Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

2 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Общ режим на облагане с акциз — Директива 92/12/ЕИО — Обработен тютюн, движещ се под режим отложено плащане на акциз — Отговорност на лицензирания складодържател — Възможност за държавите членки да предвидят солидарна отговорност на лицензирания складодържател за имуществените санкции, наложени на извършителите на контрабанда — Принципи на пропорционалност и на правна сигурност“

По дело C-81/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Symvoulio tis Epikrateias (Държавен съвет, Гърция) с акт от 21 януари 2015 г., постъпил в Съда на 20 февруари 2015 г., в рамките на производство по дело

Kapnoviomichania Karelia AE

срещу

Ypourgos Oikonomikon,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, C. G. Fernlund (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Kapnoviomichania Karelia AE, от V. Antonopoulos, dikigoros,

— за гръцкото правителство, от K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou и S. Lekkou, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от F. Tomat и D. Triantafyllou, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 януари 2016 г.,

* Език на производството: гръцки.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), изменена с Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г. (ОВ L 390, стр. 124, наричана по-нататък „Директива 92/12“).

2 Запитването е подадено в рамките на съдебен спор между Kapnoviomichania Karelia AE (наричано по-нататък „Karelia“) и Ypourgos Oikonomikon (Министерство на финансите, Гърция), във връзка с наказателно постановление, с което се приема, че Karelia е солидарно задължено за данъците и акцизите, дължими вследствие на контрабанда.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно членове 1 и 3 от Директива 92/12 тя „установява режима на продуктите, подлежащи на облагане с акцизи и други косвени данъци, с които се облага пряко или непряко потреблението на такива продукти, с изключение на данък върху добавената стойност и данъци, въведени от Общността“ и „се прилага на равнище Общност за […] тютюневи изделия“.

4 Член 4 от тази директива определя понятието „лицензиран складодържател“ като „физическо или юридическо лице, имащо разрешение от компетентните власти на държава членка в хода на своята дейност да произвежда, преработва, държи, получава и изпраща стоки, подлежащи на облагане с акциз, при условията на режим на отложено плащане на акциз съгласно правила за данъчни складове“.

5 Съгласно член 5, параграф 2 от тази директива, когато подлежащи на облагане с акциз стоки, внасяни от или изнасяни за трета страна, са поставени под митнически режим на Общността, различен от допускане за свободно обращение, плащането на акциз по отношение на тях се счита за отложено.

6 Съгласно член 6, параграф 1, буква а) от същата директива, „[а]кцизът се дължи от момента на освобождаване за потребление“, което включва „всяко извеждане, включително неправомерно, от режим на отложено плащане“.

7 Член 13 от Директива 92/12 предвижда, че лицензираният складодържател е длъжен „да даде обезпечение, ако е необходимо, покриващо производството, преработката и държането, и задължително обезпечение, покриващо движението, условията за което се определят от данъчните власти на държавите членки, в които е дадено разрешението за данъчния склад“.

8 Член 15, параграфи 3 и 4 от тази директива предвижда:

„3. Рисковете, присъщи на движението между държави членки, се покриват от обезпечение, дадено от изпращащия лицензиран складодържател, съгласно член 13, или при необходимост от обезпечение, по което са задължени солидарно изпращачът и превозвачът. Ако е нужно, държавите членки могат да поставят изискване обезпечение да даде и получателят.

Държавите членки въвеждат подробни правила относно обезпечението. Обезпечението трябва да е валидно навсякъде в Общността.

4. Без да се засяга разпоредбата на член 20, изпращащият лицензиран складодържател и, когато е налице такъв случай, превозвачът се освобождават от отговорност, само ако докажат, че получателят е приел доставката на стоките, по-специално с помощта на придружаващия документ […]“.

9 Член 20, параграфи 1 и 3 от посочената директива предвижда:

„1. В случай че в хода на придвижването[о] е бил[а] извършен[а] нередовност или нарушение[, водеща или водещо до] облагането с акциз, акцизът се дължи в държавата членка, в която е извършен[а] нередовността или нарушението, от физическото или юридическото лице, дало обезпечение за плащането на акциз[а] в съответствие с член 15, параграф 3, без да се засяга образуването на наказателно производство.

