Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 2. junija 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Splošni režim za trošarino — Direktiva 92/12/EGS — Tobačni proizvodi v režimu odloga plačila trošarine — Odgovornost imetnika trošarinskega skladišča — Možnost, da države članice imetniku trošarinskega skladišča naložijo solidarno odgovornost za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim tihotapcem — Načeli sorazmernosti in pravne varnosti“

V zadevi C-81/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Symvulio tis Epikrateias (državni svet, Grčija) z odločbo z dne 21. januarja 2015, ki je prispela na Sodišče 20. februarja 2015, v postopku

**Kapnoviomihania Karelia AE**

proti

**Ypurgos Oikonomikon,**

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi A. Arabadžiev, predsednik senata, C. G. Fernlund (poročevalec) in S. Rodin, sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Kapnoviomihania Karelia AE V. Antonopulos, dikigoros,

— za grško vlado K. Paraskevopulu, K. Nasopulu in S. Leku, agentke,

— za Evropsko komisijo F. Tomat in D. Triantafilu, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. januarja 2016

izreka naslednjo

* Jezik postopka: grščina.

**Sodbo**

1 Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/108/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 235) (v nadaljevanju: Direktiva 92/12).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Kapnoviomihania Karelia AE (v nadaljevanju: Karelia) in Ypurgos Oikonomikon (ministrstvo za finance, Grčija) zaradi odmerne odločbe, s katero je bilo razglašeno, da je družba Karelia zaradi tihotapstva solidarno odgovorna za zneske davka in trošarin.

## Pravni okvir

*Pravo Unije*

3 Direktiva 92/12 je v členih 1 in 3 določala, da ta direktiva „določa režim za proizvode, za katere ob sprostitvi v porabo nastane obveznost plačila trošarine in drugih posrednih davkov, ki se pobirajo neposredno ali posredno, razen davka na dodano vrednost in davkov, ki jih uvede Skupnost“ in da „se na ravni Skupnosti uporablja za […] tobačn[e] proizvod[e]“.

4 V členu 4(a) te direktive je bil „imetnik trošarinskega skladišča“ opredeljen kot „fizična ali pravna oseba, ki ima dovoljenje pristojnih organov države članice za proizvodnjo, predelavo, skladiščenje, prejem in odpremo trošarinskih proizvodov pri opravljanju lastne poslovne dejavnosti, pri čemer je plačilo trošarine odloženo pod režimom trošarinskega skladiščenja“.

5 V skladu s členom 5(2) navedene direktive je bilo plačilo trošarine odloženo za tiste trošarinske proizvode, ki se vnašajo iz ali iznašajo v tretje države in za katere je uveden carinski postopek Skupnosti, razen če so sproščeni v prosti promet.

6 V skladu s členom 6(1)(a) navedene direktive je bila „obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo“, kar je „vsaka odprema, tudi nepravilna, iz režima odloga plačila trošarine“.

7 Člen 13 Direktive 92/12 je določal, da mora imetnik trošarinskega skladišča med drugim „zagotoviti jamstvo, če je potrebno, za proizvodnjo, predelavo in skladiščenje ter obvezno jamstvo za premik trošarinskih proizvodov, pogoje jamstva določijo davčni organi države članice, ki izda dovoljenje za trošarinsko skladišče“.

8 Člen 15(3) in (4) te direktive sta določala:

„3. Tveganje, ki izhaja iz gibanja trošarinskih proizvodov znotraj Skupnosti, se zavaruje z jamstvom, ki ga zagotovi imetnik odpremnega trošarinskega skladišča, kakor to določa člen 13, ali če je to potrebno z jamstvom, ki solidarno in skupno zavezuje pošiljatelja in tudi prevoznika. Če je primerno, države članice lahko zahtevajo, da jamstvo zagotovi prejemnik.

Podrobna pravila glede jamstev določijo države članice. Jamstvo mora veljati na celotnem območju Skupnosti.

