkou,

— Europos Komisijos, atstovaujamos F. Tomat ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2016 m. sausio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: graikų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB (OL L 390, p. 124; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 235, toliau – Direktyva 92/12), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Kapnoviomichania Karelia AE* (toliau – *Karelia*) ir *Ypourgos Oikonomikon* (Finansų ministerija, Graikija) ginčą dėl akto dėl apmokestinimo, kuriuo *Karelia* pripažinta solidariai atsako už mokesčių ir akcizų dėl kontrabandos sumokėjimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 92/12 1 ir 3 straipsniuose skelbiama, kad ši direktyva „nustato procedūras, taikytinas produktams, apmokestinamiems akcizais ir kitais netiesioginiais mokesčiais, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai taikomi tokių produktų vartojimui, išskyrus pridėtinės vertės mokestį bei Bendrijos nustatytus mokesčius“ ir „Bendrijos lygiu taikoma <...> apdorotam tabakui“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnyje sąvoka „įgaliotasis sandėlio savininkas“ apibrėžiama kaip „fizinis arba juridinis asmuo, valstybės narės atsakingos institucijos įgaliotas savo verslo kontekste gaminti, perdirbti, laikyti, gauti ir išsiųsti akcizais apmokestinamus produktus, taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą“.

5 Pagal minėtos direktyvos 5 straipsnio 2 dalį, kai įvežamiems iš trečiųjų šalių ar į jas išvežamiems akcizais apmokestinamiems produktams taikoma kita Bendrijos muitinės procedūra nei išleidimas laisvai cirkuliuoti, laikoma, kad akcizų mokėjimas yra laikinai atidėtas.

6 Pagal tos pačios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies a punktą „akcizas tampa mokėti[nas], kai produktai išleidžiami vartojimui [vartoti]“, o tai apima „bet [kokį] šių produktų [išgabenimą], įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo“.

7 Direktyvos 92/12 13 straipsnyje numatyta, kad įgaliotasis sandėlio savininkas, be kita ko, privalo „laikydamasis valstybės narės, kurios teritorijoje yra įsteigtas mokestinis sandėlis, už mokesčius atsakingų institucijų nustatytų sąlygų prireikus pateikti gamybos, perdirbimo ir laikymo metu galinčių atsirasti prievolių įvykdymą užtikrinančias garantijas bei privalomai pateikti gabenimo metu galinčių atsirasti prievolių įvykdymą užtikrinančias garantijas“.

8 Šios direktyvos 15 straipsnio 3 ir 4 dalyse skelbiama:

„3. Mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenimo tarp valstybių narių metu, įvykdymas užtikrinamas garantija, kurią, kaip numatyta 13 straipsnyje, pateikia sandėlio siuntėjo savininkas arba, jeigu tai būtina, garantija, pagal kurią prekių siuntėjas ir vežėjas atsako solidariai. Prireikus valstybės narės gali pareikalauti, kad garantiją pateiktų prekių gavėjas.

Valstybės narės nustato išsamias garantijai taikomas taisykles. Garantija turi galioti visoje Bendrijoje.

4. Nepažeidžiant 20 straipsnio nuostatų, sandėlio – siuntėjo savininko ir atitinkamais atvejais vežėjo prievolės laikomos įvykdytomis, kai pagal <...> dokumentą įrodoma, kad produktai yra pristatyti gavėjui.“

9 Minėtos direktyvos 20 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta:

„1. Jeigu prekių gabenimo metu padaromas pažeidimas, dėl kurio atsiranda prievolė mokėti akcizą, tuomet akcizas mokamas toje valstybėje narėje, kurioje buvo padarytas pažeidimas, o jį mokėti privalo fizinis arba juridinis asmuo, pagal 15 straipsnio 3 dalį garantavęs akcizų sumokėjimą, nepriklausomai nuo baudžiamojo persekiojimo.

