TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2016. gada 2. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējais režīms — Direktīva 92/12/EEK — Tabakas izstrādājumi, kas tiek pārvietoti atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā — Apstiprināta noliktavas saimnieka atbildība — Dalībvalstu iespēja apstiprinātu noliktavas saimnieku atzīt par solidāri atbildīgu par kontrabandas nodarījuma veicējiem uzlikto finansiālo sankciju samaksu — Samērīguma un tiesiskās noteiktības principi

Lieta C-81/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Symvoulio tis Epikrateias* (Valsts padome, Grieķija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 21. janvārī un kas tiesā reģistrēts 2015. gada 20. februārī, tiesvedībā

Kapnoviomichania Karelia AE

pret

Ypourgos Oikonomikon .

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Kapnoviomichania Karelia AE* vārdā – *V. Antonopoulos*, *dikigoros*,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Paraskevopoulou*, *K. Nasopoulou* un *S. Lekkou*, pārstāves,

— Eiropas Komisijas vārdā – *F. Tomat* un *D. Triantafyllou*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 28. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – grieķu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV 1992, L 76, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/108/EEK (OV 1992, L 390, 124. lpp., turpmāk tekstā – "Direktīva 92/12").

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Kapnoviomichania Karelia AE* (turpmāk tekstā – "*Karelia*") un *Ypourgos Oikonomikon* (Finanšu ministrija, Grieķija) par paziņojumu par nodokļu piedziņu, ar kuru *Karelia* ir atzīta par solidāri atbildīgu par nodevas un akcīzes nodokļa summu samaksu saistībā kontrabandas darbībām.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 92/12 1. un 3. pantā ir paredzēts, ka šī direktīva "nosaka režīmu precēm, kam uzliek akcīzes nodokli un citus netiešos nodokļus, kurus tieši vai netieši uzliek to patēriņam, izņemot pievienotās vērtības nodokli un Kopienas noteiktus nodokļus," un "Kopienas līmenī [to] piemēro [..] tabakas izstrādājumiem".

4 Šīs direktīvas 4. pantā jēdziens "apstiprināts noliktavas saimnieks" ir definēts kā "fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, ražot, apstrādāt, glabāt, saņemt un nosūtīt akcīzes preces, akcīzes nodokli atliekot saskaņā ar akcīzes preču glabāšanas noteikumiem".

5 Atbilstoši minētas direktīvas 5. panta 2. punktam ja, akcīzes preces ievedot no trešās valsts vai izvedot uz to, uz tām attiecina citu Kopienas muitas procedūru, nevis laišanu brīvā apgrozībā, uzskata, ka akcīzes nodoklis par tām ir atlikts.

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu "akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā", kas ietver "novirzi, tajā skaitā nelikumīgu novirzi, no atlikšanas režīma".

7 Direktīvas 92/12 13. pantā ir paredzēts, ka apstiprināta noliktavas saimnieka pienākums ir "sniegt garantijas, ja vajadzīgs, par preču ražošanu, apstrādi un glabāšanu un obligātu garantiju par preču pārvadāšanu saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka tās dalībvalsts nodokļu iestādes, kurā izsniedz atļauju akcīzes preču noliktavas darbībai".

8 Šīs direktīvas 15. panta 3. un 4. punktā ir paredzēts:

"3. Risku, kas saistīts ar preču pārvadāšanu Kopienas iekšienē, sedz garantija, ko saskaņā ar 13. pantu sniedz apstiprinātais noliktavas saimnieks, kurš preces sūta, vai, vajadzības gadījumā, garantija, kas solidāri uzliek saistības sūtītājam un pārvadātājam. Vajadzības gadījumā dalībvalstis var garantiju prasīt no preču saņēmēja.

Dalībvalstis izstrādā detalizētus noteikumus par garantiju. Garantijai jābūt spēkā visā Kopienā.

4. Neskarot 20. panta noteikumus, apstiprinātu noliktavas saimnieku, kurš sūta preces, vai, attiecīgā gadījumā, preču pārvadātāju var atbrīvot no saistībām tikai ar pierādījumiem, ka preču saņēmējs ir saņēmis preču piegādi, konkrēti, ar [..] pavaddokumentu [..]."

9 Minētās direktīvas 20. panta 1. un 3. punktā ir noteikts:

"1. Ja, vedot preces, notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas attiecas uz akcīzes nodokļa piedziņu, tad akcīzes nodokli tajā dalībvalstī, kurā nelikumība vai pārkāpums izdarīts, maksā fiziskā vai juridiskā persona, kura saskaņā ar 15. panta 3. punktu garantējusi akcīzes nodokļa samaksu, neizslēdzot krimināllietas ierosināšanu.

