Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 2 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Ogólny system podatku akcyzowego — Dyrektywa 92/12/EWG — Przewożone wyroby tytoniowe znajdujące się w procedurze zawieszenia podatku akcyzowego — Odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu — Możliwość pociągnięcia przez państwa członkowskie uprawnionego właściciela składu do solidarnej odpowiedzialności za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym na sprawców przemytu — Zasady proporcjonalności i pewności prawa

W sprawie C-81/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Symvoulio tis Epikrateias (radę państwa, Grecja) postanowieniem z dnia 21 stycznia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lutego 2015 r., w postępowaniu:

Kapnoviomichania Karelia AE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

po przeprowadzeniu pisemnego etapu postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Kapnoviomichania Karelia AE przez V. Antonopoulosa, dikigoros,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou oraz S. Lekkou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Tomat oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 stycznia 2016 r.,

* Język postępowania: grecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. 1992, L 76, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. 1992, L 390, s. 124) (zwanej dalej „dyrektywą 92/12").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Kapnoviomichania Karelia AE (zwaną dalej „Karelią") a Ypourgos Oikonomikon (ministrem finansów, Grecja) w przedmiocie decyzji uznającej Karelię za odpowiedzialną solidarnie za zapłatę kwot podatków i podatku akcyzowego w związku z czynem przemytu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuły 1 i 3 dyrektywy 92/12 stanowiły, iż dyrektywa ta „wyznacza system dotyczący wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez Wspólnotę" oraz że „dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym do […] wyrobów tytoniowych".

4 Artykuł 4 tej dyrektywy definiował wyrażenie „uprawniony właściciel składu" jako „osob[ę] fizyczn[ą] lub prawn[ą] upoważnion[ą] przez właściwe władze państwa członkowskiego do produkowania, przetwarzania, przechowywania, otrzymywania i wysyłania wyrobów objętych podatkiem akcyzowym podczas prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym podatek akcyzowy zostaje zawieszony na podstawie porozumienia podatkowo-składowego".

5 Zgodnie z art. 5 ust. 2 rzeczonej dyrektywy, w przypadku kiedy wyroby objęte podatkiem akcyzowym pochodzące z państw trzecich lub wysyłane do nich podlegają wspólnotowej procedurze celnej, z wyjątkiem dopuszczenia ich do swobodnego obrotu, podatek akcyzowy uznaje się za zawieszony.

6 Zgodnie z art. 6 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy „podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji", co obejmuje „wszelkie odstępstwa, włączając odstępstwa z naruszeniem prawa, od systemu zawieszenia podatku".

7 Artykuł 13 dyrektywy 92/12 przewidywał, że uprawniony właściciel składu jest w szczególności zobowiązany do „przedstawienia gwarancji, w razie potrzeby umożliwiającej produkcję, przetwarzanie i magazynowanie oraz obowiązkowej gwarancji obejmującej przepływ, której warunki ustalają władze podatkowe państwa członkowskiego, w którym skład podatkowy ma zezwolenie na działalność".

8 Artykuł 15 ust. 3 i 4 wspomnianej dyrektywy stanowił:

„3. Ryzyko związane z transportem wewnątrzwspólnotowym jest objęte gwarancją zapewnioną przez uprawnionego właściciela składu wysyłającego przesyłkę określoną w art. 13 lub, w razie potrzeby, gwarancją wspólnie obowiązującą nadawcę i przewoźnika. W razie potrzeby państwa członkowskie mogą wymagać udzielenia gwarancji przez odbiorcę.

Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady dotyczące gwarancji. Gwarancja musi być ważna w całej Wspólnocie.

4. Bez uszczerbku dla art. 20 odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłającego przesyłkę lub, jeśli zaistnieje taki przypadek, odpowiedzialność przewoźnika może być zawieszona po udowodnieniu, że odbiorca przyjął dostawę, w szczególności na podstawie dokumentu towarzyszącego […]".