<...>

3. <...> Valstybės narės privalo imtis būtinų priemonių, reaguodamos į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai efektyvias nuobaudas.“

Graikijos teisė

10 Direktyva 92/12 į Graikijos teisę perkelta Įstatymu 2127/1993 dėl apmokestinimo tvarkos, taikomos naftos produktams, etilo alkoholiui, alkoholiniams gėrimams ir apdorotam tabakui, ir kitų nuostatų suderinimo su Bendrijos teise (FEK A’ 48). Šiame įstatyme pagrindinėje byloje nagrinėjamų aplinkybių metu, be akcizų tvarkos ir momento, kada jis mokėtinas, reglamentuojami klausimai, susiję su laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimu ir su įgaliotuoju sandėlio savininku.

11 Pagal minėto įstatymo 11 straipsnio 3 dalį įgaliotasis sandėlio savininkas „atsako valstybei už prekėms taikomus akcizus“ ir jis „taip pat atsako už veiksmus, kuriuos kompetentingos institucijos galimai priskirs šių sandėlių sandėlininkams“.

12 To paties įstatymo 67 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad „bet koks sukčiavimas ar bandymas sukčiauti akcizų ir kitų mokesčių mokėjimo srityje, taip pat įstatyme numatytų formalumų nesilaikymas, siekiant nemokėti minėtų akcizų ir kitų mokesčių, pripažįstamas kontrabanda, kaip tai suprantama pagal Įstatymo Nr. 1165/1918 dėl muitinės kodekso [(toliau – Muitinės kodeksas)] 89 ir paskesnius straipsnius; už tai baudžiama skiriant didesnį, nei numatytas, mokestį, net jei kompetentingos valdžios institucijos konstatuoja, kad nėra kontrabandos nusikaltimo sudėties“.

13 Muitinės kodekso 97 straipsnio 3 dalyje skelbiama, kad „<...> padidintas mokestis (nuo dviejų iki dešimt kartų didesnis nei akcizai ir kiti mokesčiai, kuriuos reikėjo mokėti už pažeidimo dalyką) solidariai išieškomas iš visų asmenų, kurių dalyvavimas darant muitinės taisyklių pažeidimą, kaip jis suprantamas pagal to paties kodekso 89 straipsnio 2 dalį, įrodytas, atsižvelgiant į kiekvieno jų dalyvavimo darant pažeidimą lygį ir neatsižvelgiant į jiems taikomą baudžiamąjį persekiojimą“. Pagal Muitinės kodekso 97 straipsnio 5 dalį „kompetentingos muitinės direktorius <...> parengia ir išleidžia motyvuotą aktą, kuriuo atleidžia nuo atsakomybės arba prireikus nustato atsakingus asmenis vadovaudamasis šiuo kodeksu, nustato kiekvieno kaltinamojo atsakomybės lygį, dėl kontrabandos mokėtinus arba negautus muitus ir kitus mokesčius ir išieško padidintą mokestį, taip pat prireikus muitus ir kitus negautus mokesčius vadovaudamasis šiuo straipsniu“.

14 Pagal Muitinės kodekso 99 straipsnio 2 dalį už pažeidimą solidariai atsakingų asmenų nežinojimas apie pagrindinių kaltinamųjų asmenų ketinimą įvykdyti pažeidimą jų neatleidžia nuo atsakomybės.

15 Muitinės kodekso 108 straipsnyje numatyta:

„Baudžiamąją bylą dėl kontrabandos nagrinėjantis baudžiamųjų bylų teismas savo nuosprendyje gali pripažinti, kad už nuteistajam asmeniui priteistos piniginės baudos, taip pat už civilinį ieškinį pareiškusios valstybės prašymu jam priskirtos sumos mokėjimą solidariai atsako kontrabandinių prekių savininkas arba gavėjas. Taip yra, net jei asmeniui, kuris atsako bendrai, nekyla baudžiamoji atsakomybė, kai nuteistasis veikė kaip kontrabandinių prekių savininko arba gavėjo įgaliotinis, administratorius arba atstovas, nesvarbu, kokiais teisiniais santykiais jo įgaliojimas pagrįstas. Todėl

nesvarbu, ar įgaliotinis veikė savo vardu <…>, ar jis nurodė esąs prekių savininkas, ar susijęs su šiomis prekėmis kitais teisiniais santykiais, ar atstovavo savininkui specialia ar bendra tvarka, nebent yra įrodymų, kad minėti asmenys negalėjo žinoti, jog yra kontrabandos įvykdymo tikimybė.“