[…]

3. […] Държавите членки вземат всички необходими мерки за санкциониране на всяко престъпление или административно нарушение и за налагане на ефективни наказания“.

Гръцкото право

10 Директива 92/12 е транспонирана в гръцкото право със Закон 2127/1993 за хармонизиране с общностното право на данъчния режим на нефтопродуктите, етиловия алкохол и алкохолните напитки, както и тютюневите изделия, и други разпоредби (FEK A’ 48). Към момента на фактите в главното производство този закон урежда, освен режима на акцизите и момента, в който те стават изискуеми, също и въпросите относно временния режим на данъчен склад и лицензирания складодържател.

11 Съгласно член 11, параграф 3 от посочения закон лицензираният складодържател „носи отговорност към държавата за съответните акцизи за стоките“ и „е отговорен също и за действията, за които компетентният орган би обвинил домакините на [тези] складове“.

12 Член 67, параграф 5 от същия закон гласи, че „[и]збягването или опитът да се избегне заплащането на дължими акцизи и други налози, както и неспазването на предвидените в закона формалности с цел да се избегне заплащането на посочените акцизи и други налози, се считат за контрабанда по смисъла на член 89 и сл. от Закон № 1165/1918 за приемане на Митническия кодекс [наричан по-нататък „Митническият кодекс“], и че „в тези случаи се дължи предвиденият в тези разпоредби данък в увеличен размер, дори когато компетентният орган установи, че не е осъществен съставът на престъплението контрабанда“.

13 Член 97, параграф 3 от Митническия кодекс гласи, че „лицата, за които се установи, че по какъвто и да е начин са участвали в митническо нарушение по смисъла на член 89, параграф 2 от този кодекс, заплащат солидарно, съобразно степента на участие и независимо от образуваните срещу тях наказателни производства, увеличен двойно до десеторно размер на акциза или съответния друг налог, дължим за стоките, предмет на нарушението“. Съгласно член 97, параграф 5 от Митническия кодекс „началникът на компетентното митническо учреждение изготвя […] мотивиран акт, с който освобождава или евентуално посочва лицата, носещи отговорност по смисъла на този кодекс, определя степента на отговорността им, митните сборове и други данъци, дължими или несъбрани във връзка с предмета на контрабандата, и предприема действия за принудително събиране на данъка в увеличен размер съгласно този член, както и евентуално на несъбраните митни сборове и други данъци“.

14 Съгласно член 99, параграф 2 от Митническия кодекс лицата, които носят солидарна гражданска отговорност, не се освобождават от нея дори когато не са знаели за намерението на същинските извършители да извършат нарушението.

15 Член 108 от Митническия кодекс предвижда:

„Наказателният съд, който се произнася по обвинението в контрабанда, може с осъдителната си присъда да постанови, че собственикът или получателят на стоките, предмет на контрабандата, носи солидарна гражданска отговорност с осъденото лице за заплащането на наложената глоба и съдебните разноски, както и по искане на държавата, конституирала се като граждански ищец, на присъдената ѝ сума; същото важи дори когато срещу съдлъжника не е било образувано наказателно производство, щом като във връзка с контрабандните стоки осъденото лице е действало като пълномощник, управител или представител на собственика или получателя, независимо от правната сделка, с която се предоставя или се прикрива предоставянето на представителната власт; следователно е без значение дали пълномощникът действа от свое име […], дали се представя като собственик на вещите или в друго качество спрямо тях, или дали собственикът е реално представляван по силата на специално или общо упълномощаване, освен ако се докаже, че горепосочените лица не са имали възможност да предположат, че се извършва контрабанда“.