9 Artykuł 20 ust. 1 i 3 omawianej dyrektywy stanowił:

„1. W przypadku wystąpienia nieprawidłowości lub przestępstwa w związku z ustawą [naruszenia prawa], w trakcie przemieszczenia, wymagającego nałożenia podatku akcyzowego, podatek akcyzowy jest należny w państwie członkowskim, w którym przestępstwo [naruszenie prawa] lub nieprawidłowość zostało [zostały] popełnione, od osoby fizycznej lub prawnej, która gwarantowała uiszczenie podatku akcyzowego zgodnie z art. 15 ust. 3, bez uszczerbku dla zastosowania procedur postępowania karnego.

[…]

3. […] Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu rozwiązywania wszelkich naruszeń prawa lub nieprawidłowości oraz nakładania skutecznych kar".

Prawo greckie

10 Ustawa 2127/1993 w sprawie harmonizacji z prawem wspólnotowym systemu podatkowego produktów naftowych, alkoholu etylowego i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych i w sprawie innych przepisów (FEK A' 48) dokonała transpozycji do prawa greckiego dyrektywy 92/12. Ustawa ta regulowała na dzień zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, poza systemem podatku akcyzowego oraz chwilą, w której podatek ten stawał się należny, kwestie związane z systemem zawieszenia w składzie podatkowym oraz z uprawnionym właścicielem składu.

11 Zgodnie z art. 11 ust. 3 wspomnianej ustawy uprawniony właściciel składu jest „odpowiedzialny wobec państwa za podatek akcyzowy odpowiadający towarom" oraz jest on „również odpowiedzialny za działania, które właściwy organ może zarzucić magazynierom jego składów".

12 Artykuł 67 ust. 5 tej ustawy stanowi, że „[w]szelkie oszustwo lub próba oszustwa dotyczące zapłaty podatku akcyzowego i innych należności, a także niedopełnienie formalności przewidzianych przez prawo w celu uniknięcia zapłaty tego podatku akcyzowego i innych należności stanowią przemyt w rozumieniu art. 89 i nast. ustawy 1165/1918 wprowadzającej kodeks celny" (zwanej dalej „kodeksem celnym") oraz że „czyny te pociągają za sobą obowiązek zapłaty podatku w podwyższonej kwocie określonej we wspomnianych przepisach, nawet jeśli właściwy organ uzna, że nie wystąpiły znamiona przestępstwa przemytu".

13 Artykuł 97 ust. 3 kodeksu celnego stanowi, że „od osób, które uczestniczyły w przestępstwie lub wykroczeniu celnym, o którym mowa w art. 89 ust. 2 niniejszego kodeksu, pobierany jest solidarnie, proporcjonalnie do udziału każdej z tych osób w tym w przestępstwie lub wykroczeniu i niezależnie od wszczętych wobec nich postępowań karnych, podatek w podwyższonej kwocie, która może stanowić co najmniej dwukrotność, a maksymalnie dziesięciokrotność podatków akcyzowych i innych opłat należnych z tytułu przedmiotu przestępstwa lub wykroczenia". Zgodnie z art. 97 ust. 5 kodeksu celnego „dyrektor właściwego urzędu celnego sporządza i wydaje […] decyzję wraz z uzasadnieniem, w drodze którego uwalnia od odpowiedzialności lub, w stosownym przypadku, wymienia osoby ponoszące odpowiedzialność zgodnie z niniejszym kodeksem, określa zakres odpowiedzialności każdej

z tych osób, należności celne i inne opłaty, które są należne lub zostały utracone w wyniku przemytu, oraz domaga się zapłaty podatku w podwyższonej kwocie zgodnie z niniejszym przepisem, a także, w stosownym przypadku, należności celnych i innych opłat, które zostały utracone".

14 Zgodnie z art. 99 ust. 2 kodeksu celnego okoliczność, że osoby ponoszące solidarną odpowiedzialność cywilnoprawną nie wiedziały o zamiarze popełnienia przestępstwa przez osoby będące pierwotnymi sprawcami przestępstwa, nie uwalnia tych pierwszych od odpowiedzialności.

