



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

2 iunie 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Regimul general al accizelor — Directiva 92/12/CEE — Tutun prelucrat care circulă în regim de suspendare a accizelor — Răspunderea antrepozitarului autorizat — Posibilitatea statelor membre de a face antrepozitarul autorizat răspunzător în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate autorilor unui act de contrabandă — Principiile proporționalității și securității juridice”

În cauza C-81/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Symvoulis tis Epikrateias (Consiliul de Stat, Grecia), prin decizia din 21 ianuarie 2015, primită de Curte la 20 februarie 2015, în procedura

Kapnoviomichania Karelia AE

împotriva

Ypourgos Oikonomikon,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii C.-G. Fernlund (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Kapnoviomichania Karelia AE, de V. Antonopoulos, dikigoros;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou, de K. Nasopoulou și de S. Lekkou, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Tomat și de D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 ianuarie 2016,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: greaca.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO 1992, L 390, p. 124, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 170, denumită în continuare „Directiva 92/12”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kapnoviomichania Karelia AE (denumită în continuare „Karelia”), pe de o parte, și Ypourgos Oikonomikon (Ministerul Finanțelor, Grecia), pe de altă parte, în legătură cu un act de imputare care a declarat Karelia ca fiind obligată în solidar la plata cuantumului taxelor și accizelor ca urmare a unei operațiuni de contrabandă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolele 1 și 3 din Directiva 92/12 prevedeau că această directivă „stabilește regimurile pentru produsele supuse accizelor și altor taxe indirecte care sunt percepute direct sau indirect pentru consumul acestor produse, cu excepția taxei pe valoarea adăugată și a taxelor impuse de Comunitate”, și că „se aplică la nivel comunitar [...] [tutunului] prelucrat”.
- 4 Articolul 4 din această directivă definea noțiunea „antrepozitar autorizat” ca fiind „o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente dintr-un stat membru să producă, să prelucreze, să dețină, să primească și să expedieze produse supuse accizelor în cadrul activității sale, accizele fiind suspendate în cadrul unui regim de antrepozit fiscal”.
- 5 Potrivit articolului 5 alineatul (2) din directiva menționată, atunci când produsele supuse accizelor provenite din sau având ca destinație țări terțe sunt incluse într-o procedură vamală comunitară, alta decât punerea în liberă circulație, sau sunt introduse într-o zonă liberă sau un antrepozit liber, se consideră că accizele asupra lor sunt suspendate.
- 6 Potrivit articolului 6 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, „[a]ccizele sunt exigibile în momentul punerii în consum”, ceea ce include „orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim de suspendare”.
- 7 Articolul 13 din Directiva 92/12 prevedea că un antrepozitar autorizat este obligat printre altele „să furnizeze o garanție, dacă este necesar, care să acopere producția, prelucrarea și deținerea și o garanție obligatorie care să acopere circulația, ale căror condiții sunt stabilite de autoritățile fiscale din statele membre în care este autorizat antrepozitul fiscal”.
- 8 Articolul 15 alineatele (3) și (4) din această directivă prevedea:

„(3) Riscurile inerente circulației intracomunitare sunt acoperite de garanția oferită de antrepozitarul autorizat expeditor, conform articolului 13, sau, dacă este necesar, de o garanție solidară a expeditorului și a transportatorului. Dacă statele membre consideră că este necesar, acestea pot solicita destinatarului să prezinte o garanție.

Statele membre stabilesc normele de aplicare pentru garanție. Garanția trebuie să fie valabilă pe întreg teritoriul Comunității.

(4) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 20, responsabilitatea antrepozitarului autorizat expeditor și, dacă este cazul, cea a transportatorului poate fi exclusă numai pe baza dovezii preluării produselor de către destinatar, în special pe baza documentului de însoțire [...]"