16 Съгласно член 109 от Митническия кодекс:

„Освен посочения в предходния член собственик или получател на контрабандните стоки, наказателният съд може да обяви за носещи солидарна гражданска отговорност заедно с осъдения за плащането на наложената имуществена санкция и съдебните разноски, както и по искане на държавата, конституирала се като граждански ищец, на присъдената ѝ сума, собствениците на плавателни съдове, лодки, автомобили, каруци, дружества за сухоземен, морски или въздушен транспорт и посредниците и представителите, независимо от тяхното качество или наименование, на последните или собствениците на кораби, лодки, автомобили, каруци или самолети, както и директорите на хотели, пансиони, кафенета или други публичнодостъпни заведения, дори когато не носят наказателна отговорност за извършената контрабанда, след като тя е била извършена в посочените превозни средства или посредством тях или в цитираните заведения или посредством тяхното ползване, било за извършването на самата контрабанда, било за прикриване на контрабандните стоки, освен ако може да се докаже, че посочените лица по никакъв начин не са могли да знаят за възможността да се извърши контрабанда“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

17 Karelia е гръцко дружество, което се занимава с производство на тютюневи изделия и има статут на лицензиран складодържател. Към датата на фактите в главното производство дружеството е предвиждало износ на такива стоки, намиращи се под режим на отложено плащане, към България, която все още не е била членка на Европейския съюз.

18 От представените пред Съда писмени становища е видно, че след като получава от Bulgakommerz Ltd поръчка за 760 кашона с цигари, на 9 юни 1994 г. Karelia подава декларация за износ в компетентното митническо бюро.

19 Този товар обаче така и не стига до местоназначението си, тъй като при проведена от митническата служба проверка се установява, че камионът, в който е трябвало да бъде превозен товарът, е заминал за България празен, след като стоката е била пренатоварена в друг камион. По време на тази проверка отговарящият за износа на Karelia директор обяснява, че след възлагането на поръчката е получил сума, отговаряща на стойността на въпросната стока и

която е внесъл по банкова сметка на Karelia, открита в Гърция. Генералният директор на Karelia твърди, че не знае дали Bulgakommerz действително съществува, тъй като всеки опит да идентифицира това дружество в България е бил безуспешен.

20 Тъй като изнасянето на разглеждания в главното производство товар не е доказано, банковата гаранция, която Karelia е предоставила, за да покрие сумата на акциза, а именно 114 726 750 GRD (гръцки драхми) (336 688,92 EUR), е задържана.

21 След това митническите власти издават наказателно постановление за контрабанда на процесните 760 кашона с цигари. В този акт като съизвършители на контрабандата са посочени лицата, които са поръчали цигарите от името на Bulgakommerz пред отговарящия за износа на Karelia директор. Увеличеният данък в общ размер от 573 633 750 GRD (1 683 444,60 EUR) и акцизът върху тютюневите изделия, в увеличен размер от 9 880 000 GRD (28 994,86 EUR), са разпределени между извършителите на контрабандата. Със същото постановление е прието, че Karelia носи солидарна гражданска отговорност за заплащането на тези суми.

22 Посоченото дружество подава против наказателното постановление жалба, която Dioikitiko Protodikeio Peiraia (Първоинстанционен административен съд Пирея, Гърция) уважава, по съображение че не е доказано наличието на никакво пълномощие или представителство, нито друго правоотношение, прикриващо поръчка между Karelia и извършителите на контрабандата.

23 Министерството на финансите подава жалба срещу това решение, която Dioikitiko Efeteio Peiraia (Апелативен административен съд Пирея, Гърция) уважава, като същевременно намалява размера на увеличения данък на 344 180 250 GRD (336 688,91 EUR). Този съд приема, че доколкото процесните цигари са били поставени под режим на отложено плащане, извършителите на контрабандата са действали като пълномощници на Karelia, което в качеството си на лицензиран складодържател е държало стоките и до изнасянето им е било единствено отговорното лице за тяхното движение, без значение в какво качество са претендирали, че действат извършителите на контрабандата — шофьори, посредници, получатели, купувачи и пр.