[..]

3. [..] Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai novērstu pārkāpumus vai nelikumības un uzliktu iedarbīgus sodus."

Grieķijas tiesības

10 Direktīva 92/12 Grieķijas tiesībās tika transponēta ar Likumu 2127/1993 par naftas produktiem, etilspirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, kā arī tabakas izstrādājumiem piemērojamā nodokļu režīma un citu noteikumu saskaņošanu ar Kopienu tiesībām (*FEK A'* 48). Pamatlietas faktisko apstākļu laikā šajā likumā bija noteikts akcīzes nodokļa regulējums un brīdis, kad tas kļūst maksājams, kā arī jautājumi par akcīzes preču noliktavai piemērojamo atliktā nodokļa maksāšanas režīmu un par apstiprināto noliktavas saimnieku.

11 Saskaņā ar minētā likuma 11. panta 3. punktu apstiprinātais noliktavas saimnieks ir "atbildīgs attiecībā pret valsti par akcīzes nodokli par precēm" un šis noliktavas saimnieks "ir arī atbildīgs par darbībām, kuras kompetentā iestāde var pārmest tā noliktavu personālam."

12 Šā paša likuma 67. panta 5. punktā ir noteikts, ka "jebkāda krāpšana vai krāpšanas mēģinājums attiecībā uz akcīzes nodokļa un citu nodokļu samaksu, kā arī likumā paredzēto formalitāšu neievērošana, lai izvairītos no akcīzes nodokļa un citu nodokļu samaksas, tiek kvalificēta kā kontrabanda Likuma 1165/1918 par Muitas kodeksu" (turpmāk tekstā – "Muitas kodekss") 89. panta un nākamo pantu izpratnē un ka "par šādām darbībām ir iekasējams minētajos pantos paredzētais palielinātais maksājums, pat ja kompetentās iestādes uzskatītu, ka krimināls odāmu kontrabandas nodarījumu veidojošie nosacījumi nav izpildīti."

13 Muitas kodeksa 97. panta 3. punktā ir noteikts, ka "visām personām, par kurām ir droši zināms, ka tās ir piedalījušās muitas noteikumu pārkāpuma izdarīšanā šā kodeksa 89. panta 2. punkta izpratnē, ņemot vērā katras personas līdzdalības pakāpi pārkāpumā un neatkarīgi no tā, vai pret to ir uzsākts kriminālprocess, solidāri uzliek palielināto maksājumu, kas var būt divas līdz desmit reizes lielāks nekā akcīzes nodoklis un citi nodokļi, kuri ir jāmaksā saistībā ar pārkāpuma priekšmetu". Saskaņā ar Muitas kodeksa 97. panta 5. punktu "kompetentās muitas iestādes direktors [..] sagatavo un izdod motivētu aktu, kurā viņš vajadzības gadījumā nosaka atbildīgās personas šā kodeksa izpratnē vai atbrīvo tās no atbildības, nosaka to atbildības pakāpi, maksājamo vai kontrabandas nodarījuma dēļ neiekasēto muitas nodokļu un citu maksājumu apmēru un izdod rīkojumu par palielinātā maksājuma šā panta izpratnē, kā arī vajadzības gadījumā par muitas nodokļu un citu neiekasēto maksājumu piedziņu."

14 Saskaņā ar Muitas kodeksa 99. panta 2. punktu fakts, ka civiltiesiski līdzatbildīgajām personām nebija zināms par galvenajiem pārkāpuma īstenotājiem atzīto personu nodoms izdarīt pārkāpumu, neatbrīvo tās no atbildības.

15 Muitas kodeksa 108. pantā ir paredzēts:

"Krimināltiesa, kas lemj par apsūdzību par kontrabandu savā notiesājošā spriedumā attiecīgo kontrabandas preču īpašnieku vai saņēmēju var atzīt par civiltiesiski solidāri līdzatbildīgu kopā ar notiesāto personu par naudas soda un tiesāšanās izdevumu, kā arī pēc tādas valsts pieprasījuma, kas

bija civilprasītāja krimināllietā, par tai piespriestās summas samaksu. Tā tas ir arī tad, ja pret līdzatbildīgo netika ierosināta krimināllieta, ciktāl notiesātā persona ar kontrabandas precēm ir rīkojusies kā īpašnieka vai saņēmēja pilnvarotais, pārvaldītājs vai pārstāvis, neatkarīgi no tiesiskajām attiecībām, kurās pilnvara ir uzrādīta vai slēpta. Tātad nav svarīgi zināt, vai pilnvarotais rīkojas savā vārdā [..], vai tas stādās priekšā kā preču īpašnieks vai persona, kurai ir cita tiesiska saikne ar šīm precēm, vai arī to, vai faktiskā īpašnieka pārstāvība ir īpaša vai vispārēja pārstāvība, izņemot gadījumu, ja var tikt pierādīts, ka iepriekš minētās personas nekādā veidā nevarēja zināt par kontrabandas nodarījuma veikšanas iespējamību."