15 Artykuł 108 kodeksu celnego stanowi:

„Sąd karny rozstrzygający w kwestii zarzutu przemytu może orzec w ramach wyroku skazującego o solidarnej odpowiedzialności cywilnoprawnej właściciela lub odbiorcy towarów będących przedmiotem przemytu wraz z osobą skazaną za zapłatę kar pieniężnych i kosztów, a także, na wniosek skarbu państwa, który wystąpił z powództwem cywilnym, za zasądzoną mu kwotę. Dotyczy to również przypadku, gdy solidarnie odpowiedzialny nie został oskarżony w postępowaniu karnym, o ile skazany dysponował towarami będącymi przedmiotem przemytu, działając jako pełnomocnik, zarządca lub przedstawiciel właściciela lub odbiorcy, niezależnie od prawnego charakteru rzeczywistego lub pozornego charakteru umocowania. Nie ma zatem znaczenia, czy przedstawiciel działał we własnym imieniu […], jeśli jest on właścicielem towarów lub posiada jakikolwiek związek prawny z tymi towarami lub jeśli rzeczywista reprezentacja właściciela stanowi reprezentację szczególną lub ogólną, chyba że zostanie udowodnione, iż wymienione osoby nie mogły wiedzieć o ewentualnej działalności przemytniczej".

16 Artykuł 109 kodeksu celnego stanowi:

„Sąd karny może orzec o solidarnej odpowiedzialności cywilnej nie tylko wobec właścicieli lub odbiorców przedmiotu przemytu, o których mowa w poprzedzającym artykule, ale także, wraz z nakazem zapłaty nałożonej grzywny pieniężnej i kosztów, oraz, na wniosek państwa, które występuje jako strona postępowania cywilnego, z nakazem zapłaty kwoty zasądzonej na jego rzecz, wobec właścicieli statków, łodzi, pojazdów samochodowych, wozów, spółek transportu ziemnego, morskiego lub powietrznego oraz agentów i przedstawicieli, niezależnie od ich statusu lub nazwy, a także na dyrektorów hoteli, gospód, kafeterii lub innych publicznie dostępnych placówek, pomimo że nie są oni karnie odpowiedzialni za czyn przemytu, o ile ów czyn przemytu został popełniony w owych środkach transportu lub przy ich wykorzystaniu lub w wyżej wymienionych placówkach lub przy ich wykorzystaniu, albo w celu dokonania czynności przemytu, albo w celu ukrycia towarów będących przedmiotem przemytu, chyba że można udowodnić, iż wyżej wymienione osoby w żaden sposób nie mogły wiedzieć o możliwości popełnienia czynu przemytu".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

17 Karelia jest spółką prawa greckiego prowadzącą działalność w sektorze produkcji wyrobów tytoniowych i posiadającą status uprawnionego właściciela składu. W chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym spółka ta miała zamiar wywozu tych towarów, objętych procedurą zawieszenia, do Bułgarii, która nie była jeszcze członkiem Unii Europejskiej.

18 Z uwag przedstawionych Trybunałowi wynika, że w dniu 9 czerwca 1994 r. Karelia, otrzymawszy od Bulgakommerz Ltd zamówienie na 760 kartonów papierosów, złożyła we właściwym urzędzie celnym zgłoszenie wywozowe.

19 Ładunek ten nigdy nie dotarł do miejsca przeznaczenia, a dochodzenie prowadzone przez służby celne wykazało, że pojazd ciężarowy, w którym miał być przewożony ładunek, wyruszył do Bułgarii bez żadnego ładunku oraz że ładunek ów został przeładowany na inny pojazd ciężarowy. W trakcie tego dochodzenia dyrektor ds. eksportu Karelii wyjaśnił, że w wyniku udzielania zamówienia otrzymał on

kwotę odpowiadającą wartości odnośnego towaru, którą zdeponował na rachunku bankowym Karelii otwartym w Grecji. Dyrektor generalny Karelii podniósł, iż nie wiedział, czy spółka Bulgakommerz rzeczywiście istniała, ponieważ każda próba jej identyfikacji w Bułgarii kończyła się niepowodzeniem.

20 Ponieważ nie przedstawiono dowodu na to, że sporny ładunek opuścił terytorium, gwarancja bankowa, którą Karelia ustanowiła na pokrycie kwoty podatków akcyzowych, to znaczy kwota 114 726 750 drachm greckich (GRD) (336 688,92 EUR), została zatrzymana.