9 Articolul 20 alineatele (1) și (3) din directiva menționată prevede:

„(1) Dacă s-a comis o infracțiune sau o neregulă pe parcursul circulației care generează exigibilitatea accizelor, accizele sunt datorate statului membru în care s-a comis infracțiunea sau neregula de către persoana fizică sau juridică ce a garantat plata accizelor în conformitate cu articolul 15 alineatul (3), fără a aduce atingere inițierii procedurilor penale.

[...]

(3) [...] Statele membre iau măsurile necesare pentru a depista orice nereguli și pentru a impune pedepse eficiente.”

Dreptul elen

- 10 Legea 2127/1993 privind armonizarea cu dreptul comunitar a regimului fiscal al produselor petroliere, al alcoolului etilic și al băuturilor alcoolice, precum și al tutunului prelucrat și alte dispoziții (FEK A' 48), a transpus în dreptul elen Directiva 92/12. Această lege reglementa, la data faptelor în discuție în litigiul principal, pe lângă regimul accizei și momentul în care aceasta devine exigibilă, chestiunile referitoare la regimul de suspendare a antrepozitivului fiscal și la antrepozitarul autorizat.
- 11 Potrivit articolului 11 alineatul 3 din legea menționată, antrepozitarul autorizat este „răspunzător față de stat pentru accizele corespunzătoare produselor” și acest antrepozitar „este de asemenea răspunzător pentru actele pe care autoritatea competentă le va imputa, eventual, magazionerilor de la antrepozitele [sale]”.
- 12 Articolul 67 alineatul 5 din aceeași lege prevede că „[s]ustragerea sau tentativa de sustragere, realizată în orice mod, de la plata accizelor și a altor taxe, precum și nerespectarea formalităților prevăzute de lege cu scopul de a evita plata acestor accize și a altor taxe sunt calificate drept contrabandă în sensul articolului 89 și următoarelor din Legea nr. 1165/1918 privind Codul vamal” (denumit în continuare „Codul vamal”) și că „actele menționate determină exigibilitatea taxei majorate prevăzute de articolele respective, chiar dacă autoritatea competentă reține că nu sunt întrunite elementele infracțiunii de contrabandă”.
- 13 Articolul 97 alineatul 3 din Codul vamal prevede că „o taxă majorată, care poate să fie de la două ori până la de zece ori mai mare decât accizele și alte taxe datorate pentru obiectul infracțiunii, va fi impusă în solidar, proporțional cu gradul de participare a fiecăreia și independent de procedurile penale la care sunt supuse, tuturor persoanelor despre care este cert că au participat la infracțiunea vamală în sensul articolului 89 alineatul 2 din prezentul cod”. Potrivit articolului 97 alineatul 5 din Codul vamal, „directorul biroului vamal competent redactează și emite [...] un act motivat prin care exonerează sau identifică, dacă este cazul, persoanele răspunzătoare în sensul prezentului cod, stabilește gradul de răspundere a fiecăreia, taxele vamale și alte taxe datorate sau nepercepute pentru obiectul actului de contrabandă și asigură recuperarea taxei majorate, în sensul prezentului articol, precum și, dacă este cazul, a taxelor vamale și a altor taxe nepercepute”.
- 14 Potrivit articolului 99 alineatul 2 din Codul vamal, faptul că persoanele răspunzătoare în solidar pe plan civil nu cunoșteau intenția persoanelor calificate drept autori primari de a săvârși infracțiunea nu le exonerează pe primele de răspundere.