16 Muitas kodeksa 109. pantā ir noteikts:

"Papildus iepriekšējā pantā minētajam kontrabandas nodarījuma priekšmeta īpašniekam vai saņēmējam kriminālatiesa var atzīt, ka par uzliktā naudas soda un par tiesāšanās izdevumu, kā arī – pēc tādas valsts pieprasījuma, kura ir civilprasītāja krimināllietā, par tai piespriestās summas samaksu – civiltiesiski solidāri līdzatbildīgi kopā ar notiesāto ir arī kuģu, piestātņu, automašīnu un ratu īpašnieki, sauszemes, jūras un gaisa transporta sabiedrības un pēdējo minēto aģenti un pārstāvji (neatkarīgi no to statusa vai amata nosaukuma) vai kuģu, piestātņu, automašīnu, ratu vai lidmašīnu īpašnieku aģenti vai pārstāvji, kā arī viesnīcu, viesu namu, kafejnīcu vai citu sabiedrībai pieejamu iestāžu vadītāji, pat ja tie nav kriminālatiesiski atbildīgi par kontrabandas nodarījumu, ja šis kontrabandas nodarījums ir ticis izdarīts minētajos transporta līdzekļos vai ar to palīdzību, vai arī iepriekš minētajās iestādēs, vai tās izmantojot, vai nu lai veiktu kontrabandas nodarījumu, vai lai slēptu kontrabandas preces, izņemot, ja var pierādīt, ka iepriekš minētās personas nekādi nevarēja zināt par kontrabandas nodarījuma veikšanas iespējamību."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

17 *Karelia* ir saskaņā ar Grieķijas tiesībām dibināta sabiedrība, kura darbojas tabakas izstrādājumu ražošanas nozarē un kurai ir apstiprināta noliktavas saimnieka statuss. Pamatlietas faktisko apstākļu rašanās datumā šī sabiedrība plānoja eksportēt šādus izstrādājumus, kam bija piemērojams atliktas nodokļa maksāšanas režīms, uz Bulgāriju, kura tolaik vēl nebija Eiropas Savienības dalībvalsts.

18 No Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka *Karelia* 1994. gada 9. jūnijā, pēc tam, kad tā no *Bulgakommerz Ltd* saņēma pasūtījumu par 760 cigarešu kastu piegādi, kompetentajā muitas iestādē iesniedza eksporta deklarāciju.

19 Tomēr šī krava nekad nenonāca galamērķī, un muitas dienesta veiktajā izmeklēšanā tika atklāts, ka kravas automašīna, ar kuru krava bija jāved, uz Bulgāriju bija devusies tukša un ka krava tika iekrauta citā kravas automašīnā. Šīs izmeklēšanas laikā *Karelia* eksporta direktors paskaidroja, ka pēc pasūtījuma pieņemšanas viņš saņēma attiecīgo preču vērtībai atbilstošu summu, kas tika ieskaitīta Grieķijā atvērtā *Karelia* bankas kontā. *Karelia* ģenerāldirektors apgalvoja, ka viņš nezinot, vai Bulgārijas sabiedrība, kas bija veikusi pasūtījumu, faktiski pastāvēja, jo visi mēģinājumi identificēt šo sabiedrību esot bijuši nesekmīgi.

20 Tā kā netika iesniegti pierādījumi par to, ka pamatlietā aplūkotā krava tika izvesta, bankas garantija, kuru *Karelia* bija sniegusi, lai segtu akcīzes nodokļa summu, proti, 114 726 750 Grieķijas drahmas (GRD) (EUR 336 688,92), tika atsavināta.

21 Vēlāk muitas dienesti izsniedza paziņojumu par nodokļu piedziņu saistībā ar attiecīgo 760 cigarešu kastu kontrabandas faktu. Ar šo paziņojumu tās par šīs darbības līdzīstenotājiem atzina personas, kuras *Bulgakommerz* vārdā *Karelia* eksporta direktoram bija iesniegušas minēto cigarešu pasūtījumu. Palielinātā maksājuma summa, proti, GRD 573 633 750 (EUR 1 683 444,60), kā arī palielinātā tabakas

akcīzes nodokļa summa, proti, GRD 9 880 000 (EUR 28 994,86), tika sadalīta starp šā kontrabandas nodarījuma veicējiem. Šajā pašā paziņojumā par nodokļu piedziņu tika atzīts, ka *Karelia* ir civiltiesiski solidāri atbildīga par šo summu samaksu.