21 Następnie organy celne wydały decyzję nakładającą podatek w związku z okolicznością przemytu dotyczącego 760 kartonów odnośnych papierosów. Decyzją tą owe organy za współsprawców tego czynu uznały w szczególności osoby, które złożyły zamówienie na omawiane papierosy w imieniu spółki Bulgakommerz u dyrektora ds. eksportu Karelii. Kwoty podatku powiększone o 573 633 750 GRD (1 683 444,60 EUR), a także powiększone kwoty podatku akcyzowego o 9 880 000 GRD (28 994,86 EUR) zostały rozdzielone pomiędzy sprawców czynu przemytu. W tej samej decyzji nakładającej podatek stwierdzono, że Karelia ponosi solidarnie odpowiedzialność cywilną za zapłatę odnośnych należności.

22 Skarga wniesiona przez tę spółkę na wspomnianą decyzję nakładającą podatek została uwzględniona przez Dioikitiko Protodikeio Peiraia (sąd administracyjny pierwszej instancji w Pireusie, Grecja) z tego powodu, że nie wykazano żadnego stosunku pełnomocnictwa lub przedstawicielstwa ani też innego stosunku prawnego będącego podstawą umocowania między Karelią a osobami zaklasyfikowanymi jako sprawcy spornego przemytu.

23 Minister ds. finansów wniósł odwołanie do Dioikitiko Efeteio Peiraia (apelacyjnego sądu administracyjnego w Pireusie), który to sąd wydał wyrok uwzględniający to odwołanie, zmniejszając jednocześnie wysokość podatku w podwyższonej kwocie do 344 180 250 GRD (336 688,91 EUR). Sąd ten uznał, że w zakresie, w jakim odnośne papierosy objęte były procedurą zawieszenia podatku akcyzowego, sprawcy przemytu działali jako przedstawiciele Karelii, która jako uprawniony właściciel składu była w posiadaniu towarów i ponosiła wyłączną odpowiedzialność za ich przepływ aż do chwili dokonania ich wywozu, niezależnie od statusu, w jakim osoby te zdawały się działać, to znaczy jako kierowcy, pośrednicy, odbiorcy, nabywcy itp.

24 Karelia wniosła kasację od wyroku Dioikitiko Efeteio Peiraia (apelacyjnego sądu administracyjnego w Pireusie) do Symvoulio tis Epikrateias (rady państwa, Grecja).

25 W postanowieniu odsyłającym ostatni z wymienionych sądów stwierdził, że zgodnie z art. 99 ust. 2, art. 108 i 109 kodeksu celnego właściciele towarów, odbiorcy oraz przewoźnicy tych towarów, a także ich pełnomocnicy i przedstawiciele stają się łącznie i solidarnie odpowiedzialni za konsekwencje finansowe czynów przemytu, które to konsekwencje obejmują zapłatę utraconych należności celnych i podatków, a także odpowiadających im grzywien, o ile owe naruszenia zostały popełnione – w chwili, gdy odnośne towary znajdowały się w ich sferze odpowiedzialności zawodowej – przez osoby, z którymi zdecydowali się oni współpracować. Zdaniem wspomnianego sądu osoby współodpowiedzialne zostają zwolnione z odpowiedzialności jedynie wówczas, gdy wykażą, że nie dopuściły się jakiegokolwiek zaniedbania, nawet lekkiego, ponieważ owo zwolnienie jest oceniane z punktu widzenia należytej staranności wymaganej w ramach ich działalności i ich zawodu. W ten sposób ukształtowana odpowiedzialność cywilna, która nie stanowi w prawie greckim kary administracyjnej, zmierza nie tylko do odzyskania utraconych należności celnych i podatków, ale również do zagwarantowania, w jak największym zakresie, zapłaty, a tym samym skuteczności nałożonych grzywien. Prawodawca uznał, że wyżej wymienione podmioty gospodarcze, czerpiące korzyść z działalności gospodarczej, w ramach której dopuszczono się czynów przemytu, powinny podjąć wszelkie możliwe kroki w celu zagwarantowania, że nie zostaną one doprowadzane przez osoby, z którymi utrzymują stosunki handlowe, do uczestnictwa w czynach przemytu.