16 Muitinės kodekso 109 straipsnyje nustatyta:

„Baudžiamųjų bylų teismas gali civilinio proceso tvarka pripažinti, kad, be kontrabandinių prekių savininko ir gavėjo, už paskirtą piniginę baudą ar išlaidas, taip pat valstybės, kuri yra civilinio proceso šalis, prašymu už jai priteistos sumos sumokėjimą solidariai atsako laivų, valčių, automobilių, dviračių transporto priemonių savininkai ir jų agentai ir atstovai, nesvarbu, koks jų statusas ar pavadinimas, arba laivų, valčių, automobilių, dviračių transporto priemonių ar lėktuvų savininkų agentai ir atstovai, taip pat viešbučių, nakvynės namų, kavinių ar kitų viešųjų įstaigų vadovai, kai kontrabanda įvykdyta naudojantis šiomis transporto priemonėmis ar patalpomis, arba jei jos kaip nors buvo panaudotos kontrabandai įvykdyti ar prekėms, kurios yra kontrabandos dalykas, nuslėpti, nebent galima įrodyti, kad minėti asmenys negalėjo žinoti apie kontrabandos vykdymo tikimybę.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 *Karelia* yra pagal Graikijos teisę įsteigta ir įgaliotojo sandėlio savininko statusą turinti bendrovė, gaminanti tabako gaminius. Pagrindinės bylos aplinkybių metu bendrovė eksportavo šiuos produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, į Bulgariją, kuri dar nebuvo Europos Sąjungos narė.

18 Iš Teisingumo Teismui pateiktų pastabų matyti, kad 1994 m. birželio 9 d. *Karelia*, gavusi iš *Bulgakommerz Ltd* 760 cigarečių dėžių užsakymą, pateikė kompetentingai muitinės įstaigai eksporto deklaraciją.

19 Tačiau krovinys taip ir nepasiekė paskirties vietos: muitinės tarnyba atliko tyrimą ir nustatė, kad krovinį į Bulgariją nugabenti turėjusi krovininė transporto priemonė išvyko be krovinio ir kad krovinys buvo perkrautas į kitą krovininę transporto priemonę. Vykstant šiam tyrimui, *Karelia* eksporto direktorius paaiškino, kad po to, kai buvo gautas užsakymas, jam buvo sumokėta prekių vertę atitinkanti suma, kurią jis įnešė į *Karelia* banko sąskaitą Graikijoje. *Karelia* generalinis direktorius tvirtino, kad neatsižvelgė į tai, ar *Bulgakommerz* iš tikrųjų egzistavo, nes bet koks bandymas identifikuoti šią bendrovę Bulgarijoje buvo nesėkmingas.

20 Nepateikus ginčijamo krovinio išvežimo įrodymo, buvo konfiskuota *Karelia* pateikta 114 726 750 Graikijos drachmų (GRD) (336 688,92 EUR) vertės banko garantija, skirta akcizo mokesčiams padengti.

21 Vėliau muitinės institucijos priėmė apmokestinimo aktą, susijusį su nagrinėjamų 760 cigarečių dėžių kontrabandos aplinkybėmis. Šiuo aktu jos bendrininkais pripažino, be kita ko, nagrinėjamų cigarečių užsakovus, veikiančius *Bulgakommerz* vardu, pateikusius užsakymą *Karelia* eksporto direktoriui. Kontrabandininkams paskirta sumokėti padidintą 573 633 750 GRD (1 683 444,60 EUR) mokestį ir padidintą 9 880 000 GRD (28 994,86 EUR) akcizą. Civiliniame procese remiantis tuo pačiu aktu *Karelia* pripažinta solidarioji atsakomybė už šių sumų sumokėjimą.