4. Brez poseganja v določbo člena 20 se lahko imetnik odpremnega trošarinskega skladišča in, če pride do takega primera, prevoznik razbremenita odgovornosti le na podlagi dokazila, da je prejemnik prevzel pošiljko proizvodov, zlasti s spremnim dokumentom […]“

9 Člen 20(1) in (3) navedene direktive je določal:

„1. Če je med premikanjem trošarinskih proizvodov prišlo do nepravilnosti ali prekrškov v zvezi s plačilom obveznosti trošarin, mora dolg iz trošarine plačati fizična ali pravna oseba, ki je jamčila za plačilo trošarine v skladu s členom 15(3), v državi članici kjer je prekršek ali nepravilnost storila, neodvisno od uvedbe kazenskega postopka.

[…]

3. […] Države članice sprejmejo ustrezne ukrepe, potrebne za obravnavanje kakršnekoli kršitve predpisov ali nepravilnosti in za učinkovito kaznovanje.“

*Grško pravo*

10 Direktiva 92/12 je bila prenesena v grško pravo z zakonom št. 2127/1993 o uskladitvi davčnega režima za naftne proizvode, etilni alkohol in alkoholne pijače ter tobačne proizvode in drugih predpisom (FEK A’ 48) s pravom Skupnosti. Ta zakon je v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari poleg režima za trošarino in trenutka, ko ta postane dolgovana, urejal vprašanja v zvezi z režimom odloga plačila trošarine in imetnikom trošarinskega skladišča.

11 V skladu s členom 11(3) navedenega zakona je imetnik trošarinskega skladišča „državi odgovoren za trošarine za proizvode“, pri čemer je „odgovoren tudi za ravnanja, ki jih pristojni organ morebiti očita njegovim skladiščnikom“.

12 Člen 67(5) tega zakona določa, da „[k]akršna koli zatajitev ali poskus zatajitve plačila dolgovanih davkov in drugih obveznosti ali nespoštovanje formalnosti, predpisanih z zakonom, da bi se izognilo plačilu navedenih davkov in drugih obveznosti, pomeni tihotapstvo v smislu člena 89 in naslednjih zakona št. 1165/1918 o carinskem zakoniku (v nadaljevanju: carinski zakonik)“ in da „[se] ta ravnanja […] kaznujejo z zvišanim davkom, določenim v navedenih členih, tudi če pristojni organi menijo, da pogoji storitve kaznivega dejanja tihotapstva niso izpolnjeni.“

13 Člen 97(3) carinskega zakonika določa, da „[se] vsem osebam, ki so zagotovo sodelovale pri carinskem prekršku iz člena 89(2) tega zakonika, […] sorazmerno s stopnjo sodelovanja posameznika in neodvisno od kazenskih postopkov, uvedenih proti njim, skupno ali solidarno naloži zvišan davek, ki je lahko od dva- do desetkrat višji od trošarin in drugih dajatev, dolgovanih zaradi predmeta kršitve“. V skladu s členom 97(5) carinskega zakonika „direktor pristojnega carinskega urada čim hitreje sestavi in izda […] obrazloženi akt, s katerim po potrebi oprosti ali ugotovi odgovorne v smislu tega zakona, določi stopnjo odgovornosti posameznega subjekta, carine in druge davke, dolgovane ali izgubljene zaradi tihotapstva ter izterja zvišan davek v skladu s tem členom in po potrebi carine in druge davčne izgube.“

14 V skladu s členom 99(2) carinskega zakonika to, da osebe, ki so civilno soodgovorne, niso vedele za namen kršitve, ki so ga imele osebe, opredeljene kot primarni storilci, prvih ne oprosti njihove odgovornosti.

15 Člen 108 carinskega zakonika določa:

„Kazensko sodišče, pred katerim poteka sojenje zaradi tihotapstva, lahko v obsodilni sodbi ugotovi, da je lastnik ali prejemnik tihotapskega blaga skupaj z obsojencem civilno in solidarno odgovoren za plačilo naložene denarne kazni in stroškov, na zahtevo države, ki uveljavlja premoženjskopravni zahtevek, pa tudi za prisojeni znesek. Tako je, tudi če soodgovorni ni kazensko odgovoren, kadar je obsojenec s tihotapskim blagom razpolagal kot zastopnik, poslovodja ali predstavnik lastnika ali prejemnika, neodvisno od pravne oblike, v kateri je pooblastilo sklenjeno ali prikrito. Zato je

nepomembno, ali pooblaščenec deluje v svojem imenu […], se predstavlja kot lastnik blaga ali je v kakšnem drugem pravnem razmerju do tega blaga oziroma ali gre za posebno ali splošno zastopstvo, razen če se lahko dokaže, da zgoraj navedene osebe nikakor niso mogle vedeti, da gre verjetno za tihotapstvo.“