26 Zdaniem sądu odsyłającego owo uregulowanie krajowe, interpretowane w świetle przepisów dyrektywy 92/12, pozwala na uznanie uprawnionego właściciela składu za solidarnie odpowiedzialnego wraz z innymi sprawcami czynów przemytu dotyczących wyrobów, które zostały przewiezione przez skład w procedurze zawieszenia podatku akcyzowego i które w sposób sprzeczny z prawem wyszły z tej procedury.

27 Zdaniem większości składu tego sądu solidarna odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu dotyczy nie tylko zapłaty podatków akcyzowych, zgodnie z dyrektywą 92/12, ale także innych konsekwencji finansowych, w szczególności kar pieniężnych nałożonych na sprawców czynności przemytu. Jest tak niezależnie od wszelkich szczególnych umów między dostawcą a nabywcą, na mocy których własność towarów objętych procedurą zawieszenia zostaje przeniesiona od chwili dostarczenia towarów na nabywcę, który zobowiązuje się do ich przetransportowania. Owa zaostrzona odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu ma na celu zapobieganie oszustwom podatkowym, ponieważ zachęca ona ów podmiot gospodarczy do czuwania nad prawidłowością procedury eksportowej poprzez podejmowanie w ramach stosunków umownych odpowiednich środków chroniących go przed ryzykiem bycia uznanym za solidarnie odpowiedzialnego za poniesienie wszystkich skutków finansowych czynów przemytu. Taka odpowiedzialność nie byłaby sprzeczna z zasadą proporcjonalności z uwagi na możliwość uwolnienia się przez uprawnionego właściciela składu od tej odpowiedzialności poprzez udowodnienie, że działał on w dobrej wierze oraz że podjął wszystkie możliwe właściwe środki, wykazując tym samym należytą staranność wymaganą od rozsądnego przedsiębiorcy.

28 Z kolei zgodnie z opinią mniejszościową składu sądu odsyłającego uprawniony właściciel składu może ponosić solidarną odpowiedzialność wyłącznie za zapłatę podatków akcyzowych, a nie za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym na sprawców przemytu. Ani z greckiego rozporządzenia, ani z dyrektywy 92/12 nie wynika, że uprawniony właściciel składu miałby być zgodnie z domniemaniem prawnym właścicielem posiadanych przez niego towarów, które wychodzą ze składu celnego i które wysyłane są do państwa trzeciego w ramach procedury zawieszenia podatków akcyzowych, do chwili, w której dotrą one do ich miejsca przeznaczenia, lub do chwili, w której opuszczą one terytorium Unii. Z rozporządzenia tego ani ze wspomnianej dyrektywy nie wynika również, iż do chwili wyjścia towarów z procedury zawieszenia osoby fizyczne zaangażowane w przepływ towarów, niezależnie od tego, w jakim charakterze, miałyby zgodnie z domniemaniem prawnym działać jako pełnomocnicy lub przedstawiciele uprawnionego właściciela składu. W ten sposób nie można wymagać zaostrzonej odpowiedzialności, za którą opowiada się większość składu sądu odsyłającego, w celu zapewnienia skutecznego stosowania dyrektywy 92/12 i odpowiedzialność ta byłaby sprzeczna z kilkoma zasadami prawa Unii. Z jednej strony naruszałaby ona zasadę pewności prawa, a w szczególności zasadę jasności i przewidywalności ograniczeń swobody przedsiębiorczości oraz prawa własności uprawnionego właściciela składu. Z drugiej strony naruszałaby zasadę proporcjonalności w zakresie, w jakim oczywiście nadmierne byłoby obciążenie uprawnionego właściciela składu obowiązkiem zapłaty grzywien administracyjnych, odnośnie do których ustawa przewiduje, iż wynoszą one co najmniej dwukrotną wartość należnych podatków, niezależnie od ich kwoty, za naruszenia wynikające z zawinionych zachowań osób trzecich, które nie mają żadnego z przymiotów przewidzianych w art. 108 kodeksu celnego i w stosunku do których właściciel ten nie może mieć jakiejkolwiek władzy.