15 Articolul 108 din Codul vamal prevede:

„Instanța penală care se pronunță asupra acuzației de contrabandă poate, în hotărârea de condamnare, să declare proprietarul sau destinatarul bunurilor care fac obiectul actului de contrabandă răspunzător în solidar pe plan civil cu persoana condamnată, pentru plata sancțiunii pecuniare aplicate și a cheltuielilor de judecată, precum și, la cererea statului care s-a constituit parte civilă, pentru suma care i-a fost atribuită. Aceasta este situația chiar dacă nu a fost pusă în discuție răspunderea penală a persoanei răspunzătoare în solidar, în cazul în care persoana condamnată a dispus de obiectul actului de contrabandă în calitate de mandatar, de gestionar sau de reprezentant al proprietarului sau al destinatarului, indiferent de natura juridică sub care mandatul este prezentat sau este disimulat. Este, așadar, irelevant dacă mandatarul acționează în nume propriu [...], dacă se prezintă ca proprietar al bunurilor sau ca având orice altă legătură juridică cu aceste bunuri sau dacă reprezentarea efectivă a proprietarului este o reprezentare specială ori generală, cu excepția situației în care se poate dovedi că persoanele citate anterior nu puteau avea cunoștință în niciun fel de probabilitatea săvârșirii unui act de contrabandă.”

16 Articolul 109 din Codul vamal prevede:

„Pe lângă proprietarul sau destinatarul obiectului actului de contrabandă, menționați la articolul precedent, instanța penală poate de asemenea să declare răspunzători pe plan civil, în solidar cu persoana condamnată, pentru plata sancțiunii pecuniare aplicate și a cheltuielilor de judecată, precum și, la cererea statului care s-a constituit parte civilă, a sumei care i-a fost atribuită, proprietarii de nave, de ambarcațiuni, de automobile, de șarete, societățile de transport terestru, maritim sau aerian și agenții și reprezentanții, indiferent de calitatea sau denumirea lor, a acestora din urmă sau a proprietarilor de nave, de ambarcațiuni, de automobile, de șarete sau de avioane, precum și directorii de hoteluri, de pensiuni, de cafenele sau ai altor stabilimente accesibile publicului, chiar și în cazul în care aceștia nu sunt răspunzători pe plan penal pentru actul de contrabandă, în cazul în care acest act de contrabandă a fost săvârșit în mijloacele de transport menționate sau prin intermediul acestora ori în stabilimentele menționate sau prin utilizarea acestora din urmă fie pentru comiterea unui act de contrabandă, fie pentru disimularea produselor care fac obiectul unui act de contrabandă, cu excepția cazului în care se poate dovedi că persoanele menționate nu puteau avea cunoștință în niciun mod despre probabilitatea săvârșirii unui act de contrabandă.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 17 Karelia este o societate de drept elen care își desfășoară activitatea în domeniul fabricării de produse din tutun, având statutul de antrepozitar autorizat. La data faptelor în discuție în litigiul principal, această societate a intenționat să exporte astfel de produse, plasate în regim de suspendare, în Bulgaria, care nu era încă membră a Uniunii Europene.
- 18 Din observațiile depuse în fața Curții reiese că, la 9 iunie 1994, Karelia, întrucât a primit de la Bulgakommerz Ltd o comandă de 760 de cutii de țigări, a depus la biroul vamal competent o declarație de export.
- 19 Cu toate acestea, încărcătura menționată nu a ajuns niciodată la destinație, ancheta efectuată de serviciul vamal dovedind că camionul în care trebuia să fie transportată plecase spre Bulgaria gol, încărcătura fiind transbordată în alt camion. În cursul acestei anchete, directorul pentru exporturi al Karelia a explicat că, în urma efectuării comenzii, primise o sumă care corespundea valorii mărfii în discuție, pe care o depusese într-un cont bancar al Karelia deschis în Grecia. Directorul general al Karelia a susținut că nu știa dacă Bulgakommerz avea o existență reală, având în vedere că orice tentativă de a identifica această societate în Bulgaria ar fi fost zadarnică.