24 Karelia обжалва решението на Dioikitiko Efeteio Peiraia (Апелативен административен съд Пирея, Гърция) пред Symvoulio tis Epikrateias (Държавен съвет, Гърция).

25 В акта си за преюдициално запитване тази юрисдикция констатира, че съгласно член 99, параграф 2 и членове 108 и 109 от Митническия кодекс собствениците на стоки, получателите на тези стоки и превозвачите, както и посредниците и представителите, носят солидарна отговорност за финансовите последици на извършената контрабанда, включително за плащането на несъбрани митни сборове и данъци, както и на съответните глоби, когато тези нарушения са извършени в момента, в който разглежданите стоки се намират в тяхната сфера на професионална отговорност, от лицата, с които те са си сътрудничили. Според тази юрисдикция отговорните лица не се освобождават от отговорността си, освен ако докажат, че не са допуснали никаква небрежност, дори лека, като освобождаването се преценява с оглед на дължимата грижа в рамките на тяхната дейност или професия. Така установената гражданска отговорност не представлява административна санкция по гръцкото право и цели не само събиране на неплатените митни сборове и данъци, но също и да гарантира, доколкото е възможно, плащането, а следователно и ефикасността на наложените глоби. Законодателят е счел, че горепосочените лица, които извличат печалба от икономическа дейност, в рамките на която е извършена контрабанда, трябва да вземат всички подходящи мерки, гарантиращи, че няма да бъдат принудени да участват в контрабанда от лицата, с които влизат в търговски отношения.

26 Според запитващата юрисдикция тази национална правна уредба, тълкувана в светлината на разпоредбите на Директива 92/12, позволява да се приеме, че лицензираният складодържател носи солидарна гражданска отговорност заедно с извършителите на контрабанда на стоки, които са преминали транзитно през склад под режим на отложено плащане и които са изведени неправомерно от този режим.

27 Според преобладаващото в тази юрисдикция мнение солидарната отговорност на лицензирания складодържател се отнася не само до плащането на акцизи, съгласно Директива 92/12, но и до другите финансови последици от контрабандата, а именно наложените на извършителите на контрабандата имуществени санкции. Това важало независимо дали между този складодържател и купувача съществува особено споразумение, по силата на което собствеността върху вещите под режим на отложено плащане се прехвърля още с предаването им на купувача, организирал тяхното превозване. По-строгият режим на отговорност на лицензирания складодържател обслужвал целта за предотвратяване на данъчните измами, тъй като бил силен подтик за този търговец да следи за надлежното извършване на износната операция, като в рамките на договорните си отношения взема подходящи мерки, за да избегне опасността да бъде осъден да понесе солидарно всички финансови последици от контрабандата. Тази отговорност била в съответствие с принципа на пропорционалност, доколкото складодържателят може да се освободи от отговорността си, като докаже, че е действал добросъвестно и че е взел всички подходящи мерки, полагайки грижата на добрия търговец.

28 За сметка на това според мнението на малцинството в рамките на запитващата юрисдикция лицензираният складодържател може да носи солидарна отговорност само за плащането на акциза, но не и за наложените на другите участници в контрабандата имуществени санкции. Нито от гръцката правна уредба, нито от Директива 92/12 следвало, че лицензираният складодържател би могъл да се презумира по силата на закона за собственик на държаните от него стоки, които напускат данъчния му склад и се изпращат в трета държава под режим на отложено плащане, докато те стигнат до редовното си местоназначение или напуснат територията на Съюза. Също така нито от тази правна уредба, нито от Директивата следвало, че до извеждането на стоките от режима на отложено плащане би могло да се презумира, че участващите в превоза на стоките независимо в какво качество физически лица са действали в качеството на пълномощници или представители на лицензирания складодържател. Така по-строгата отговорност, за която настоява преобладаващото мнение в рамките на запитващата юрисдикция, не се изисквала с оглед на ефективното прилагане на Директива 92/12 и влизала в противоречие с различни принципи на правото на Съюза. От една страна, тя противоречи на принципа на правната сигурност, по-специално на принципа на яснота и предвидимост на ограниченията на свободата на стопанска инициатива и на правото на собственост на лицензирания складодържател. От друга страна, тя противоречала на принципа на пропорционалност, доколкото би било явно прекомерно да се възложи в тежест на лицензирания складодържател задължението за заплащане на административни глоби, за които законът предвижда, че са в не по-малко от двоен размер на дължимите данъци, независимо от размера им, за нарушения, произтичащи от умишлени действия на трети лица, които нямат никое от качествата, посочени в член 108 от Митническия кодекс и по отношение на които складодържателят, положил дължимата грижа, не може по никакъв начин да контролира.