22 Šios bendrovės pareikštą ieškinį dėl apmokestinimo akto *Dioikitiko Protodikeio Peiraia* (Pirėjaus administracinis pirmosios instancijos teismas, Graikija) patenkino, nes nebuvo įrodymų, kad *Karelia* ir kontrabandininkus sieja kokie nors įgaliojimo, atstovavimo ar kiti teisiniai santykiai, kuriais būtų pagrįstas įgaliojimas.

23 Finansų ministerijos pateiktą apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Dioikitiko Efeteio Peiraia* (Pirėjaus administracinis apeliacinis teismas, Graikija) patenkino ir sumažino padidintą mokestį iki 344 180 250 GRD (336 688,91 EUR). Minėtas teismas nusprendė, jog, atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjamoms cigaretėms buvo taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas ir *Karelia*, kaip įgaliotoji sandėlio savininkė, buvo prekes laikantis asmuo ir vienintelė atsakinga už tų prekių judėjimą iki jų eksporto, kontrabandininkai veikė kaip *Karelia* įgaliotiniai, nesvarbu, koks buvo jų statusas (vežėjai, tarpininkai, gavėjai, pirkėjai ir t. t.).

24 *Karelia* pateikė kasacinį skundą dėl *Dioikitiko Efeteio Peiraia* (Pirėjaus administracinis apeliacinis teismas) sprendimo *Symvoulio tis Epikrateias* (Valstybės Taryba, Graikija).

25 Sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą šis teismas konstatavo, kad pagal Muitinės kodekso 99 straipsnio 2 dalį, 108 ir 109 straipsnius prekių savininkai, jų gavėjai ir vežėjai, taip pat jų agentai ir atstovai, be kita ko, solidariai atsakingi už kontrabandos finansines pasekmes, kurios apima muitų sumokėjimą ir negautus mokesčius, taip pat atitinkamas baudas, kai šiuos pažeidimus asmenys, su kuriais bendradarbiauti jie pasirinko, padaro tuo momentu, kai atitinkamos prekės priklauso jų profesinės atsakomybės sričiai. Minėto teismo teigimu, bendrininkai atleidžiami nuo atsakomybės tik jei įrodoma, kad jie neveikė nerūpestingai, net ir mažiausiai, o šis atleidimas vertinamas atsižvelgiant į rūpestingumą, reikalaujamą jų veikloje ir jų profesijoje. Taip nustatyta civiline atsakomybe, kuri pagal Graikijos teisę nelemia administracinės sankcijos, siekiama ne tik to, kad būtų išieškoti muitai ir negauti mokesčiai, bet ir užtikrinti, jei galima, jų sumokėjimą, todėl ir paskirtų baudų veiksmingumą. Teisės aktų leidėjas laikė, kad minėti ūkio subjektai, kurie gauna pelno iš ekonominės veiklos, kurią vykdant padarant kontrabandą, turi imtis visų priemonių, tinkamų užtikrinti, kad jie asmenų, su kuriais palaiko komercinius santykius, nebūtų įtraukti dalyvauti kontrabandoje.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šie nacionalinės teisės aktai, aiškinami atsižvelgiant į Direktyvos 92/12 nuostatas, leidžia pripažinti įgaliotojo sandėlio savininko solidariąją civilinę atsakomybę kartu su prekių, kurias gabenant per sandėlį buvo taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas ir kurios buvo neteisėtai išgabentos iš šio režimo, kontrabandininkais.