22 Prasību, ko šī sabiedrība cēla attiecībā uz minēto paziņojumu par nodokļu piedziņu, *Dioikitiko Protodikeio Peiraia* (Pirejas pirmās instances administratīvā tiesa, Grieķija) apmierināja, pamatojoties uz to, ka nebija ticis pierādīts, ka starp *Karelia* un personām, kuras atzītas par kontrabandas nodarījuma veicējiem, pastāvētu pilnvarojuma vai pārstāvības attiecības vai citas tiesiskās attiecības, kas būtu slēpts pilnvarojums.

23 Finanšu ministrija par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, un *Dioikitiko Efeteio Peiraia* (Pirejas administratīvā apelācijas tiesa) šo apelācijas sūdzību apmierināja, samazinot palielinātā maksājuma summu līdz GRD 344 180 250 (EUR 336 688,91). Šī tiesa uzskatīja, ka, ciktāl attiecīgajām cigaretēm tika piemērots atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīms, kontrabandas īstenotāji bija rīkojušies kā *Karelia* pilnvarotie, kura kā apstiprināts noliktavas saimnieks bija preču turētāja un līdz to eksportēšanas brīdim tikai tā bija atbildīga par to pārvadāšanu neatkarīgi no statusa, kādā bija rīkojušies šā kontrabandas nodarījuma veicēji, proti, kā automašīnu vadītāji, starpnieki, preču saņēmēji, pircēji u.c.

24 *Karelia* pārsūdzēja *Dioikitiko Efeteio Peiraia* (Pirejas administratīvā apelācijas tiesa) spriedumu *Symvoulio tis Epikrateias* (Valsts padome, Grieķija).

25 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētā tiesa konstatēja, ka atbilstoši Muitas kodeksa 99. panta 2. punktam, 108. pantam un 109. pantam preču īpašnieki, to saņēmēji un pārvadātāji, kā arī viņu aģenti un pārstāvji tiek tostarp padarīti par solidāri līdzatbildīgiem par kontrabandas nodarījumu finansiālajām sekām, kas ietver neiekasēto muitas nodokļu un nodevu, kā arī naudas sodu samaksu, ja personas, ar kurām tie ir izvēlējušies sadarboties, pārkāpumu veic brīdī, kad attiecīgās preces ir to profesionālās atbildības sfērā. Minētās tiesas ieskatā līdzdatbildīgās personas tiek atbrīvotas no atbildības tikai tad, ja tās pierāda, ka nav tikusi pieļauta nekāda neuzmanība, pat viegla, un šāda atbrīvojuma piešķiršana tiek izvērtēta, ņemot vērā rūpību, kas ir jāievēro šo personu darbībā un profesijā. Šādi noteikta civiltiesiskā atbildība, kas Grieķijas tiesībās nav uzskatāma par administratīvu sodu, ir vērsta ne vien uz to, lai tiktu atgūti neiekasētie muitas nodokļi un nodevas, bet arī uz to, lai, cik vien iespējams, tiktu nodrošināta uzlikto naudas sodu samaksa un tādējādi – to iedarbīgums. Likumdevējs esot uzskatījis, ka iepriekš minētajiem uzņēmējiem, kas gūst peļņu no saimnieciskās darbības, kuras ietvaros tiek veikti kontrabandas nodarījumi, ir jāveic visi vajadzīgie pasākumi, lai nodrošinātu, ka personas, ar kurām tiem ir darījumu attiecības, tos neiesaistīs kontrabandas nodarījumu veikšanā.

26 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šis valsts tiesiskais regulējums, to interpretējot Direktīvas 92/12 noteikumu gaismā, ļauj atzīt apstiprināto noliktavas saimnieku par civiltiesiski solidāri līdzatbildīgu kopā ar personām, kuras veikušas kontrabandas nodarījumus, kas skar preces, kuras noliktavā ir tikušas glabātas atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā un kuras ir tikušas nelikumīgi izņemtas no šā režīma.