- 20 Întrucât dovada ieșirii încărcăturii în discuție în litigiul principal nu a fost prezentată, garanția bancară pe care Karelia o constituise pentru a acoperi cuantumul accizelor, respectiv 114 726 750 de drahme grecești (GRD) (336 688,92 euro), a fost reținută.
- 21 Ulterior, autoritățile vamale au emis un act de imputare privind fapte de contrabandă având ca obiect cele 760 de cutii de țigări în discuție. Prin acest act, ele au declarat ca autori în solidar ai actului menționat, printre alții, persoanele care au efectuat comanda pentru țigările respective, în numele Bulgakommerz, la directorul pentru exporturi al Karelia. Cuantumul unei taxe majorate de 573 633 750 GRD (1 683 444,60 euro), precum și al unor accize majorate pentru tutun de 9 880 000 GRD (28 994,86 euro) a fost repartizat între autorii faptelor de contrabandă. Prin același act de imputare, Karelia a fost declarată răspunzătoare în solidar pe plan civil pentru plata acestor sume.
- 22 Acțiunea formulată de această societate împotriva actului de imputare menționat a fost admisă de Dioikitiko Protodikeio Peiraia (Tribunalul Administrativ de Primă Instanță din Pireu, Grecia) pentru motivul că nu fuseseră demonstrate niciun raport de mandat sau de reprezentare și niciun alt raport juridic de disimulare a unui mandat între Karelia și persoanele calificate drept autori ai actului de contrabandă în cauză.
- 23 Întrucât Ministerul Finanțelor a declarat apel împotriva acestei hotărâri, Dioikitiko Efeteio Peiraia (Curtea Administrativă de Apel din Pireu, Grecia) a admis acest apel, reducând cuantumul taxei majorate la 344 180 250 GRD (336 688,91 euro). Această instanță a considerat că, în măsura în care țigările în discuție fuseseră plasate în regim de suspendare a accizelor, autorii actului de contrabandă acționaseră ca mandatar ai Karelia, care, în calitate de antrepozitar autorizat, era deținătoare a mărfurilor și singura responsabilă pentru circulația lor până la export, indiferent de calitatea în care autorii acestui act de contrabandă susținuseră că au acționat, și anume ca șoferi, intermediari, destinatari, cumpărători etc.
- 24 Karelia a formulat recurs împotriva hotărârii Dioikitiko Efeteio Peiraia (Curtea Administrativă de Apel din Pireu) la Symvoulío tis Epikrateias (Consiliul de Stat, Grecia).
- 25 În decizia de trimitere, această din urmă instanță a constatat că, potrivit articolului 99 alineatul 2, articolului 108 și articolului 109 din Codul vamal, proprietarii de mărfuri, destinatarii acestora din urmă și transportatorii, precum și agenții și reprezentanții lor sunt, printre altele, ținuți răspunzători în solidar pentru consecințele financiare ale actelor de contrabandă, acestea incluzând plata taxelor vamale și a taxelor nepercepute, precum și amenzile corespunzătoare, în cazul în care aceste infracțiuni sunt săvârșite în momentul în care mărfurile în discuție se găsesc în sfera lor de responsabilitate profesională prin intermediul unor persoane cu care aceștia au ales să colaboreze. Potrivit instanței menționate, persoanele răspunzătoare în solidar sunt exonerate de răspundere doar în cazul în care demonstrează că nu au săvârșit nicio neglijență, chiar și lejeră, întrucât această exonerare se apreciază având în vedere diligența impusă în cadrul activității și al profesiei acestora. Răspunderea civilă instituită astfel, care nu constituie, în dreptul elen, o sancțiune administrativă, tinde nu doar spre recuperarea taxelor vamale și a taxelor nepercepute, ci și să garanteze, în măsura posibilului, plata și, așadar, eficiența amenzilor aplicate. Legiuitorul ar fi considerat că operatorii menționați mai sus, care obțin un profit din activitatea economică în cadrul căreia sunt săvârșite actele de contrabandă, trebuie să ia toate măsurile de natură să garanteze că nu vor fi determinați de persoanele cu care întrețin relații de afaceri să participe la acte de contrabandă.
- 26 Potrivit instanței de trimitere, această reglementare națională, interpretată în lumina dispozițiilor Directivei 92/12, permite ca antrepozitarul autorizat să fie declarat răspunzător în solidar pe plan civil cu autorii de acte de contrabandă având ca obiect produse care au tranzitat antrepozitul în regim de suspendare a accizelor și care au ieșit în mod neregulamentar din acest regim.