27 Daugumos šiame teisme nuomone, įgaliotojo sandėlio savininko solidarioji atsakomybė susijusi ne tik su akcizų mokėjimu, remiantis Direktyva 92/12, bet ir su kitomis finansinėmis pasekmėmis, visų pirma, kontrabandininkams paskirtomis piniginėmis baudomis. Taip yra neatsižvelgiant į jokį konkretų šio sandėlio savininko ir gavėjo susitarimą, pagal kurį prekių, kurioms taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, nuosavybės teisė perleidžiama nuo jų perdavimo gavėjui, atsakingam už jų gabenimą, momento. Šiuo didesnės sandėlio savininko atsakomybės nustatymu siekiama mokesčių vengimo prevencijos tikslo, nes ji skatina šį subjektą užtikrinti reikiamos eksporto procedūros atlikimą ir sutartiniams santykiams taikyti atitinkamas priemones, kad išvengtų solidariosios atsakomybės už visas kontrabandos finansines pasekmes. Tokia atsakomybė neprieštarauja proporcingumo principui, atsižvelgiant į įgaliotojo sandėlio savininko galimybę jos išvengti, įrodant, kad jis veikė sąžiningai ir ėmėsi visų tinkamų galimų priemonių siekdamas, kad būtų įrodytas reikalaujamas informuoto ūkio subjekto rūpestingumas.

28 Tačiau, mažumos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nuomone, įgaliotajam sandėlio savininkui solidarioji atsakomybė gali būti pripažinta tik už akcizų, o ne už kontrabandininkams skirtų piniginių baudų sumokėjimą. Nei iš Graikijos teisės aktų, nei iš Direktyvos 92/12 nematyti, kad galima teisėtai preziumuoti, jog būtų teisėtai daroma prielaida, kad įgaliotasis sandėlio savininkas yra jo laikomų prekių, kurios išgabenamos iš jo mokestinio sandėlio ir vežamos į trečiąsias šalis taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, kol jos pasieks įprastinę paskirties vietą ar paliks Sąjungos teritoriją, savininkas. Nei iš šių teisės aktų, nei iš šios direktyvos taip pat nematyti, kad galima teisėtai daryti prielaidą, jog iki prekių išgabenimo iš minėto laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo su šių prekių judėjimu susiję fiziniai asmenys, kad ir koks jų statusas būtų, veikia kaip įgaliotiniai ar įgaliotojo sandėlio savininko atstovai. Taigi, daugumos prašymą priimti

prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nuomone, nustatyta padidinta atsakomybė nereikalaujama siekiant užtikrinti veiksmingą Direktyvos 92/12 taikymą ir prieštarauja įvairiems Sąjungos teisės principams. Viena vertus, tai prieštarauja teisinio saugumo principui, visų pirma įmonių veiklos laisvės ir įgaliotojo sandėlio savininko nuosavybės teisės apribojimų aiškumo ir numatomumo principui. Kita vertus, tai prieštarauja proporcingumo principui, nes akivaizdžiai yra per daug įpareigoti įgaliotąjį sandėlio savininką mokėti administracines baudas, kurios pagal įstatymus siekia ne mažiau kaip dvigubą mokėtinų mokesčių dydį, neatsižvelgiant į jų sumą, už pažeidimus, išplaukiančius iš trečiųjų asmenų nesąžiningo elgesio, kurie neturi jokio statuso, numatyto Muitinės kodekso 108 straipsnyje, ir kuriems šis įgaliotasis savininkas, kuris veikė pakankamai rūpestingai, negali daryti jokios įtakos.

29 Šiomis aplinkybėmis *Symvoulio tis Epikrateias* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvą 92/12, kai ji aiškinama atsižvelgiant į bendruosius Sąjungos teisės principus, ypač veiksmingumo, teisinio saugumo ir proporcingumo, reikia aiškinti taip: tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, šia direktyva draudžiama taikyti tokią valstybės narės teisės nuostatą, kaip Muitinės kodekso 108 straipsnis, pagal kurią įgaliotąjį sandėlio savininką galima pripažinti solidariai atsakingu už administracinių baudų už kontrabandą sumokėjimą, kai iš jam priklausančio apmokestinamų prekių sandėlio išgabentos prekės, kurioms taikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, tačiau šio režimo taikymas įvykdžius kontrabandą neteisėtai nutrauktas – neatsižvelgiant nei į tai, ar pažeidimo padarymo momentu įgaliotasis sandėlio savininkas buvo prekes laikantis asmuo pagal privatinės teisės normas, nei į tai, ar tarp jo ir kontrabandininkų, kurie dalyvavo vežant minėtas prekes, būta sutartinių santykių, iš kurių būtų galima spręsti, kad jie veikė kaip jo įgaliotiniai?“