27 Atbilstoši šīs tiesas vairākuma viedoklim apstiprināta noliktavas saimnieka solidārā atbildība attiecas ne vien uz akcīzes nodokļa samaksu atbilstoši Direktīvai 92/12, bet arī uz citām finansiālajam sekām, it īpaši finansiālām sankcijām, kas uzliktas kontrabandas nodarījumu veicējiem. Tas tā esot neatkarīgi no jebkādas šā noliktavas saimnieka un pircēja īpašas vienošanās, saskaņā ar kuru atliktās nodokļa maksāšanas režīmā esošo preču īpašumtiesības tiekot nodotas brīdī, kad preces tiek piegādātas pircējam, kas uzņemoties atbildību par to pārvadāšanu. Šīs apstiprināta noliktavas saimnieka pastiprinātās atbildības mērķis esot novērst krāpšanu nodokļu jomā, jo tā mudinot šo profesionāli nodrošināt eksporta procedūras likumīgu norisi, savās līgumattiecībās īstenojot piemērotus pasākumus, lai pasargātu sevi no riska tikt atzītam par solidāri atbildīgu par visām kontrabandas nodarījumu finansiālajām sekām. Šāda atbildība neesot pretrunā samērīguma principam, jo apstiprinātam

noliktavas saimniekam ir iespējams no tās izvairīties, pierādot, ka viņš ir rīkojies labā ticībā un ir veicis visus piemērotos un iespējamos pasākumus, un tādējādi sniedzot pierādījumus, ka viņš ir ievērojis nepieciešamo rūpību, kas tiek prasīta no uzmanīga profesionāļa.

28 Savukārt atbilstoši šīs tiesas mazākuma viedoklim apstiprinātu noliktavas saimnieku var atzīt par solidāri atbildīgu tikai par akcīzes nodokļa samaksu, nevis par to summu samaksu, kas atbilst kontrabandas nodarījumu veicējiem piespriestajām finansiālajām sankcijām. Nedz no Grieķijas tiesiskā regulējuma, nedz no Direktīvas 92/12 neizrietot, ka attiecībā uz apstiprinātu noliktavas saimnieku pastāvētu tiesiska prezumpcija, ka tas ir uzskatāms par to preču īpašnieku, kuras tas glabā, kuras tiek izņemtas no tā akcīzes preču noliktavas un kuras tiek nosūtītas uz trešo valsti, piemērojot atlikta akcīzes nodokļa maksāšanas režīmu, līdz tās nonāk pareizajā galamērķī vai līdz tās tiek izvestas no Savienības teritorijas. Nedz no šī tiesiskā regulējuma, nedz no šīs direktīvas neizrietot arī tas, ka līdz preču izņemšanai no minētā atliktās nodokļa maksāšanas režīma attiecībā uz šo preču pārvadāšanā iesaistītajām fiziskajām personām neatkarīgi no to statusa pastāvētu tiesiska prezumpcija, ka tās rīkojas kā apstiprinātā noliktavas saimnieka pilnvarotie vai pārstāvji. Tādējādi pastiprinātā atbildība, ko atbalsta iesniedzējtiesas vairākums, neesot nepieciešama, lai nodrošinātu Direktīvas 92/12 iedarbīgu piemērošanu, un esot pretrunā dažādiem Savienības tiesību principiem. Pirmkārt, tā esot pretrunā tiesiskās noteiktības principam, it īpaši uzņēmējdarbības ierobežojumu skaidrības un paredzamības principam, kā arī apstiprināta noliktavas saimnieka tiesībām uz īpašumu. Otrkārt, tā esot pretrunā samērīguma principam, ciktāl esot acīmredzami pārmērīgi uzlikt apstiprinātam noliktavas saimniekam pienākumu neatkarīgi no to summas maksāt administratīvos sodus, kuru likumā paredzētais apmērs ir vismaz divreiz lielāks nekā maksājamie nodokļi, par tādiem pārkāpumiem, kas izriet no trešo personu ar nodomu veiktas rīcības, kurai nepiemīt neviena no Muitas kodeksa 108. pantā minētajām pazīmēm un kuru šis noliktavas saimnieks, kas ir pierādījis pienācīgu rūpību, nekādi nevar ietekmēt.

29 Šādos apstākļos *Symvoulio tis Epikrateias* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīva 92/12/EEK, ņemot vērā Savienības tiesību vispārējos principus, it īpaši Savienības tiesību efektivitātes, tiesiskās noteiktības un samērīguma principus, ir interpretējama tādējādi, ka tādā gadījumā kā šajā lietā aplūkotais tā nepieļauj piemērot tādu dalībvalsts tiesību normu kā Muitas kodeksa 108. pants, saskaņā ar kuru apstiprinātu noliktavas saimnieku var atzīt par solidāri atbildīgu par administratīvo sodu samaksu par to preču kontrabandu, kas transportētas no tā akcīzes preču noliktavas saskaņā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmu un kas kontrabandas rezultātā nelikumīgi izņemtas no minētā režīma – neatkarīgi no tā, vai pārkāpuma izdarīšanas brīdī tas bija preču īpašnieks saskaņā ar privāto tiesību normām, kā arī no tā, vai starp pārkāpuma īstenotājiem, kas ir iesaistīti minētajā pārvadājumā, un apstiprinātu noliktavas saimnieku pastāv īpašas līgumiskas attiecības, no kurām izriet, ka tie ir rīkojušies kā tā pilnvarotie?"