16 Člen 109 carinskega zakonika določa:

„Poleg lastnika ali prejemnika tihotapskega blaga, ki sta omenjena v prejšnjem členu, lahko kazensko sodišče ugotovi, da so za plačilo naložene denarne kazni in stroškov, na zahtevo države, ki uveljavlja premoženjskopravni zahtevek, pa tudi za prisojeni znesek z obsojencem civilno in solidarno soodgovorni lastniki ladij, čolnov, avtomobilov, vozov, družb zemeljskega, morskega ali zračnega prometa ter posredniki in predstavniki, ne glede na njihov status ali naziv, zadnje navedenih družb ali lastnikov ladij, čolnov, avtomobilov, vozov ali letal ter direktorji hotelov, prenočišč, kavarn ali drugih objektov, dostopnih javnosti, čeprav niso kazensko odgovorni za tihotapstvo, če je bilo tihotapstvo storjeno v navedenih prevoznih sredstvih ali z njihovo pomočjo ali v navedenih objektih ali z njihovo uporabo bodisi zaradi udeležbe pri tihotapljenju bodisi zaradi skrivanja tihotapskega blaga, razen če se lahko dokaže, da zgoraj navedene osebe nikakor niso mogle vedeti, da gre verjetno za tihotapstvo.“

## Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17 Karelia je družba grškega prava z dejavnostjo proizvodnje tobačnih proizvodov in ima status imetnika trošarinskega skladišča. Ta družba je v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari nameravala take proizvode, ki so bili v režimu odloga plačila trošarine, izvoziti v Bolgarijo, ki še ni bila članica Evropske unije.

18 Iz stališč, predloženih Sodišču, je razvidno, da je družba Karelia, ker je od družbe Bulgakommerz Ltd dobila naročilo za 760 kartonov cigaret, pri pristojnem carinskem uradu 9. junija 1994 predložila izvozno deklaracijo.

19 Vendar ta pošiljka ni nikoli prispela na cilj, s preiskavo carinske službe pa je bilo ugotovljeno, da je tovornjak, s katerim bi morala biti pošiljka prepeljana, odpeljal v Bolgarijo brez vsakršnega tovora, ker je bila pošiljka pretovorjena na drug tovornjak. Direktor izvoznega oddelka v družbi Karelia je med to preiskavo pojasnil, da je po oddaji naročila prejel znesek, ki je ustrezal vrednosti zadevnega blaga in ki ga je položil na bančni račun družbe Karelia, odprt v Grčiji. Generalni direktor družbe Karelia je dejal, da ni vedel, ali družba Bulgakommerz res obstaja, ker so bili vsi poskusi identificiranja te družbe v Bolgariji zaman.

20 Ker dokazilo o odpremi pošiljke iz postopka v glavni stvari ni bilo predloženo, je bilo unovčeno bančno jamstvo, ki ga je družba Karelia dala za kritje zneska trošarine, in sicer v znesku 114.726.750 grških drahem (GRD) (336.688,92 EUR).

21 Nato so carinski organi izdali odmerno odločbo v zvezi s tihotapstvom zadevnih 760 kartonov cigaret. V tej odločbi so navedli, da so sostorilci pri tihotapstvu zlasti osebe, ki so direktorju izvoznega oddelka družbe Karelia poslale naročilo za navedene cigarete v imenu družbe Bulgakommerz. Znesek zvišanega davka 573.633.750 GRD (1.683.444,60 EUR) ter zvišane trošarine na tobak v znesku 9.880.000 GRD (28.994,86 EUR) so bile razdeljene med storilce tihotapstva. S to odmerno odločbo je bilo ugotovljeno, da je družba Karelia civilno in solidarno odgovorna za plačilo teh zneskov.

22 Tožbi, ki jo je ta družba vložila zoper navedeno odmerno odločbo, je Dioikitiko Protodikeio Peiraia (prvostopenjsko upravno sodišče v Pireju, Grčija) ugodilo z obrazložitvijo, da ni bilo dokazano pooblastitveno, zastopniško ali drugo pravno razmerje med družbo Karelia in osebami, opredeljenimi kot storilci zadevnega tihotapstva.