Dėl prejudicinio klausimo

30 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyva 92/12, siejama su bendraisiais Sąjungos teisės principais, turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie leidžia pripažinti, be kita ko, prekių savininkų solidariąją atsakomybę už sumokėjimą sumų, atitinkančių pinigines baudas, paskirtas už pažeidimą, padarytą, kai prekėms judant taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, kai šie savininkai su pažeidėjais susiję sutartiniais ryšiais, dėl kurių jie yra pažeidėjų įgaliotiniai, pagal kuriuos įgaliotasis sandėlio savininkas pripažintas solidariai atsakingu už minėtų sumų mokėjimą, net jei pagal nacionalinę teisę šis sandėlio savininkas nėra nei minėtų prekių savininkas pažeidimo darymo metu, nei susijęs su pažeidėjais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jis būtų jų įgaliotinis.

31 Norint atsakyti į šį klausimą, visų pirma reikia pažymėti, kad iš Direktyvos 92/12 struktūros, visų pirma iš jos 13 straipsnio, 15 straipsnio 3 ir 4 dalių, taip pat iš jos 20 straipsnio 1 dalies matyti, kad teisės aktų leidėjas įgaliotajam sandėlio savininkui suteikė pagrindinį vaidmenį prekių, kurioms taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, judėjimo procese.

32 Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 34–36 punktuose, Direktyva 92/12 numato įgaliotojo sandėlio savininko atsakomybę už visą riziką, susijusią su prekių, kurioms taikomas akcizas ir tokia tvarka, judėjimu, todėl šis asmuo yra įpareigotas sumokėti akcizo mokestį, jei pažeidimas, dėl kurio reikia jį mokėti, padaromas šioms prekėms judant. Taigi, ši atsakomybė yra objektyvi ir grindžiama ne įrodyta ar tariama įgaliotojo asmens kalte, bet jo dalyvavimu ekonominėje veikloje.

33 Šiuo atveju objektyvi įgaliotojo sandėlio savininko, kaip *Karelia*, atsakomybė už akcizo mokesčio sumokėjimą neginčijama.

34 Tačiau reikia išnagrinėti klausimą, ar Direktyva 92/12 leidžia valstybėms narėms numatyti įgaliotojo sandėlio savininko solidariąją atsakomybę už sumų, atitinkančių pinigines baudas, paskirtas kontrabandininkams, sumokėjimą.

35 Pagal Direktyvos 92/12 20 straipsnio 3 dalį valstybės narės privalo imtis būtinų priemonių, reaguodamos į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai efektyvias nuobaudas.

36 Šiuo aspektu Graikijos vyriausybė tvirtina, kad iš šios nuostatos išplaukia pareiga valstybėms narėms išvengti papildomos įgaliotojo sandėlio savininko baudžiamosios atsakomybės už visus pažeidimus, padarytus judant prekėms, kurioms taikomas akcizas.

37 Žinoma, kaip Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, cigarečių rinkai ypač būdinga nelegalios prekybos plėtra (2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Pareiga, kuri išplaukia iš Direktyvos 92/12 20 straipsnio 3 dalies, t. y. pareiga imtis reikiamų priemonių, reaguojant į bet kokius pažeidimus ar neatitikimus, ir skirti už tai efektyvias nuobaudas, turi būti aiškinama atsižvelgiant į šį teiginį.

38 Tačiau iš to neišplaukia, kad valstybės narės pagal šią nuostatą privalo numatyti papildomą įgaliotojo sandėlio savininko baudžiamąją atsakomybę už visus pažeidimus, padarytus judant prekėms, kurioms taikomas akcizas.