Par prejudiciālo jautājumu

30 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 92/12, aplūkojot to no Savienības tiesību vispārējo principu, it īpaši tiesiskās noteiktības un samērīguma principu, viedokļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums – kurš ir aplūkots pamatlietā un kurā ir atļauts atzīt, ka par to summu samaksu, kas atbilst finansiālajām sankcijām, kuras ir uzliktas saistībā ar pārkāpumu, kas izdarīts tādu preču pārvadāšanas gaitā, par kurām akcīzes nodokļa samaksa ir atlikta, solidāri tostarp ir atbildīgi šo preču īpašnieki, ja šos īpašniekus ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņu pilnvarotajiem –, uz kura pamata apstiprinātais noliktavas saimnieks tiek atzīts par solidāri atbildīgu par minēto summu samaksu pat tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām šis noliktavas saimnieks pārkāpuma izdarīšanas brīdī nav nedz minēto preču īpašnieks, nedz viņu ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņa pilnvarotajiem.

31 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jānorāda, ka no Direktīvas 92/12 sistēmas, it īpaši no tās 13. panta, 15. panta 3. un 4. punkta, kā arī no tās 20. panta 1. punkta izriet, ka likumdevējs tādu preču pārvadāšanas procesā, par kurām ir maksājams akcīzes nodoklis un uz kurām attiecas atliktās nodokļa maksāšanas režīms, centrālu lomu ir piešķīris apstiprinātam noliktavas saimniekam.

32 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 34.–36. punktā, ar Direktīvu 92/12 ir izveidota atbildības sistēma, kurā apstiprināts noliktavas saimnieks ir padarīts atbildīgs par visiem riskiem, kas rodas saistībā ar tādu preču pārvadāšanu, par kurām jāmaksā akcīzes nodoklis un uz kurām tiek attiecināts šāds režīms, un tādējādi šis noliktavas saimnieks ir noteikts kā akcīzes nodokļa maksātājs, ja šo preču pārvadāšanas laikā ir notikusi nelikumība vai pārkāpums, kas izraisa tā iekasējamību. Tādējādi šī atbildība ir objektīva, un tās pamatā ir nevis pierādīta vai prezumēta noliktavas saimnieka vaina, bet viņa dalība saimnieciskajā darbībā.

33 Šajā gadījumā tāda apstiprināta noliktavas saimnieka kā *Karelia* objektīvā atbildība par akcīzes nodokļa samaksu netiek apstrīdēta.

34 Tāpēc ir jāizvērtē jautājums, vai Direktīvā 92/12 dalībvalstīm ir ļauts apstiprinātus noliktavas saimniekus padarīt solidāri atbildīgus arī par tādu summu samaksu, kas atbilst finansiālām sankcijām, kuras tiek uzliktas kontrabandas nodarījuma veicējiem.

35 Atbilstoši Direktīvas 92/12 20. panta 3. punktam dalībvalstīm ir jāveic vajadzīgie pasākumi, lai novērstu jebkādus pārkāpumus vai nelikumības un uzliktu iedarbīgus sodus.

36 Šajā ziņā Grieķijas valdība apgalvo, ka no šā noteikuma izrietot dalībvalstu pienākums paredzēt apstiprināta noliktavas saimnieka papildu krimināltatbildību par jebkādu nelikumību, kas pieļauta, laižot pārvadāšanā akcīzes preces.

37 Protams, kā Tiesa jau vairākkārt ir konstatējusi, cigarešu tirgus ir it īpaši labvēlīgs nelegālas tirdzniecības attīstībai (spriedums, 2007. gada 13. decembris, *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788, 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Pienākums, kas izriet no Direktīvas 92/12 20. panta 3. punkta, proti, pienākums veikt nepieciešamos pasākumus, lai novērstu jebkādu pārkāpumu vai nelikumību un lai uzliktu iedarbīgus sodus, ir jāinterpretē šā konstatējuma gaismā.