- 27 Potrivit opiniei majoritare din cadrul acestei instanțe, răspunderea în solidar a antrepozitarului autorizat are ca obiect nu doar plata accizelor, în conformitate cu Directiva 92/12, ci și celelalte consecințe financiare, în special sancțiunile pecuniare aplicate autorilor actelor de contrabandă. Situația ar fi aceeași indiferent de orice acord particular între antrepozitarul menționat și cumpărător, în temeiul căruia proprietatea bunurilor plasate în regim de suspendare a accizelor ar fi transferată încă de la predarea bunurilor cumpărătorului, care s-ar ocupa de transportul lor. Această răspundere agravată a antrepozitarului autorizat ar servi obiectivului de prevenire a fraudei fiscale, întrucât ar stimula profesionistul menționat să asigure efectuarea regulamentară a procedurii de export, luând, în cadrul raporturilor sale contractuale, măsurile adecvate pentru a se proteja împotriva riscului de a fi obligat în solidar să suporte toate consecințele financiare ale unor acte de contrabandă. O astfel de răspundere nu ar fi contrară principiului proporționalității, ținând seama de posibilitatea antrepozitarului autorizat de a o evita dovedind că a acționat cu bună-credință și că a luat toate măsurile adecvate posibile, făcând dovada diligenței impuse unui profesionist avizat.
- 28 În schimb, conform opiniei minoritare din cadrul instanței de trimitere, antrepozitarul autorizat poate fi considerat răspunzător în solidar doar pentru plata accizelor, iar nu pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate autorilor actelor de contrabandă. Nu ar reieși nici din reglementarea elenă, nici din Directiva 92/12 că antrepozitarul autorizat ar fi prezumat în mod legal ca fiind proprietarul bunurilor pe care le deține, care ies din antrepozitul său fiscal și care sunt expediate către o țară terță în regim de suspendare a accizelor, până când acestea ajung la destinația lor regulamentară sau până când părăsesc teritoriul Uniunii. De asemenea, nu ar reieși nici din această reglementare, nici din directiva menționată că, până la ieșirea bunurilor din regimul de suspendare menționat, persoanele fizice implicate, indiferent de calitatea lor, în circulația acestor mărfuri ar fi prezumate în mod legal ca acționând în calitate de mandatar sau de reprezentanți ai antrepozitarului autorizat. Astfel, răspunderea agravată preconizată de opinia majoritară din cadrul instanței de trimitere nu ar fi cerută în scopul de a asigura aplicarea efectivă a Directivei 92/12 și ar fi în contradicție cu diverse principii ale dreptului Uniunii. Pe de o parte, aceasta ar fi în contradicție cu principiul securității juridice, în special cu principiul clarității și previzibilității restricțiilor aduse libertății de a desfășura o activitate economică și dreptului de proprietate al antrepozitarului autorizat. Pe de altă parte, aceasta ar fi în contradicție cu principiul proporționalității, în măsura în care ar fi vădit excesiv să se pună în sarcina antrepozitarului autorizat obligația de a plăti amenzi administrative, despre care legea prevede că se ridică cel puțin la dublul taxelor datorate, independent de cuantumul acestora, pentru infracțiuni care rezultă din comportamentul doloziv al unor terți care nu au niciuna dintre calitățile enumerate la articolul 108 din Codul vamal și asupra cărora antrepozitarul menționat, care a făcut dovada diligenței adecvate, nu poate avea nicio influență.
- 29 În aceste condiții, Symvoulio tis Epikrateias (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva 92/12, interpretată în lumina principiilor generale ale dreptului Uniunii, în special a principiilor efectivității dreptului Uniunii, securității juridice și proporționalității, trebuie să fie interpretată în sensul că se opune aplicării, într-un caz precum cel din speță, a unei dispoziții legislative precum articolul 108 din Codul vamal, potrivit căreia poate fi declarat răspunzător în solidar pentru plata unor sancțiuni administrative pentru contrabandă antrepozitarul autorizat de produse transportate din antrepozitul său fiscal în regim de suspendare a accizelor și scoase în mod neregulamentară din regimul menționat printr-un act de contrabandă – independent de aspectul dacă, în momentul săvârșirii infracțiunii, acesta a deținut mărfurile potrivit normelor de drept privat și independent de aspectul dacă între autorii contrabandei implicați în deplasarea menționată și antrepozitarul autorizat ar exista un raport contractual special din care să se poată deduce că aceștia au acționat în calitate de mandatar ai săi?