29 W tych okolicznościach Symvoulio tis Epikrateias (rada państwa) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywa 92/12 powinna być – w świetle ogólnych zasad prawa Unii, w szczególności zasad skuteczności, pewności prawa i proporcjonalności – interpretowana w ten sposób, że stoi na przeszkodzie stosowaniu w przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie przepisów ustawowych takich jak art. 108 kodeksu celnego, zgodnie z którym można uznać, że uprawniony właściciel składu towarów, które opuściły jego skład podatkowy w ramach procedury zawieszenia podatków akcyzowych i zostały niezgodnie z prawem wycofane z tej procedury w wyniku przemytu,

ponosi solidarną odpowiedzialność za zapłatę kar administracyjnych za przemyt, niezależnie od kwestii, czy w chwili popełnienia naruszenia był on właścicielem towarów zgodnie z przepisami prawa prywatnego, oraz kwestii, czy między sprawcami przemytu biorącymi udział w takim przepływie towarów a uprawnionym właścicielem składu podatkowego występuje szczególny stosunek umowny, z którego można wywnioskować, że sprawcy przemytu działali z jego upoważnienia?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Przez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy dyrektywa 92/12 w świetle ogólnych zasad prawa Unii, a w szczególności zasad pewności prawa i proporcjonalności, powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu – takiemu jak sporne w postępowaniu głównym, które zezwala na orzeczenie o solidarnej odpowiedzialności za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym w przypadku naruszenia popełnionego w trakcie przepływu towarów znajdujących się w procedurze zawieszenia podatków akcyzowych, w szczególności w stosunku do właścicieli tych towarów, jeżeli właściciele ci są związani ze sprawcami naruszeń za pomocą stosunku umownego, który czyni ich pełnomocnikami – na podstawie którego uprawniony właściciel składu zostaje uznany za solidarnie odpowiedzialnego za zapłatę wspomnianych kwot, nawet jeżeli zgodnie z prawem krajowym ów uprawniony właściciel ani nie był właścicielem rzeczonych towarów w chwili popełnienia naruszenia, ani nie był związany ze sprawcami tego naruszenia za pomocą stosunku umownego czyniącego te osoby jego pełnomocnikami.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy w pierwszej kolejności stwierdzić, iż z systematyki dyrektywy 92/12, a w szczególności z jej art. 13, art. 15 ust. 3 i 4, a także z jej art. 20 ust. 1 wynika, że prawodawca przyznał centralną rolę uprawnionemu właścicielowi składu w ramach procedury przepływu towarów podlegających akcyzie i umieszczonych w systemie zawieszenia.

32 Jak podniósł rzecznik generalny w pkt 34–36 opinii, dyrektywa 92/12 ustanawia ciążący na uprawnionym właścicielu składu system odpowiedzialności za wszystkie ryzyka związane z przepływem towarów podlegających akcyzie i umieszczonych w takim systemie, w związku z czym ów uprawniony właściciel został wyznaczony jako podmiot odpowiedzialny za zapłatę podatków akcyzowych, w przypadku gdy nieprawidłowość lub naruszenie powodujące wymagalność tych podatków zostały popełnione w chwili przepływu tych towarów. W ten sposób odpowiedzialność ta jest obiektywna i opiera się nie na udowodnionym lub domniemanym uchybieniu uprawnionego właściciela składu, lecz na uczestnictwie w wykonywaniu danej działalności gospodarczej.

33 W niniejszej sprawie odpowiedzialność obiektywna uprawnionego właściciela składu, takiego jak Karelia, za zapłatę podatków akcyzowych nie jest kwestionowana.

34 Należy z kolei zbadać kwestię, czy dyrektywa 92/12 zezwala państwom członkowskim nałożyć na uprawnionego właściciela składu również odpowiedzialność solidarną za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym na sprawców przemytu.

35 Zgodnie z art. 20 ust. 3 dyrektywy 92/12 państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu rozwiązywania wszelkich naruszeń prawa lub nieprawidłowości oraz nakładania skutecznych kar.

36 W tym zakresie rząd grecki twierdzi, że z przepisu tego wynika obowiązek przewidzenia przez państwa członkowskie dodatkowej odpowiedzialności karnej uprawnionego właściciela składu za każdą nieprawidłowość popełnioną w trakcie wprowadzania do obrotu towaru podlegającego akcyzie.