38 Tomēr no tā neizriet, ka dalībvalstīm uz šā noteikuma pamata ir pienākums paredzēt apstiprināta noliktavas saimnieka papildu krimināltatbildību par jebkādu nelikumību, kas pieļauta, laižot pārvadāšanā akcīzes preces.

39 Pirmām kārtām, šajā noteikumā nav precizētas nedz piemērotās sankcijas, nedz to personu kategorijas, kuras ir jāatzīst par atbildīgām saistībā ar tiem.

40 Otrām kārtām, kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 37. punktā, Direktīvā 92/12 paredzētajā atbildības par risku sistēmā ir paredzēta tikai atbildība par akcīzes nodokļa samaksu. Līdz ar to šajā direktīvā nav paredzēta solidāras atbildības sistēma, kurā apstiprināts noliktavas saimnieks tiktu padarīts atbildīgs par to summu samaksu, kas atbilst kontrabandas nodarījuma veicējiem uzlikto finansiālo sankciju apmēram.

41 Taču, kaut arī Direktīvā 92/12 dalībvalstīm nav uzlikts pienākums noteikt, ka apstiprināts noliktavas saimnieks ir solidāri atbildīgs par to summu samaksu, kas atbilst piemērotajām finansiālajām sankcijām, rodas jautājums, vai šajā direktīvā tas ir liegts.

42 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesībām pretrunā nav prasība uzņēmējam veikt visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktā darbība nav saistīta ar krāpšanu nodokļu jomā (spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Tādējādi ir jāuzskata – kā ģenerāladvokāts to ir norādījis savu secinājumu 41. punktā –, ka Direktīvai 92/12 principā nav pretrunā tas, ka dalībvalstis pastiprina apstiprināta noliktavas saimnieka atbildību, nosakot, ka viņš ir solidāri atbildīgs par to pārkāpumu finansiālajām sekām, kas tiek konstatēti saistībā ar atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā esošo preču pārvadāšanu.

44 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāda pastiprināta atbildība, kāda aplūkota pamatlietā, atbilst tiesiskās noteiktības un samērīguma principiem.

45 Šajā ziņā pirmām kārtām ir jāatgādina, ka dalībvalstīm, kad tās īsteno savu kompetenci izvēlēties piemērotas sankcijas direktīvas transponēšanas kontekstā, ir jāievēro tiesiskās noteiktības princips. Proti, Savienības tiesību aktiem ir jābūt skaidriem un attiecīgajām personām ir jāspēj paredzēt to piemērošanu, un šī imperatīvā tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši svarīga tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālu slogu, lai ieinteresētās personas precīzi varētu zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c., C-288/07, EU:C:2008:505, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Tādā situācijā, kāda tiek aplūkota pamatlietā, ir jānorāda, ka tāda apstiprināta noliktavas saimnieka pastiprināta atbildība, kurš nav saglabājis īpašumtiesības uz precēm, kas ir pārkāpuma priekšmets, un kuru ar šī pārkāpuma izdarītājiem nesaista līgumattiecības, padarot tos par viņa pilnvarotajiem, nav tieši paredzēta nedz Direktīvā 92/12, nedz valsts tiesību normās.

47 Šajos apstākļos ir jākonstatē, ka sankcijas, kuras šādam apstiprinātam noliktavas saimniekam var piemērot, pamatojoties uz šādiem tiesību aktiem, attiecībā uz ieinteresētajām personām nešķiet – ņemot vērā it īpaši iesniedzējtiesā pausto atšķirīgo interpretāciju – pietiekami noteiktas un paredzamas, lai varētu tikt uzskatīts, ka tās atbilst tiesiskās noteiktības prasībām, bet tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

48 Otrām kārtām, runājot par samērīguma principu, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav veikta Savienības tiesību aktu saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kas paredzēti ar šiem tiesību aktiem izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, kuras tās uzskata par piemērotām. Tomēr tām sava kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos tiesību principus, tātad arī samērīguma principu (it īpaši skat. spriedumu, 2010. gada 29. jūlijs, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 29. punkts).

49 Runājot par pasākumiem, kas vērsti uz krāpšanas nodokļu jomā novēršanu, Tiesa attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli ir lēmusi, ka riska sadale trešās personas īstenotas krāpšanas rezultātā nav saderīga ar samērīguma principu, ja nodokļu sistēmā visa atbildība par samaksu tiek uzlikta piegādātājam neatkarīgi no tā, vai tas ir piedalījies krāpšanā, ko veicis pircējs (spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 22. un 23. punkts).