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 92/12, citită în lumina principiilor generale ale dreptului Uniunii, în special a principiilor securității juridice și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale – precum cea în discuție în litigiul principal, care permite să fie declarați răspunzători în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate în caz de infracțiune săvârșită pe parcursul circulației produselor în regim de suspendare a accizelor, printre alții, proprietarii acestor produse, în cazul în care au un raport contractual cu autorii încălcării în virtutea căruia aceștia sunt mandatarii lor – în temeiul căreia antrepozitarul autorizat este declarat răspunzător în solidar pentru plata sumelor respective, chiar în condițiile în care, potrivit dreptului național, acest antrepozitar nici nu era proprietarul produselor menționate în momentul săvârșirii infracțiunii și nici nu avea un raport contractual cu autorii acesteia din urmă în virtutea căruia ei erau mandatarii săi.
- 31 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie arătat, de la bun început, că din economia Directivei 92/12 și în special din articolul 13, din articolul 15 alineatele (3) și (4), precum și din articolul 20 alineatul (1) din aceasta reiese că legiuitorul a conferit un rol central antrepozitarului autorizat, în cadrul procedurii de circulație a produselor supuse accizelor și plasate în regim de suspendare.
- 32 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 34-36 din concluzii, Directiva 92/12 instituie, în sarcina antrepozitarului autorizat, un regim de răspundere pentru toate riscurile inerente circulației produselor supuse accizelor și plasate într-un astfel de regim și acest antrepozitar este, în consecință, desemnat ca fiind obligat la plata accizelor în cazul în care în timpul circulației produselor menționate a fost săvârșită o neregulă sau o infracțiune care determină exigibilitatea acestora. Astfel, răspunderea menționată este obiectivă și nu se întemeiază pe culpa dovedită sau prezumată a antrepozitarului, ci pe participarea sa la o activitate economică.
- 33 În speță, răspunderea obiectivă a unui antrepozitar autorizat precum Karelia pentru plata accizelor nu este contestată.
- 34 Trebuie, în schimb, să se examineze aspectul dacă Directiva 92/12 permite statelor membre să impună de asemenea în sarcina antrepozitarului autorizat o răspundere în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate autorilor unui act de contrabandă.
- 35 Potrivit articolului 20 alineatul (3) din Directiva 92/12, statele membre iau măsurile necesare pentru a combate orice infracțiuni sau nereguli și pentru a impune pedepse eficiente.
- 36 În această privință, guvernul elen susține că din dispoziția menționată reiese o obligație a statelor membre de a prevedea o răspundere penală suplimentară a antrepozitarului autorizat, pentru orice neregulă săvârșită în timpul punerii în circulație a produselor supuse accizelor.
- 37 Desigur, după cum a constatat deja Curtea în nenumărate rânduri, piața țigărilor este deosebit de favorabilă dezvoltării unui comerț ilegal (a se vedea Hotărârea din 13 decembrie 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punctul 34 și jurisprudența citată). Obligația care decurge din articolul 20 alineatul (3) din Directiva 92/12, și anume luarea măsurilor necesare pentru a combate orice infracțiuni sau nereguli și pentru a impune pedepse eficiente, trebuie interpretată în lumina acestei constatări.
- 38 Cu toate acestea, nu rezultă că statele membre au obligația, în temeiul acestei dispoziții, de a prevedea o răspundere penală suplimentară a antrepozitarului autorizat pentru orice neregulă săvârșită în timpul punerii în circulație a produselor supuse accizelor.

