ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

2 juni 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Algemene accijnsregeling — Richtlijn 92/12/EEG — Tabaksfabricaten die zich in het verkeer bevinden onder schorsing van accijns — Aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder — Mogelijkheid voor de lidstaten om de erkende entrepothouder hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de financiële sancties die aan de smokkelaars zijn opgelegd — Beginselen van evenredigheid en rechtszekerheid”

In zaak C-81/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Symvoulio tis Epikrateias (raad van state, Griekenland) bij beslissing van 21 januari 2015, ingekomen bij het Hof op 20 februari 2015, in de procedure

Kapnoviomichania Karelia AE

tegen

Ypourgos Oikonomikon,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Kapnoviomichania Karelia AE, vertegenwoordigd door V. Antonopoulos, dikigoros,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou en S. Lekkou als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Tomat en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 januari 2016,

* Procestaal: Grieks.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB 1992, L 390, blz. 124; hierna: „richtlijn 92/12").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kapnoviomichania Karelia AE (hierna: „Karelia") en de Ypourgos Oikonomikon (ministerie van Financiën, Griekenland) over een toerekeningsbesluit waarbij Karelia hoofdelijk aansprakelijk is gesteld voor de betaling van heffingen en accijnzen wegens smokkelhandel.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De artikelen 1 en 3 van richtlijn 92/12 bepaalden dat deze richtlijn „de regeling [behelst] van de producten onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde en de door de Europese Gemeenschappen vastgestelde belastingen", en „op communautair niveau van toepassing [is] op [...] tabaksfabricaten".

4 Artikel 4 van die richtlijn omschreef het begrip „erkend entrepothouder" als „de natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder schorsing van accijns in een belastingentrepot te produceren, te verwerken, voorhanden te hebben, te ontvangen en te verzenden".

5 Volgens artikel 5, lid 2, van die richtlijn werden accijnsproducten van herkomst uit of met als bestemming derde landen die zich in het verkeer bevonden onder een andere communautaire douaneregeling dan het in de vrije handel brengen, geacht zich onder schorsing van accijns te bevinden.

6 Artikel 6, lid 1, onder a), van die richtlijn luidde dat „[d]e accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik". Als „uitslag tot verbruik" wordt onder meer beschouwd „iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling".

7 In artikel 13 van richtlijn 92/12 heette het dat de erkende entrepothouder „een zekerheid [moet] stellen, indien vereist, inzake productie, verwerking en voorhanden hebben, alsmede een verplichte zekerheid inzake verkeer, waarvan de voorwaarden worden vastgesteld door de belastingautoriteiten van de lidstaat waar het belastingentrepot is erkend".

8 Artikel 15, leden 3 en 4, van die richtlijn bepaalde:

„3. De aan het intracommunautaire verkeer verbonden risico's worden gedekt door de zekerheid die overeenkomstig artikel 13 is gesteld door de erkend entrepothouder van verzending of, in voorkomend geval, door een hoofdelijke zekerheid van afzender en vervoerder. In voorkomend geval kunnen de lidstaten een zekerheid eisen van de geadresseerde.

De nadere regels van deze zekerheid worden door de lidstaten vastgesteld. De zekerheid moet in de gehele Gemeenschap geldig zijn.

4. Onverminderd artikel 20 kan de verantwoordelijkheid van de erkend entrepothouder van verzending en, in voorkomend geval, die van de vervoerder pas vervallen door middel van het bewijs dat de geadresseerde de producten overneemt, met name middels het [...] geleidedocument [...].”

9 Artikel 20, leden 1 en 3, van diezelfde richtlijn luidde:

„1. Wanneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt, moet de accijns worden betaald in de lidstaat waar de onregelmatigheid of de overtreding is begaan, en wel door de natuurlijke of rechtspersoon die een zekerheid heeft gesteld voor de betaling van de accijns volgens artikel 15, lid 3, zulks onverminderd de instelling van strafvorderingen.

[...]

3. [...] De lidstaten treffen de nodige maatregelen om op te treden tegen overtredingen of onregelmatigheden en doeltreffende straffen op te leggen.”