37 Oczywiście, jak już Trybunał wielokrotnie orzekał, rynek papierosów jest szczególnie podatny na rozwój nielegalnego handlu (wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r., BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Wynikający z art. 20 ust. 3 dyrektywy 92/12 obowiązek podjęcia niezbędnych środków w celu rozwiązania wszelkich naruszeń lub nieprawidłowości oraz w celu nałożenia skutecznych kar należy interpretować w świetle tego stwierdzenia.

38 Niemniej jednak z powyższego nie wynika, że państwa członkowskie mają na podstawie tego przepisu obowiązek przewidzenia dodatkowej odpowiedzialności karnej uprawnionego właściciela składu za każdą nieprawidłowość popełnioną w trakcie dopuszczania do obrotu towarów podlegających akcyzie.

39 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, przepis ten nie przewiduje ani właściwych kar, ani kategorii osób, które powinny zostać uznane za odpowiedzialne wobec nich.

40 Po drugie, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 37 opinii, system odpowiedzialności na zasadach ryzyka przewidziany przez dyrektywę 92/12 poprzestaje na przejęciu odpowiedzialności za zapłatę podatków akcyzowych. W związku z tym dyrektywa ta nie narzuca systemu odpowiedzialności solidarnej, który czyniłby uprawnionego właściciela składu odpowiedzialnym za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym orzeczonym wobec sprawców przemytu.

41 Tym samym, ponieważ dyrektywa 92/12 nie zobowiązuje państw członkowskich do przewidzenia, że uprawniony właściciel składu będzie solidarnie odpowiedzialny za zapłatę kwot odpowiadających nałożonym karom pieniężnym, pojawia się pytanie, czy wspomniana dyrektywa się temu sprzeciwia.

42 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie jest sprzeczne z prawem unijnym wymaganie, by podmiot gospodarczy przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W konsekwencji należy stwierdzić, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 41 opinii, że dyrektywa 92/12 nie sprzeciwia się zasadniczo temu, aby państwa członkowskie zaostrzyły odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu i uczyniły go solidarnie odpowiedzialnym za finansowe skutki naruszeń stwierdzonych w trakcie przemieszczania towarów umieszczonych w systemie zawieszenia podatków akcyzowych.

44 Niemniej jednak należy zbadać, czy zaostrzona odpowiedzialność, tak jak ta w postępowaniu głównym, jest zgodna z zasadami pewności prawa i proporcjonalności.

45 W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że państwa członkowskie przy wykonywaniu swych kompetencji przy wyborze właściwych kar w ramach transpozycji dyrektywy powinny przestrzegać zasady pewności prawa. W rzeczywistości bowiem prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty, przy czym ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez to uregulowanie obowiązków (wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Otóż w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym należy stwierdzić, że zaostrzona odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu, który nie zachował własności towarów stanowiących przedmiot naruszenia i nie był związany ze sprawcami tego naruszenia za pomocą stosunku umownego czyniącego tych sprawców jego pełnomocnikami, nie została wyraźnie przewidziana ani przez dyrektywę 92/12, ani przez przepisy prawa krajowego.

47 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że kary, jakie mogą zostać nałożone na takiego uprawnionego właściciela składu na podstawie wspomnianego prawa, nie wydają się, w szczególności wobec rozbieżnych interpretacji wyrażonych w ramach składu sądu odsyłającego, wystarczająco pewne i przewidywalne dla zainteresowanych, aby można było je uznać za spełniające wymogi pewności prawa, czego weryfikacja należy jednak do rzeczonego sądu.

48 Odnosząc się, po drugie, do zasady proporcjonalności, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie kar z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy państwa członkowskie mają kompetencje do dokonania wyboru kar, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 29).

49 Jeżeli chodzi o środki zmierzające do zapobieżenia oszustwom podatkowym, Trybunał orzekł w dziedzinie podatku od wartości dodanej, że rozłożenie ryzyka w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią nie jest zgodne z zasadą proporcjonalności, jeżeli system opodatkowania przerzuca całą odpowiedzialność za zapłatę na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 22, 23).