- 39 Astfel, în primul rând, această dispoziție nu precizează nici sancțiunile adecvate, nici categoriile de persoane care trebuie să fie considerate răspunzătoare din perspectiva acestora.
- 40 În al doilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctul 37 din concluzii, regimul de răspundere pentru riscul prevăzut de Directiva 92/12 se limitează la suportarea plății accizelor. Prin urmare, această directivă nu impune un regim de solidaritate care ar face ca antrepozitarul autorizat să fie răspunzător pentru plata sumelor care corespund sancțiunilor pecuniare pronunțate împotriva autorilor unui act de contrabandă.
- 41 Or, deși Directiva 92/12 nu obligă statele membre să prevadă că antrepozitarul autorizat va fi răspunzător în solidar pentru plata sumelor care corespund sancțiunilor pecuniare aplicate, se ridică întrebarea dacă directiva menționată se opune acestui aspect.
- 42 Potrivit unei jurisprudențe constante, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală (Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 43 În consecință, este necesar să se considere, după cum a arătat avocatul general la punctul 41 din concluzii, că Directiva 92/12 nu se opune, în principiu, ca statele membre să agraveze răspunderea antrepozitarului autorizat considerându-l răspunzător în solidar pentru consecințele pecuniare ale infracțiunilor constatate pe parcursul circulației produselor introduse în regim de suspendare a accizelor.
- 44 Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă o răspundere agravată, precum cea în discuție în litigiul principal, este conformă cu principiile securității juridice și proporționalității.
- 45 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că statele membre, atunci când își exercită competențele de a alege sancțiunile adecvate în cadrul transpunerii unei directive, trebuie să respecte principiul securității juridice. Astfel, legislația Uniunii trebuie să fie precisă, iar aplicarea sa, previzibilă pentru justițiabili și acest imperativ de securitate juridică se impune cu o rigoare particulară atunci când este vorba despre o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le impune aceasta (Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții, C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 46 Or, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, trebuie arătat că răspunderea agravată a antrepozitarului autorizat care nu a fost proprietarul produselor care au făcut obiectul infracțiunii și care nu a avut raporturi contractuale cu autorii acesteia din urmă în virtutea cărora aceștia să fi fost mandatarii săi nu este prevăzută expres nici de Directiva 92/12, nici de dispozițiile dreptului național.
- 47 Trebuie să se constate, în aceste condiții, că sancțiunile care pot fi aplicate unui astfel de antrepozitar autorizat în temeiul unei asemenea legislații nu par, având în vedere printre altele interpretările divergente exprimate în cadrul instanței de trimitere, suficient de precise și de previzibile pentru persoanele interesate astfel încât să se poată considera că corespund cerințelor de securitate juridică, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței respective.
- 48 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiului proporționalității, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre sunt competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea în special Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punctul 29).