Grieks recht

10 Richtlijn 92/12 is in Grieks recht omgezet bij wet 2127/1993 inzake de aanpassing aan het gemeenschapsrecht van de belastingregeling voor petroleumproducten, ethylalcohol en alcoholhoudende dranken, tabaksfabricaten en andere bepalingen (FEK A’ 48). Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding bevatte die wet de accijnsregeling, in het kader waarvan zij het ogenblik bepaalde waarop accijns verschuldigd werd, en regelde zij daarnaast kwesties betreffende de schorsingsregeling voor belastingentrepots en betreffende de erkende entrepothouder.

11 Volgens artikel 11, lid 3, van die wet is de erkende entrepothouder „jegens de Staat aansprakelijk voor de over de producten verschuldigde accijns” en is hij „tevens aansprakelijk voor handelingen waarvan de bevoegde autoriteit de magazijnmeesters van [zijn] entrepots eventueel beschuldigt”.

12 Artikel 67, lid 5, van diezelfde wet bepaalt dat „[e]lke vorm van ontduiking of poging tot ontduiking van de verschuldigde accijnzen en overige heffingen, alsmede elke niet-inachtneming van de wettelijke formaliteiten die tot doel heeft aan betaling van die accijnzen en overige heffingen te ontkomen, wordt aangemerkt als smokkelhandel in de zin van de artikelen 89 en volgende van wet 1165/1918 betreffende het douanewetboek” (hierna: „douanewetboek”), en dat „ten gevolge van die handelingen [...] de in die artikelen vervatte verhoogde heffing van toepassing [is], zelfs ingeval de bevoegde autoriteiten vaststellen dat de bestanddelen van het als smokkel strafbare feit niet zijn vervuld”.

13 Overeenkomstig artikel 97, lid 3, van het douanewetboek „[wordt] aan alle personen van wie vaststaat dat zij hebben deelgenomen aan de in artikel 89, lid 2, van dit wetboek bedoelde douaneovertreding [...], naar evenredigheid van hun aandeel en onverminderd enige strafvervolging, hoofdelijk een verhoogde heffing opgelegd die tussen het dubbele en het tienvoudige van de over de betrokken goederen verschuldigde accijnzen en overige heffingen bedraagt”. Volgens artikel 97, lid 5, van het douanewetboek „stelt de directeur van het bevoegde douanekantoor [...] een met redenen omkleed verslag op en verzendt hij dit. In dit verslag worden in voorkomend geval de aansprakelijke personen in de zin van dit wetboek ontlast of aangewezen, wordt de omvang van hun aansprakelijkheid bepaald, worden de verschuldigde of als gevolg van de smokkel op de betrokken goederen niet-geïnde douanerechten en overige heffingen vastgesteld, en worden de verhoogde heffing in de zin van dit artikel alsmede, in voorkomend geval, de niet-geïnde douanerechten en overige heffingen ingevorderd.”

14 Volgens artikel 99, lid 2, van het douanewetboek bevrijdt de omstandigheid dat civielrechtelijk medeaansprakelijke personen niet bekend waren met de bedoeling van de als hoofddaders aangemerkte personen om de overtreding te begaan, eerstgenoemden niet van hun aansprakelijkheid.

15 Artikel 108 van het douanewetboek bepaalt:

„De strafrechter die kennisneemt van een tenlastelegging inzake smokkel kan in geval van een veroordeling de eigenaar of geadresseerde van de gesmokkelde goederen samen met de veroordeelde persoon civielrechtelijk medeaansprakelijk verklaren voor de betaling van de opgelegde geldboete, de kosten en, op verzoek van de Staat als civiele partij, van het aan deze toegewezen bedrag. Dit geldt – zelfs indien de medeaansprakelijke persoon in het kader van de strafrechtelijke procedure niet wordt beschuldigd – zodra de veroordeelde persoon als lasthebber, beheerder of vertegenwoordiger van de eigenaar of geadresseerde over de gesmokkelde goederen heeft beschikt, ongeacht de juridische vorm waarin de last wordt gegoten of waaronder deze schuilgaat. Het maakt dus geen verschil of de lasthebber in eigen naam handelt [...], of hij als eigenaar van de goederen optreedt of in enige andere rechtsbetrekking tot deze goederen beweert te staan, en of hij de eigenaar feitelijk op grond van een bijzondere of algemene volmacht vertegenwoordigt, behalve voor zover kan worden aangetoond dat voornoemde personen op geen enkele wijze op de hoogte konden zijn van de waarschijnlijkheid dat er smokkelhandel zou plaatsvinden."