39 Iš tiesų, pirma, šioje nuostatoje neapibrėžiamos nei tinkamos sankcijos, nei asmenų grupės, kurioms jos turi būti skiriamos.

40 Antra, kaip nurodo generalinis advokatas savo išvados 37 punkte, atsakomybės už riziką režimas, numatytas Direktyvoje 92/12, baigiamas pareiga sumokėti akcizo mokestį. Todėl ši direktyva nenumato solidarumo režimo, pagal kurį įgaliotasis sandėlio savininkas yra atsakingas už sumų, atitinkančių pinigines baudas, paskirtas kontrabandininkams, sumokėjimą.

41 Nors Direktyva 92/12 neįpareigoja valstybių narių numatyti, kad įgaliotasis sandėlio savininkas yra solidariai atsakingas už sumų, atitinkančių paskirtas pinigines baudas, sumokėjimą, kyla klausimas, ar ši direktyva jas draudžia.

42 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

43 Todėl galima daryti išvadą, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 41 punkte, kad pagal Direktyvą 92/12 valstybėms narėms iš esmės nedraudžiama padidinti įgaliotojo sandėlio savininko atsakomybės, nustatant jo solidariąją atsakomybę už pažeidimų, nustatytų gabenant produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, finansines pasekmes.

44 Tik reikia patikrinti, ar padidinta atsakomybė, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, atitinka teisinio saugumo ir proporcingumo principus.

45 Šiuo aspektu visų pirma reikia priminti, kad valstybės narės, įgyvendindamos savo kompetenciją pasirinkti tinkamas pinigines sankcijas perkeliant direktyvą, turi laikytis teisinio saugumo principo. Iš tiesų, Sąjungos teisės aktai turi būti aiškūs ir jų taikymą turi numatyti teisės subjektai, o šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytų pareigų apimtį (2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 47 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

46 Esant tokiai situacijai, kaip nurodyta pagrindinėje byloje, reikia pažymėti, kad įgaliotojo sandėlio savininko, kuris neišsaugo nuosavybės teisių į prekes, kurios yra pažeidimo dalykas, ir kuris nėra susijęs su pažeidėjais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jis būtų jų įgaliotinis, padidinta atsakomybė aiškiai nėra numatyta nei Direktyvoje 92/12, nei nacionalinės teisės nuostatose.

47 Atsižvelgiant į šias sąlygas, reikia konstatuoti, kad sankcijos, kurios gali būti taikomos įgaliotajam sandėlio savininkui pagal tokius teisės aktus, neatrodo, kad yra, atsižvelgiant į įvairius aiškinimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, pakankamai aiškios ir numatomos suinteresuotiesiems asmenims, kad jos galėtų būti laikomos atitinkančiomis teisinio saugumo reikalavimus, o tai vis dėlto patikrinti turi šis teismas.

48 Antra, kalbant apie proporcingumo principą, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, jų manymu, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (žr., be kita ko, 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 29 punktą).

49 Dėl priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, Teisingumo Teismas pridėtinės vertės mokesčio srityje yra nusprendęs, kad rizikos padalijimas dėl pažeidimo, kurį padarė tretieji asmenys, nėra suderinamas su proporcingumo principu, jei apmokestinimo tvarka numato visą atsakomybę tiekėjui, nesvarbu, ar jis dalyvavo, ar nedalyvavo pirkėjui sukčiaujant (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 22 ir 23 punktai).