- 49 În ceea ce privește măsurile care vizează prevenirea fraudei fiscale, Curtea a statuat, în materie de taxă pe valoarea adăugată, că repartizarea riscului, ca urmare a unei fraude săvârșite de către un terț, nu este compatibilă cu principiul proporționalității în cazul unui regim de taxare care plasează toată responsabilitatea plății în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă săvârșită de persoana care achiziționează bunurile (Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punctele 22 și 23).
- 50 În plus, Curtea a considerat deja că măsuri naționale care instituie *de facto* un sistem de răspundere solidară fără culpă depășesc ceea ce este necesar pentru prezervarea drepturilor trezoreriei publice. Ea a hotărât, astfel, că plasarea răspunderii plății taxei pe valoarea adăugată în sarcina altei persoane decât persoana obligată la plata acesteia, chiar și atunci când această persoană este un antrepozitar fiscal autorizat căruia îi revin obligațiile specifice vizate de Directiva 92/12, fără a-i permite să evite aceasta făcând dovada că este complet străin de acțiunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie să fie considerată incompatibilă cu principiul proporționalității și a adăugat că ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat unei astfel de persoane pierderile de venituri fiscale cauzate de acțiunile unui terț obligat la plata taxei, asupra cărora aceasta nu are nicio influență (a se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 51 Trebuie să se considere că se impune respectarea aceluiași cerințe în ceea ce privește o măsură precum atribuirea în sarcina antrepozitarului autorizat a răspunderii pentru consecințele pecuniare ale unor acte de contrabandă.
- 52 Or, după cum arată instanța de trimitere, potrivit opiniei majoritare din cadrul acestei instanțe, articolul 108 din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că un antrepozitar autorizat care a luat toate măsurile care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală evită această răspundere doar în cazul în care poate dovedi că nu putea avea cunoștința în niciun mod despre probabilitatea săvârșirii unui act de contrabandă. Dacă aceasta este situația, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, este necesar să se considere că această răspundere agravată a antrepozitarului autorizat implică faptul că va putea fi declarat răspunzător în solidar pentru plata sumelor care corespund sancțiunilor pecuniare aplicate, chiar dacă actul de contrabandă este săvârșit de persoane cu care nu a ales să colaboreze, și că aceasta instituie *de facto* un sistem de răspundere solidară fără culpă, care trebuie să fie considerat ca fiind disproporționat.
- 53 Din considerațiile care precedă rezultă că un regim de răspundere agravată precum cel în discuție în litigiul principal este susceptibil să corespundă cerințelor care rezultă din principiile securității juridice și proporționalității doar cu condiția să fie prevăzut în mod clar și expres de legislația națională și să rezerve antrepozitarului autorizat o posibilitate efectivă de a se exonera de răspundere.
- 54 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva 92/12, citită în lumina principiilor generale ale dreptului Uniunii, în special a principiilor securității juridice și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale – precum cea în discuție în litigiul principal, care permite să fie declarați răspunzători în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate în caz de infracțiune săvârșită pe parcursul circulației produselor în regim de suspendare a accizelor, printre alții, proprietarii acestor produse, în cazul în care au un raport contractual cu autorii încălcării în virtutea căruia aceștia sunt mandatarii lor – în temeiul căreia antrepozitarul autorizat este declarat răspunzător în solidar pentru plata sumelor respective, fără să poată evita această răspundere făcând dovada că este total străin de acțiunile autorilor infracțiunii, chiar în condițiile în care, potrivit dreptului național, acest antrepozitar nu era nici proprietarul produselor menționate în momentul săvârșirii infracțiunii și nici nu avea un raport contractual cu autorii acesteia din urmă în virtutea căruia ei erau mandatarii săi.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 55 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, citită în lumina principiilor generale ale dreptului Uniunii Europene, în special a principiilor securității juridice și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale – precum cea în discuție în litigiul principal, care permite să fie declarați răspunzători în solidar pentru plata sumelor corespunzătoare sancțiunilor pecuniare aplicate în caz de infracțiune săvârșită pe parcursul circulației produselor în regim de suspendare a accizelor, printre alții, proprietarii acestor produse, în cazul în care au un raport contractual cu autorii încălcării în virtutea căruia aceștia sunt mandatarii lor – în temeiul căreia antrepozitarul autorizat este declarat răspunzător în solidar pentru plata sumelor respective, fără să poată evita această răspundere făcând dovada că este total străin de acțiunile autorilor infracțiunii, chiar în condițiile în care, potrivit dreptului național, acest antrepozitar nu era nici proprietarul produselor menționate în momentul săvârșirii infracțiunii și nici nu avea un raport contractual cu autorii acesteia din urmă în virtutea căruia ei erau mandatarii săi.

Semnături