16 Artikel 109 van het douanewetboek luidt als volgt:

„Naast de in het vorige artikel bedoelde eigenaar of geadresseerde van de gesmokkelde goederen, kan de strafrechter ook de volgende personen samen met de veroordeelde persoon civielrechtelijk medeaansprakelijk verklaren voor de betaling van de opgelegde geldboete, de kosten en, op verzoek van de Staat als civiele partij, van het aan deze toegewezen bedrag: eigenaars van schepen, boten, auto's en karren, ondernemingen voor vervoer over de weg, over water of door de lucht en de agenten en vertegenwoordigers – ongeacht hun hoedanigheid of benaming – van die ondernemingen of eigenaars van schepen, boten, auto's en karren of vliegtuigen, alsook exploitanten van hotels, herbergen, cafés of andere inrichtingen die openstaan voor het publiek. Dat geldt ook wanneer de voornoemde personen niet strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor de smokkelhandel, maar de smokkel heeft plaatsgevonden in die vervoermiddelen of inrichtingen, of van die vervoermiddelen of inrichtingen is gebruikgemaakt, hetzij om aan smokkelhandel te doen, hetzij om de smokkelwaar te verbergen, behalve voor zover kan worden aangetoond dat zij op geen enkele wijze op de hoogte konden zijn van de waarschijnlijkheid dat er smokkelhandel zou plaatsvinden."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

17 Karelia is een Griekse vennootschap die tabaksproducten vervaardigt en daarbij de status van erkend entrepothouder heeft. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding was zij voornemens dergelijke producten, die zich onder een schorsingsregeling bevonden, te exporteren naar Bulgarije, dat toen nog geen lid was van de Europese Unie.

18 Blijkens de bij het Hof ingediende opmerkingen heeft Karelia, nadat zij van Bulgakommerz Ltd een bestelling voor 760 dozen sigaretten had ontvangen, op 9 juni 1994 een uitvoeraangifte ingediend bij het bevoegde douanekantoor.

19 Die lading heeft haar bestemming echter nooit bereikt. Door de douanediensten uitgevoerd onderzoek heeft aan het licht gebracht dat de vrachtwagen waarin de lading zou worden vervoerd, geheel onbeladen naar Bulgarije was vertrokken, aangezien de lading was overgeladen in een andere vrachtwagen. Tijdens dit onderzoek heeft de exportmanager van Karelia verklaard dat hij na de bestelling een betaling ten bedrage van de waarde van de betrokken producten had ontvangen, en dat

hij dit bedrag had overgemaakt naar een bankrekening van Karelia in Griekenland. De algemeen directeur van Karelia heeft aangegeven dat hij niet wist of Bulgakommerz daadwerkelijk bestond, aangezien elke poging om deze onderneming te traceren zinloos zou zijn geweest.

20 Aangezien niet was bewezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde lading was uitgevoerd, is de door Karelia ter dekking van het accijnsbedrag van 114 726 750 Griekse drachme (GRD) (336 688,92 EUR) gestelde bankgarantie ingevorderd.