50 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nacionalinės priemonės, dėl kurių *de facto* sukuriama solidariosios atsakomybės be kaltės sistema, viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės iždą. Jis taip pat nusprendė, kad atsakomybės sumokėti pridėtinės vertės mokestį nustatymas kitam asmeniui nei šį mokestį privalantis sumokėti asmuo, net jei tas asmuo yra įgaliotasis mokesčių sandėlio savininkas, turintis konkrečias Direktyvoje 92/12 nurodytas prievoles, neleidžiant jam išvengti atsakomybės pateikiant įrodymus, kad jis visiškai nesusijęs su šio mokestį privalančio sumokėti asmens veiksmais, turi būti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu, ir pridūrė, kad akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlygų priskirti mokestinių pajamų praradimą dėl trečiojo apmokestinamojo asmens veiksmų, kuriems jis neturėjo jokios įtakos (2011 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

51 Manytina, kad šių reikalavimų laikytis reikia tiek, kiek tai susiję su atsakomybės už kontrabandos finansines pasekmes priskyrimu įgaliotajam sandėlio savininkui.

52 Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šio teismo daugumos nuomone, Muitinės kodekso 108 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad įgaliotasis sandėlio savininkas, kuris ėmėsi visų priemonių, pagrįstai būtinų jam įsitikinti, kad veiksmai, kuriuos jis atlieka, nelemia jo dalyvavimo vengiant mokesčių, išvengia šios atsakomybės tik jei jis gali įrodyti, kad jis niekaip negalėjo žinoti apie kontrabandos tikimybę. Jei taip yra, o tai patikrinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia manyti, kad ši padidinta atsakomybė reiškia, kad šis sandėlio savininkas gali būti pripažintas solidariai atsakingas už sumų, atitinkančių paskirtas pinigines baudas, sumokėjimą net jei kontrabanda padaryta asmenų, su kuriais jis nepasirinko bendradarbiauti, ir kad tai *de facto* lemia solidariąją atsakomybę be kaltės, kuri turi būti laikoma neproporcinga.

53 Iš prieš tai išdėstytų aplinkybių išplaukia, kad padidintos atsakomybės režimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali atitikti reikalavimus, išplaukiančius iš teisinio saugumo ir proporcingumo principų, tik jei jis aiškiai ir tiesiogiai numatytas nacionalinės teisės aktuose ir jei įgaliotajam sandėlio savininkui paliekama veiksminga galimybė išvengti atsakomybės.

54 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyva 92/12, siejama su bendraisiais Sąjungos teisės principais, visų pirma teisinio saugumo ir proporcingumo, turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie leidžia pripažinti, be kita ko, prekių savininkų solidariąją atsakomybę už sumų, atitinkančių pinigines baudas, paskirtas už pažeidimą, padarytą prekėms judant taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, sumokėjimą, kai šie savininkai su pažeidėjais susiję sutartiniais ryšiais, dėl kurių jie yra pažeidėjų įgaliotiniai, pagal kuriuos įgaliotasis sandėlio savininkas pripažįstamas solidariai atsakingu už minėtų sumų sumokėjimą nenumatant galimybės jam išvengti šios atsakomybės pateikus įrodymus, kad jis visiškai nesusijęs su pažeidėjų veiksmais, net jei pagal nacionalinę teisę sandėlio savininkas nėra nei minėtų prekių savininkas pažeidimo darymo metu, nei susijęs su pažeidėjais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jis būtų jų įgaliotinis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, iš dalies pakeista 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB, siejama su bendraisiais Europos Sąjungos teisės principais, visų pirma teisinio saugumo ir proporcingumo, turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie leidžia pripažinti solidariąją atsakomybę už sumas, atitinkančias pinigines baudas padarius pažeidimą, kai prekėms judant taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, be kita ko, šių prekių savininkų, kai šie savininkai susiję su pažeidimo autoriais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jie yra jų įgaliotiniai, pagal kuriuos įgaliotasis sandėlio savininkas pripažintas solidariai atsakingu už minėtų sumų sumokėjimą ir negali išvengti atsakomybės pateikus įrodymus, kad jis visai nesusijęs su pažeidėjų veiksmais, net jei pagal nacionalinę teisę sandėlio savininkas nėra nei minėtų prekių savininkas pažeidimo darymo metu, nei susijęs su pažeidėjais sutartiniais ryšiais, dėl kurių jis būtų jų įgaliotinis.

Parašai.