29 При тези условия Symvoulio tis Epikrateias (Държавен съвет) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„Трябва ли Директива 92/12, тълкувана в светлината на общите принципи на правото на Съюза, и в частност на принципите на ефективност, на правна сигурност и на пропорционалност, да се разбира в смисъл, че не допуска в случаи като този в главното производство да се прилага законова разпоредба на държава членка, като член 108 от гръцкия Митнически кодекс, съгласно която лицензираният складодържател на стоки, които са изнесени от неговия данъчен склад при режим на отложено плащане и са изведени неправомерно от този режим в резултат на

контрабанда, може да носи солидарна отговорност за заплащането на административни глоби за контрабанда, независимо от това дали към момента на извършване на нарушението той е бил от гледна точка на частното право притежател на стоките и независимо дали между него и участниците в контрабандния трафик е имало договорно правоотношение, въз основа на което би могло да се заключи, че те са действали като негови пълномощници?“.

По преюдициалния въпрос

30 С въпроса си запитващата юрисдикция пита по същество дали Директива 92/12, разгледана в светлината на общите принципи на правото на Съюза, по-специално принципите на правна сигурност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба — като тази в главното производство, която дава възможност собствениците на стоки под режим на отложено плащане да бъдат обявени за солидарно отговорни за плащането на имуществените санкции, наложени заради нарушение, извършено при движението на тези стоки, когато тези собственици са обвързани с договор с извършителите на нарушението, по силата на който тези лица са техни пълномощници — въз основа на която лицензираният складодържател е обявен за солидарно отговорен за плащането на тези суми, дори когато по националното право той не е нито собственик на тези стоки към момента на извършването на нарушението, нито е обвързан с договор с извършителите на нарушението, по силата на който те са негови пълномощници.

31 За да се отговори на този въпрос, следва да се отбележи в самото начало, че от общия разум на Директива 92/12, и по-специално от член 13 и от член 15, параграфи 3 и 4, както и от член 20, параграф 1 от нея следва, че законодателят е предоставил на лицензирания складодържател централна роля в процеса на движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз и поставени под временен режим.

32 Както генералният адвокат отбелязва в точки 34—36 от заключението си, Директива 92/12 възлага в тежест на лицензирания складодържател отговорността за всички рискове, свързани с движението на подлежащи на облагане с акциз стоки, поставени под такъв режим, и следователно този складодържател е определен като задълженото за плащането на акциза лице, когато той стане изискуем поради административно нарушение или престъпление, извършени при движението на тези стоки. Следователно тази отговорност е обективна и се основава не на доказана или презумирана вина на складодържателя, а на участието му в икономическа дейност.

33 В случая обективната отговорност на лицензиран складодържател като Karelia за плащането на акциза не се оспорва.

34 За сметка на това следва да се разгледа въпросът дали Директива 92/12 допуска държавите членки да възложат в тежест на лицензирания складодържател и солидарна отговорност за плащането на имуществените санкции, наложени на извършителите на контрабандата.

35 Съгласно член 20, параграф 3 от Директива 92/12 държавите членки са длъжни да вземат всички необходими мерки за санкциониране на всяко престъпление или административно нарушение и за налагане на ефективни наказания.

36 В това отношение гръцкото правителство поддържа, че от тази разпоредба следва задължение за всички държави членки да предвидят допълнителна наказателна отговорност за лицензирания складодържател за всяко административно нарушение, извършено при пускането в движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз.