21 De douaneautoriteiten hebben vervolgens een besluit vastgesteld ter zake van de toerekening van de smokkel van de 760 dozen sigaretten in kwestie. Bij dit besluit hebben zij onder meer de personen die op naam van Bulgakommerz de bestelling van die sigaretten bij de exportmanager van Karelia hadden geplaatst, als medeplegers van de smokkel aangemerkt. Aan de gezamenlijke medeplegers van de smokkel zijn een verhoogde heffing van in totaal 573 633 750 GRD (1 683 444,60 EUR) en verhoogde tabaksaccijnzen van 9 880 000 GRD (28 994,86 EUR) opgelegd. Bij hetzelfde besluit is Karelia civielrechtelijk hoofdelijk aansprakelijk verklaard voor de betaling van deze bedragen.

22 Het door deze onderneming tegen dat toerekeningsbesluit ingestelde beroep is toegewezen door de Dioikitiko Protodikeio Peiraia (bestuursrechter in eerste aanleg Piraeus, Griekenland) op grond dat niet was aangetoond dat er tussen Karelia en de als smokkelaars aangemerkte personen een lastgevings- of vertegenwoordigingsrelatie of enige andere op een last neerkomende rechtsbetrekking bestond.

23 Het door het ministerie van Financiën tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep heeft de Dioikitiko Efeteio Peiraia (bestuurlijke hogerberoepsrechter Piraeus, Griekenland) toegewezen, maar hij heeft daarbij de verhoogde heffing verlaagd naar 344 180 250 GRD (336 688,91 EUR). Deze rechter heeft geoordeeld dat, aangezien de betrokken sigaretten onder een accijnsschorsingsregeling waren geplaatst, de plegers van de smokkel als lasthebbers van Karelia waren opgetreden, waarbij Karelia als erkend entrepothouder houdster van de goederen was en tot aan de uitvoer van die goederen als enige de verantwoordelijkheid voor de verplaatsingen ervan droeg, ongeacht de hoedanigheid waarin de smokkelaars beweerden te hebben gehandeld, namelijk als chauffeurs, intermediairs, geadresseerden, kopers, enz.

24 Karelia heeft tegen het arrest van de Dioikitiko Efeteio Peiraia (bestuurlijke hogerberoepsrechter Piraeus) hogere voorziening ingesteld bij de Symvoulio tis Epikrateias (raad van state, Griekenland).

25 In de verwijzingsbeslissing heeft laatstgenoemde rechterlijke instantie vastgesteld dat volgens artikel 99, lid 2, artikel 108 en artikel 109 van het douanewetboek de eigenaars, de geadresseerden en de vervoerders van goederen, alsook hun agenten en vertegenwoordigers, met name hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de financiële gevolgen van smokkel, waaronder betaling van de ontdoken douanerechten en heffingen en de ter zake opgelegde geldboeten, wanneer die overtredingen, op het ogenblik dat zij binnen het kader van hun bedrijfsvoering verantwoordelijk zijn voor die goederen, worden begaan door personen met wie zij hebben gekozen samen te werken. Volgens die rechterlijke instantie kunnen de medeaansprakelijke personen zich van deze aansprakelijkheid slechts bevrijden wanneer zij aantonen dat hun niet de minste nalatigheid kan worden verweten, gemeten aan de zorgvuldigheid die is geboden in het kader van hun activiteit en van hun beroep. De aldus omschreven civielrechtelijke aansprakelijkheid, die naar Grieks recht geen administratieve sanctie is, beoogt niet alleen de inning van de ontdoken douanerechten en heffingen te waarborgen, maar ook zo veel mogelijk de betaling en dus de doeltreffendheid van de opgelegde boeten te verzekeren. De wetgever zou ervan zijn uitgegaan dat de voornoemde ondernemers, die voordeel trekken van de economische activiteit in het kader waarvan de smokkel plaatsvindt, alle passende maatregelen dienen te nemen om ervoor te zorgen dat zij door toedoen van de personen met wie zij zaken doen, niet betrokken raken bij smokkel.

26 Volgens de verwijzende rechter kan de erkende entrepothouder op grond van deze nationale regeling, gelezen in het licht van richtlijn 92/12, civielrechtelijk hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld, samen met de plegers van de smokkel van goederen die zijn verwijderd uit het entrepot waar zij onder schorsing van accijns waren opgeslagen, en die op onregelmatige wijze aan die regeling zijn onttrokken.