50 Ponadto Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności solidarnej na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. W ten sposób orzekł on, że przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku od wartości dodanej na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom określonym w dyrektywie 92/12, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej w żaden sposób powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności, i dodał, że bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty wpływów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Należy stwierdzić, że przestrzeganie tych wymogów jest obowiązkowe w przypadku środka takiego jak przypisanie uprawnionemu właścicielowi składu odpowiedzialności za skutki finansowe przemytu.

52 Otóż, jak wskazał sąd odsyłający, zdaniem większości składu tego sądu art. 108 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, iż uprawniony właściciel składu, który podjął wszelkie możliwe środki, jakie można było od niego racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego czynność nie prowadzi do uczestnictwa w oszustwie podatkowym, zostaje uwolniony od tej odpowiedzialności tylko wtedy, gdy może udowodnić, że w żaden sposób nie mógł wiedzieć o możliwości popełnienia przemytu. Jeżeli tak jest, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, to należy stwierdzić, iż taka zaostrzona odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu oznacza, że ów uprawniony właściciel będzie mógł zostać uznany za solidarnie odpowiedzialnego za zapłatę nałożonych kar pieniężnych nawet wówczas, gdy przemyt został popełniony przez osoby, z którymi nie zdecydował się on współpracować, oraz że odpowiedzialność ta powoduje de facto powstanie systemu odpowiedzialności solidarnej na zasadzie ryzyka, co należy uznać za nieproporcjonalne.

53 Z powyższych rozważań wynika, iż system zaostrzonej odpowiedzialności taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym jest w stanie spełnić wymogi wynikające z zasad pewności prawa i proporcjonalności tylko pod warunkiem, że zostanie on w jasny i wyraźny sposób przewidziany przez prawo krajowe oraz że zastrzega on na rzecz uprawnionego właściciela składu rzeczywistą możliwość uwolnienia się od tej odpowiedzialności.

54 W związku z tym na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, że dyrektywę 92/12 w świetle ogólnych zasad prawa Unii, a w szczególności w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu – takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala na orzeczenie solidarnej odpowiedzialności za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym w przypadku naruszenia popełnionego w trakcie przepływu towarów znajdujących się w procedurze zawieszenia podatków akcyzowych, w szczególności w stosunku do właścicieli tych towarów, jeżeli właściciele ci są powiązani ze sprawcami naruszenia stosunkiem umownym czyniącym tych sprawców ich pełnomocnikami – na podstawie którego to uregulowania uprawniony właściciel składu zostaje uznany za solidarnie odpowiedzialnego, bez możliwości uwolnienia się od tej odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu na to, że nie można go w żaden sposób powiązać z działaniami sprawców naruszenia, za zapłatę wspomnianych kwot nawet wówczas, gdy zgodnie z prawem krajowym ów właściciel składu ani nie był właścicielem rzeczonych towarów w chwili popełnienia naruszenia, ani nie był związany ze sprawcami tego naruszenia stosunkiem umownym czyniącym tych sprawców jego pełnomocnikami.

W przedmiocie kosztów

55 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, zmienioną dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., w świetle ogólnych zasad prawa Unii Europejskiej, a w szczególności w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu – takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala na orzeczenie solidarnej odpowiedzialności za zapłatę kwot odpowiadających karom pieniężnym nałożonym w przypadku naruszenia popełnionego w trakcie przepływu towarów znajdujących się w procedurze zawieszenia podatków akcyzowych, w szczególności w stosunku do właścicieli tych towarów, jeżeli właściciele ci są powiązani ze sprawcami naruszenia stosunkiem umownym czyniącym tych sprawców ich pełnomocnikami – na podstawie którego to uregulowania uprawniony właściciel składu zostaje uznany za solidarnie odpowiedzialnego, bez możliwości uwolnienia się od tej odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu na to, że nie można go w żaden sposób powiązać z działaniami sprawców naruszenia, za zapłatę wspomnianych kwot nawet wówczas, gdy zgodnie z prawem krajowym ów właściciel składu ani nie był właścicielem rzeczonych towarów w chwili popełnienia naruszenia, ani nie był związany ze sprawcami tego naruszenia stosunkiem umownym czyniącym tych sprawców jego pełnomocnikami.

Podpisy