37 Без съмнение, както Съдът вече е констатирал многократно, пазарът на цигари е особено благоприятен за развитието на незаконната търговия (решение от 13 декември 2007 г., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, т. 34 и цитираната съдебна практика). Задължението, което произтича от член 20, параграф 3 от Директива 92/12, а именно да се вземат всички необходими мерки за санкциониране на всяко престъпление или административно нарушение и за налагане на ефективни наказания, трябва да се тълкува в светлината на тази констатация.

38 Все пак от това не следва, че държавите членки са длъжни по силата на тази разпоредба да предвидят допълнителна наказателна отговорност за лицензирания складодържател за всяко административно нарушение, извършено при пускането в движение на стоки, подлежащи на облагане с акциз.

39 Всъщност, на първо място, тази разпоредба не уточнява нито подходящите наказания, нито категориите лица, които тя предвижда, че трябва да носят отговорност.

40 На второ място, както генералният адвокат отбелязва в точка 37 от заключението си, режимът на отговорност, предвиден в Директива 92/12, е ограничен до плащането на акциза. Следователно тази директива не установява режим на солидарност, при който лицензираният складодържател би бил отговорен за плащането на имуществените санкции, наложени на извършителите на контрабандата.

41 Ако обаче Директива 92/12 не задължава държавите членки да предвидят, че лицензираният складодържател ще бъде солидарно отговорен за плащането на наложените имуществени санкции, възниква въпросът дали Директивата го допуска.

42 Съгласно постоянната съдебна практика не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участие в данъчна измама (решение от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, т. 24 и цитираната съдебна практика).

43 В резултат на това следва да се приеме, както отбелязва генералният адвокат в точка 41 от заключението си, че Директива 92/12 допуска по принцип държавите членки да предвидят по-строга отговорност на лицензирания складодържател, като го задължат да отговаря солидарно за имуществените последици от нарушенията, извършени при движението на стоките под режим на отложено плащане.

44 Все пак следва да се провери дали по-строгата отговорност, като тази в главното производство, съответства на принципите на правна сигурност и на пропорционалност.

45 В това отношение следва да се припомни, на първо място, че когато упражняват правото си да изберат подходящите наказания при транспонирането на директива, държавите членки трябва да спазват принципа на правна сигурност. Всъщност законодателството на Съюза трябва да бъде сигурно и неговото прилагане — предвидимо за правните субекти, и това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, когато става дума за правна уредба, която може да доведе до финансови тежести, за да могат заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага (решение от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 47 и цитираната съдебна практика).

46 При положение като това в главното производство обаче следва да се отбележи, че по-строгата отговорност на лицензирания складодържател, който не е запазил собствеността на контрабандните стоки и не е обвързан с договор с извършителите на контрабандата, по силата на който те са негови пълномощници, не е изрично предвидена нито в Директива 92/12, нито в разпоредбите на националното право.

47 При тези условия следва да се приеме, че наказанията, които могат да бъдат наложени на такъв лицензиран складодържател по силата на тази правна уредба, не се установяват достатъчно сигурно и предвидимо за заинтересованите лица, предвид изразените разнопосочни тълкувания в рамките на самата запитваща юрисдикция, за да може да се приеме, че отговарят на изискванията за правна сигурност, което все пак следва да установи запитващата юрисдикция.

48 Що се отнася, на второ място, до принципа на пропорционалност, от постоянната практика следва, че при липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки са компетентни да изберат санкции, които според тях са подходящи. Те въпреки това са задължени да упражняват правомощията си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалността (вж. по-специално решение от 29 юли 2010 г., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, т. 29).

49 Що се отнася до мерките за предотвратяване на данъчните измами, Съдът е приел, че в областта на данъка върху добавената стойност разпределението на риска, вследствие на извършена от трето лице измама, не е съвместимо с принципа на пропорционалност, когато данъчен режим възлага цялата отговорност за заплащането върху доставчика, независимо дали той е участвал или не в извършената от купувача измама (решение от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, т. 22 и 23).