27 Volgens de meerderheidsopvatting binnen die rechterlijke instantie ziet de hoofdelijke aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder niet enkel op de betaling van accijns, overeenkomstig richtlijn 92/12, maar ook op de overige financiële gevolgen van de smokkel, met name de aan de plegers daarvan opgelegde financiële sancties. Dit is het geval ongeacht enige bijzondere afspraak tussen de entrepothouder en de verkrijger op grond waarvan de eigendom van de onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste goederen bij de terhandstelling overgaat op de verkrijger, die het transport op zich neemt. Die verruimde aansprakelijkheidsregeling voor de erkende entrepothouder dient het doel belastingontduiking te voorkomen, aangezien zij voor deze professionele ondernemer een sterke prikkel vormt om te zorgen voor een regelmatige afwikkeling van de uitvoerprocedure door in het kader van zijn contractuele betrekkingen passende maatregelen te treffen met het oog op het risico van een hoofdelijke veroordeling tot het dragen van alle financiële consequenties van smokkelhandel. Een dergelijke aansprakelijkheid is niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel, aangezien de erkende entrepothouder de mogelijkheid heeft om zich van zijn aansprakelijkheid te bevrijden door het bewijs te leveren dat hij te goeder trouw heeft gehandeld en met de zorgvuldigheid van een oplettende ondernemer alle passende maatregelen heeft genomen.

28 Volgens de minderheidsopvatting binnen de verwijzende rechterlijke instantie kan de erkende entrepothouder daarentegen uitsluitend hoofdelijk aansprakelijk worden gehouden voor de betaling van accijns, en niet voor de betaling van de aan de smokkelaars opgelegde financiële sancties. Noch uit de Griekse regeling noch uit richtlijn 92/12 valt af te leiden dat er sprake is van een rechtsvermoeden dat de erkende entrepothouder eigenaar is van de goederen die hij houdt, totdat die goederen, die onder een schorsingsregeling uit zijn belastingentrepot worden uitgeslagen en verzonden naar een derde land, hun reguliere bestemming bereiken of het grondgebied van de Unie verlaten. Uit die regeling en die richtlijn blijkt evenmin dat er een rechtsvermoeden bestaat dat de natuurlijke personen die, in welke hoedanigheid dan ook, betrokken zijn bij het in omloop brengen van die goederen, als lasthebbers of vertegenwoordigers van de erkende entrepothouder optreden totdat de goederen aan die schorsingsregeling worden onttrokken. De verruimde aansprakelijkheid die door de meerderheid van de rechters binnen de Griekse raad van state wordt bepleit, is dus niet vereist om de daadwerkelijke toepassing van richtlijn 92/12 te waarborgen en druist in tegen verschillende beginselen van het Unierecht. Om te beginnen is die verruimde aansprakelijkheid in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel, in het bijzonder het beginsel van duidelijkheid en voorzienbaarheid van inperkingen van de vrijheid van ondernemerschap en het eigendomsrecht van de erkende entrepothouder. Verder verdraagt die aansprakelijkheid zich niet met het evenredigheidsbeginsel, aangezien het kennelijk overdreven is hem te verplichten tot betaling van administratieve boeten – die volgens de wet oplopen tot ten minste het dubbele van de verschuldigde heffingen, ongeacht de hoogte ervan, – voor overtredingen ten gevolge van frauduleus handelen van derden die geen van de in artikel 108 van het douanewetboek vermelde hoedanigheden hebben en op wie die entrepothouder, die gepaste zorgvuldigheid heeft betracht, geen invloed kan uitoefenen.