50 Turklāt Tiesa jau ir lēmusi, ka valsts tiesību akti, kas *de facto* rada solidāras atbildības sistēmu neatkarīgi no vainas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību. Tā attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli ir nospriedusi, ka tas, ka atbildība par šī nodokļa maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, lai arī šī persona ir apstiprināts akcīzes preču noliktavas saimnieks, kam ir Direktīvā 92/12 noteiktie īpašie pienākumi, un viņš no šīs atbildības nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus tam, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rīcību, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam, un tā ir piebildusi, ka būtu acīmredzami nesamērīgi beznosacījuma kārtībā paredzēt konkrētajai personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, pār kurām tai nav bijis nekādas ietekmes (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Ir jāuzskata, ka šīs pašas prasības ir jāievēro arī attiecībā uz tādu pasākumu, kas skar apstiprināta noliktavas saimnieka atbildības noteikšanu par kontrabandas nodarījumu finansiālajām sekām.

52 Līdz ar to – kā norāda iesniedzējtiesa – saskaņā ar šīs tiesas vairākuma viedokli Muitas kodeksa 108. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka noliktavas saimnieks, kurš ir veicis visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tā veiktās darbības nav saistītas ar krāpšanu nodokļu jomā, no šīs atbildības tiek atbrīvots tikai tad, ja viņš var pierādīt, ka nekādi nav varējis zināt par kontrabandas nodarījuma veikšanas iespējamību. Ja tas tā ir – un tas jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ir jāuzskata, ka šī noliktavas pārziņa pastiprinātā atbildība nozīmē, ka viņš varēs tikt atzīts par solidāri atbildīgu par to summu samaksu, kas atbilst uzliktajām finansiālajām sankcijām, pat ja kontrabandas nodarījumu ir veikušas personas, ar kurām tas nav izvēlējies sadarboties, un ka tā faktiski rada no vainas neatkarīgas solidāras atbildības sistēmu, kura ir jāuzskata par nesamērīgu.

53 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka tāds pastiprinātas atbildības regulējums kā pamatlietā aplūkotais var atbilst no tiesiskās noteiktības un samērīguma principiem izrietošajām prasībām tikai ar nosacījumu, ka tas ir skaidri un tieši paredzēts valsts tiesiskajā regulējumā un ka apstiprinātajam noliktavas saimniekam tajā ir sniegta reāla iespēja panākt savu atbrīvošanu no atbildības.

54 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 92/12, aplūkojot to no Savienības tiesību vispārējo principu, it īpaši tiesiskās noteiktības un samērīguma principu, viedokļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums – kurš ir aplūkots pamatlietā un kurā ir atļauts atzīt, ka par to summu samaksu, kas atbilst finansiālajām sankcijām, kuras ir uzliktas saistībā ar pārkāpumu, kas izdarīts tādu preču pārvadāšanas gaitā, par kurām akcīzes nodokļa samaksa ir atlikta, solidāri tostarp ir atbildīgi šo preču īpašnieki, ja šos īpašniekus ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņu pilnvarotajiem –, uz kura pamata apstiprinātais noliktavas saimnieks tiek atzīts par solidāri atbildīgu par minēto summu samaksu bez iespējas panākt savu atbrīvošanu no šīs atbildības, pierādot, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar pārkāpuma izdarītāju rīcību, pat tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām šis noliktavas saimnieks pārkāpuma izdarīšanas brīdī nav nedz minēto preču īpašnieks, nedz viņu ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņa pilnvarotajiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

55 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīva 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību, kas grozīta ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/108/EEK, aplūkojot to no Savienības tiesību vispārējo principu, it īpaši tiesiskās noteiktības un samērīguma principu, viedokļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums – kurš ir aplūkots pamatlietā un kurā ir atļauts atzīt, ka par to summu samaksu, kas atbilst finansiālajām sankcijām, kuras ir uzliktas saistībā ar pārkāpumu, kas izdarīts tādu preču pārvadāšanas gaitā, par kurām akcīzes nodokļa samaksa ir atlikta, solidāri tostarp ir atbildīgi šo preču īpašnieki, ja šos īpašniekus ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņu pilnvarotajiem –, uz kura pamata apstiprinātais noliktavas saimnieks tiek atzīts par solidāri atbildīgu par minēto summu samaksu bez iespējas panākt savu atbrīvošanu no šīs atbildības, pierādot, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar pārkāpuma izdarītāju rīcību, pat tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām šis noliktavas saimnieks pārkāpuma izdarīšanas brīdī nav nedz minēto preču īpašnieks, nedz viņu ar pārkāpuma izdarītājiem saista līgumattiecības, padarot tos par viņa pilnvarotajiem.

[Paraksti]