50 Освен това Съдът вече е постановил, че националните мерки, които на практика установяват режим на обективна солидарна отговорност, надхвърлят необходимото за защитата на фиска. Той приема, че възлагането на отговорността за плащането на данъка върху добавената стойност на лице, различно от платеца на този данък, дори когато това лице е лицензиран данъчен складодържател със специфични задължения съгласно Директива 92/12, щом като то няма право да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имал никаква връзка с действията на платеца, трябва да се счита за несъвместимо с принципа на пропорционалност, и допълва, че би било явно несъразмерно посоченото лице да носи безусловна отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от действията на трето данъчнозадължено лице, върху което то няма никакво влияние (решение от 21 декември 2011 г., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, т. 24 и цитираната съдебна практика).

51 Следва да се приеме, че спазването на тези изисквания е необходимо, когато става въпрос за мярка като възлагането на лицензирания складодържател на отговорността за паричните последици от контрабандата.

52 Както обаче посочва запитващата юрисдикция, съгласно преобладаващото мнение в рамките на тази юрисдикция, член 108 от Митническия кодекс трябва да се тълкува в смисъл, че лицензиран складодържател, който е взел всички мерки, които разумно биха могли да се изискват от него, за да се увери, че изпълнението на сделката няма да го принуди да участва в данъчна измама, се освобождава от тази отговорност, ако може да докаже, че по никакъв начин не е могъл да знае за възможността да се извърши контрабанда. Ако случаят е такъв, а това следва да провери запитващата юрисдикция, следва да се приеме, че тази по-строга отговорност на лицензирания складодържател означава, че той ще може да бъде обявен за солидарно отговорен за плащането на наложените имуществени санкции, дори контрабандата да е извършена от лица, на които той не е избрал да сътрудничи, и че тя на практика установява режим на безвиновна солидарна отговорност, който следва да се счита за непропорционален.

53 От изложените по-горе съображения следва, че режим на по-строга отговорност, като този в главното производство, не отговаря на изискванията, следващи от принципите на правна сигурност и на пропорционалност, освен ако в националната правна уредба е предвидено ясно и изрично, че се запазва възможността за освобождаване от отговорност на лицензирания складодържател.

54 Следователно на поставения въпрос следва да се отговори, че Директива 92/12, разгледана в светлината на общите принципи на правото на Съюза, по-специално принципите на правна сигурност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба — като тази в главното производство, която дава възможност собствениците на стоки под режим на отложено плащане да бъдат обявени за солидарно отговорни за плащането на имуществените санкции, наложени заради нарушение, извършено при движението на тези стоки, когато тези собственици са обвързани с договор с извършителите на нарушението, по силата на който тези лица са техни пълномощници — въз основа на която лицензираният складодържател е обявен за солидарно отговорен, без да може да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имал никаква връзка с действията на извършителите на нарушението, за плащането на тези суми, дори когато по националното право той не е нито собственик на тези стоки към момента на извършването на нарушението, нито е обвързан с договор с извършителите на нарушението, по силата на който те са негови пълномощници.

По съдебните разноски

55 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти, изменена с Директива 92/108/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г., разгледана в светлината на общите принципи на правото на Европейския съюз, по-специално принципите на правна сигурност и на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба — като тази в главното производство, която дава възможност собствениците на стоки под режим на отложено плащане на акциз да бъдат обявени за солидарно отговорни за плащането на имуществените санкции, наложени заради нарушение, извършено при движението на тези стоки, когато тези собственици са обвързани с договор с извършителите на нарушението, по силата на който тези лица са техни пълномощници — въз основа на която лицензираният складодържател е обявен за солидарно отговорен, без да може да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имал никаква връзка с действията на извършителите на нарушението, за плащането на тези суми, дори когато по националното право той не е нито собственик на тези стоки към момента на извършването на нарушението, нито е обвързан с договор с извършителите на нарушението, по силата на който те са негови пълномощници.

Подписи