29 Daarop heeft de Symvoulio tis Epikrateias (raad van state) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet richtlijn 92/12, gelezen in het licht van de algemene beginselen van het Unierecht, inzonderheid de beginselen van doeltreffendheid van het Unierecht, rechtszekerheid en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat zij zich in een geval als het onderhavige verzet tegen de toepassing van een wettelijke bepaling van een lidstaat als artikel 108 van het douanewetboek, op grond waarvan een erkende entrepothouder van goederen die vanuit diens belastingentrepot onder de schorsingsregeling in omloop zijn gebracht en op onregelmatige wijze, door een als smokkel aangemerkte overtreding, aan

die regeling werden onttrokken, hoofdelijk aansprakelijk kan worden gehouden voor de betaling van administratieve boeten wegens smokkel, ongeacht of hij ten tijde van die overtreding civielrechtelijk bevoegd was over die goederen te beschikken, en eveneens ongeacht of de daders daarvan een specifieke contractuele band met de erkende entrepothouder waren aangegaan op grond waarvan zij optraden als diens lasthebbers?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

30 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 92/12, gelezen in het licht van de algemene beginselen van het Unierecht, met name de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling – als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke met name de eigenaars van goederen die zich onder schorsing van accijns bevinden, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden verklaard voor de betaling van de financiële sancties op overtredingen die worden begaan tijdens het verkeer van die goederen, indien tussen hen en de overtreders een contractuele band bestaat op grond waarvan deze laatsten voor hen als lasthebbers optreden – uit hoofde waarvan de erkende entrepothouder hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de betaling van die bedragen, ook al was hij naar nationaal recht niet de eigenaar van die goederen op het ogenblik waarop de overtreding werd begaan, en bestond er tussen hem en de overtreders geen contractuele band op grond waarvan zij optraden als zijn lasthebbers.

31 Bij het beantwoorden van die vraag moet er meteen op worden gewezen dat de wetgever aan de erkende entrepothouder een centrale rol heeft toebedeeld in de procedure voor het in omloop brengen van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen. Dat blijkt uit de opzet van richtlijn 92/12, en met name uit die van artikel 13, artikel 15, leden 3 en 4, en artikel 20, lid 1, ervan.

32 Zoals de advocaat-generaal in de punten 34 tot en met 36 van zijn conclusie heeft uiteengezet, is bij richtlijn 92/12 een regeling in het leven geroepen die inhoudt dat de erkende entrepothouder aansprakelijk is voor alle risico's die zijn verbonden aan het verkeer van accijnsgoederen die onder een schorsingsregeling zijn geplaatst, zodat die entrepothouder wordt aangewezen als degene die gehouden is tot betaling van de accijns wanneer tijdens het verkeer van dergelijke goederen een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt. Het gaat dus om een risicoaansprakelijkheid, die niet berust op een bewezen of veronderstelde fout van de entrepothouder, maar op zijn deelname aan een economische activiteit.

33 In dit geval staat niet ter discussie dat op een erkend entrepothouder als Karelia een risicoaansprakelijkheid rust voor de betaling van de accijns.

34 Wat wél moet worden onderzocht, is of richtlijn 92/12 de lidstaten de mogelijkheid biedt om de erkende entrepothouder tevens hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de financiële sancties die aan de plegers van smokkel worden opgelegd.

35 Volgens artikel 20, lid 3, van richtlijn 92/12 dienen de lidstaten de nodige maatregelen te treffen om op te treden tegen overtredingen of onregelmatigheden en doeltreffende straffen op te leggen.

36 De Griekse regering stelt dienaangaande dat uit die bepaling voor de lidstaten de verplichting voortvloeit om te voorzien in een aanvullende strafrechtelijke aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder, namelijk voor alle onregelmatigheden die worden begaan bij het in omloop brengen van accijnsgoederen.

37 Zoals het Hof al dikwijls heeft vastgesteld, leent de sigarettenmarkt zich bij uitstek voor de ontwikkeling van illegale handel (arrest van 13 december 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De verplichting ex artikel 20, lid 3, van richtlijn 92/12 tot het treffen van de nodige maatregelen om op te treden tegen overtredingen of onregelmatigheden en doeltreffende straffen op te leggen, moet in het licht van die vaststelling worden uitgelegd.

38 Daaruit volgt echter niet dat de lidstaten krachtens die bepaling gehouden zijn een aanvullende strafrechtelijke aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder in te voeren voor alle onregelmatigheden die bij het in omloop brengen van accijnsgoederen worden begaan.

39 Ten eerste noemt die bepaling namelijk geen passende sancties en evenmin de categorieën van personen die aansprakelijk moet worden gehouden voor dergelijke onregelmatigheden.

40 Ten tweede houdt de risicoaansprakelijkheidsregeling van richtlijn 92/12 enkel in dat de erkende entrepothouder de betaling van de accijns voor zijn rekening moet nemen, zoals de advocaat-generaal in punt 37 van zijn conclusie heeft uiteengezet. Bijgevolg wordt bij die richtlijn geen regeling voor hoofdelijke aansprakelijkheid opgelegd volgens welke de erkende entrepothouder aansprakelijk is voor de betaling van de aan de plegers van smokkel opgelegde financiële sancties.

41 Als richtlijn 92/12 de lidstaten niet verplicht te voorzien in de hoofdelijke aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder voor de betaling van de opgelegde financiële sancties, dan rijst vervolgens de vraag of die richtlijn zich tegen een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid verzet.

42 Volgens vaste rechtspraak is het niet in strijd met het Unierecht, van een ondernemer te verlangen dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude (arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie heeft verklaard, verzet richtlijn 92/12 zich er bijgevolg in beginsel niet tegen dat de lidstaten de aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder verruimen door hem een hoofdelijke aansprakelijkheid op te leggen voor de financiële gevolgen van overtredingen die gedurende het verkeer van de producten onder de schorsingsregeling zijn geconstateerd.

44 Nagegaan moet echter worden of een verruimde aansprakelijkheid als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, zich verdraagt met de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid.

45 In dat verband dient in de eerste plaats in herinnering te worden gebracht dat de lidstaten het rechtszekerheidsbeginsel moeten eerbiedigen bij de uitoefening van hun bevoegdheden om passende sancties vast te stellen in het kader van de omzetting van een richtlijn. Het Unierecht moet immers met zekerheid kenbaar zijn en de toepassing ervan moet voor de justitiabelen voorzienbaar zijn. De rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Aangaande een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, moet erop worden gewezen dat noch richtlijn 92/12 noch de bepalingen van nationaal recht uitdrukkelijk voorzien in de verruimde aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder die de producten met betrekking waartoe de overtreding is begaan, niet in eigendom heeft behouden en met de overtreders geen contractuele band heeft op grond waarvan zij optreden als zijn lasthebbers.

47 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de sancties die krachtens een zodanige wettelijke regeling kunnen worden opgelegd aan een dergelijke erkende entrepothouder, met name gelet op de uiteenlopende uitleggingen die binnen de verwijzende rechterlijke instantie worden geformuleerd, niet met voldoende zekerheid kenbaar en niet voldoende voorzienbaar lijken te zijn voor de betrokkenen om te kunnen besluiten dat zij beantwoorden aan de rechtszekerheidsvereisten. Het staat evenwel aan die verwijzende rechterlijke instantie om na te gaan of dat het geval is.

48 Wat in de tweede plaats het evenredigheidsbeginsel betreft, blijkt uit vaste rechtspraak dat bij ontbreken van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een door die wetgeving ingevoerd stelsel, de lidstaten bevoegd zijn de sancties vast te stellen die zij passend achten. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en derhalve met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie met name arrest van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punt 29).

49 Aangaande maatregelen tot voorkoming van belastingontduiking heeft het Hof op het gebied van belasting over de toegevoegde waarde geoordeeld dat de verdeling van het risico naar aanleiding van fraude door een derde niet verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel, wanneer een belastingregeling de leverancier, ongeacht of hij al dan niet bij de fraude van de afnemer betrokken is, de volle aansprakelijkheid voor de betaling van die belasting oplegt (arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punten 22 en 23).

50 Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat nationale maatregelen die de facto leiden tot een systeem van hoofdelijke risicoaansprakelijkheid, verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist. Het heeft derhalve overwogen dat wanneer de aansprakelijkheid voor betaling van de belasting over de toegevoegde waarde bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan wordt gelegd – hoewel die persoon een erkend houder van een belastingentrepot is en dus de bij richtlijn 92/12 opgelegde specifieke verplichtingen moet nakomen – zonder dat hem de mogelijkheid wordt geboden aan deze aansprakelijkheid te ontkomen door te bewijzen dat hij volledig buiten de handelingen van de schuldenaar staat, dit in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Het heeft daaraan toegevoegd dat het kennelijk onevenredig zou zijn om die persoon onvoorwaardelijk aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde belastingplichtige waarop hij geen enkele invloed heeft (arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Aan diezelfde vereisten moet een maatregel voldoen waarbij de aansprakelijkheid voor de financiële gevolgen van smokkelhandel bij de erkende entrepothouder komt te liggen.

52 Zoals de verwijzende rechterlijke instantie aangeeft, moet artikel 108 van het douanewetboek volgens de binnen dat rechtscollege heersende meerderheidsopvatting aldus worden uitgelegd dat een erkende entrepothouder die alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verwacht om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude, aan die aansprakelijkheid slechts ontkomt als hij kan bewijzen dat hij op geen enkele wijze op de hoogte kon zijn van de waarschijnlijkheid dat er smokkelhandel zou plaatsvinden. Als dat het geval is – en het is aan de verwijzende rechter om dat na te gaan –, moet worden vastgesteld dat die verruimde aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder betekent dat hij hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de opgelegde financiële sancties, ook al heeft hij er niet voor gekozen om samen te werken met degenen die zich aan de smokkelhandel schuldig hebben gemaakt, en dat die verruimde aansprakelijkheidsregeling de facto leidt tot een systeem van hoofdelijke risicoaansprakelijkheid, dat als onevenredig moet worden beschouwd.

53 Uit het voorgaande volgt dat een regeling inzake verruimde aansprakelijkheid als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, slechts voldoet aan de vereisten van de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid indien zij duidelijk en uitdrukkelijk in het nationale recht is neergelegd en de erkende entrepothouder daadwerkelijk de mogelijkheid biedt om zich van zijn aansprakelijkheid te bevrijden.

54 Bijgevolg moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat richtlijn 92/12, gelezen in het licht van de algemene beginselen van het Unierecht, met name de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling – als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke met name de eigenaars van goederen die zich onder schorsing van accijns bevinden, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden verklaard voor de betaling van de financiële sancties op overtredingen die worden begaan tijdens het verkeer van die goederen, indien tussen hen en de overtreders een contractuele band bestaat op grond waarvan deze laatsten voor hen als lasthebbers optreden – uit hoofde waarvan de erkende entrepothouder hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de betaling van die bedragen zonder dat hij zich van die aansprakelijkheid kan bevrijden door het bewijs te leveren dat hij op geen enkele wijze op de hoogte was van de handelingen van de overtreders, en ook al was hij naar nationaal recht niet de eigenaar van die goederen op het ogenblik waarop de overtreding werd begaan, en bestond er tussen hem en de overtreders geen contractuele band op grond waarvan zij optraden als zijn lasthebbers.

Kosten

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992, gelezen in het licht van de algemene beginselen van het Unierecht, met name de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling – als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke met name de eigenaars van goederen die zich onder schorsing van accijns bevinden, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden verklaard voor de betaling van de financiële sancties op overtredingen die worden begaan tijdens het verkeer van die goederen, indien tussen hen en de overtreders een contractuele band bestaat op grond waarvan deze laatsten voor hen als lasthebbers optreden – uit hoofde waarvan de erkende entrepothouder hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de betaling van die bedragen zonder dat hij zich van die aansprakelijkheid kan bevrijden door het bewijs te leveren dat hij op geen enkele wijze op de hoogte was van de handelingen van de overtreders, en ook al was hij naar nationaal recht niet de eigenaar van die goederen op het ogenblik waarop de overtreding werd begaan, en bestond er tussen hem en de overtreders geen contractuele band op grond waarvan zij optraden als zijn lasthebbers.

ondertekeningen