23 Ministrstvo za finance je nato zoper to sodbo vložilo pritožbo pri Dioikitiko Efeteio Peiraia (upravno pritožbeno sodišče v Pireju, Grčija), ki je tej pritožbi ugodilo in znižalo znesek zvišanega davka na 344.180.250 GRD (336.688,91 EUR). To sodišče je menilo, da so storilci tihotapstva v obsegu, v katerem so bile zadevne cigarete v režimu odloga plačila trošarine, delovali kot zastopniki družbe Karelia, ki je bila kot imetnik trošarinskega skladišča imetnica blaga in je bila izključno odgovorna za njegovo gibanje do njegovega izvoza, ne glede na vlogo, v okviru katere so tihotapci domnevno delovali (in sicer kot vozniki, posredniki, prejemniki, nabavniki itd.).

24 Družba Karelia je zoper sodbo Dioikitiko Efeteio Peiraia (upravno pritožbeno sodišče v Pireju) vložila pritožbo pri Symvulio tis Epikrateias (vrhovno upravno sodišče, Grčija).

25 Navedeno sodišče je v predložitveni odločbi navedlo, da so v skladu s členi 99(2), 108 in 109 carinskega zakonika lastniki blaga, njegovi naslovniki in prevozniki ter njihovi posredniki in predstavniki med drugim skupno in solidarno odgovorni za finančne posledice tihotapstva, ki vključujejo plačilo carine in davčni izgub ter ustreznih glob, če te kršitve v trenutku, ko je zadevno blago v območju njihove poklicne odgovornosti, storijo subjekti, s katerimi so se odločili sodelovati. Navedeno sodišče navaja, da je odgovornost soodgovornih izvzeta, zgolj če ti dokažejo, da niso bili niti malo malomarni, pri čemer se to izvzetje presoja glede na skrbnost, ki se zahteva v okviru njihove dejavnosti in njihovega poklica. Namen tako vzpostavljene civilne odgovornosti, ki v grškem pravu ni upravna sankcija, ni zgolj izterjava carin in davčnih izgub, ampak tudi zagotovitev plačila in torej učinkovitosti naloženih glob v največji možni meri. Zakonodajalec naj bi menil, da morajo zgoraj navedeni gospodarski subjekti, ki ustvarjajo dobiček z gospodarsko dejavnostjo, v okviru katere je storjeno tihotapstvo, sprejeti vse ukrepe, potrebne za zagotovitev, da jih subjekti, s katerimi vzdržujejo poslovne odnos, ne napeljejo na sodelovanje pri tihotapstvu.

26 Po mnenju predložitvenega sodišča je mogoče na podlagi te nacionalne ureditve, ki se razlaga ob upoštevanju določb Direktive 92/12, ugotoviti, da je imetnik trošarinskega skladišča civilno in solidarno odgovoren skupaj s tihotapci blaga, ki je bilo shranjeno v skladišču pod režimom dolga plačila trošarine in ki iz tega režima ni bilo zakonito odpremljeno.

27 Po mnenju večine članov senata navedenega sodišča solidarna odgovornost imetnika trošarinskega skladišča ne zajema le plačila trošarin v skladu z Direktivo 92/12, temveč tudi druge finančne posledice, med drugim denarne kazni, naložene tihotapcem. To naj bi veljalo ne glede na kakršne koli posebne dogovore med tem imetnikom in kupcem, na podlagi katerih bi bilo lastništvo trošarinskega blaga, ki je v režimu odloga plačila trošarine, preneseno na kupca z dobavo blaga temu kupcu, ki bi prevzel njegov prevoz. Ta povečana odgovornost imetnika trošarinskega skladišča naj bi prispevala k doseganju cilja preprečevanja davčne zatajitve, ker naj bi ga spodbudila, da zagotovi pravilnost izvoznega postopka s sprejetjem – v okviru pogodbenih razmerij – potrebnih ukrepov za zavarovanje pred tveganjem, da bi bilo ugotovljeno, da je solidarno odgovoren za celotne finančne posledice tihotapljenja. Taka odgovornost naj ne bi bil v nasprotju z načelom sorazmernosti, ker je imetnik trošarinskega skladišča lahko oproščen odgovornosti, če dokaže, da je deloval v dobri veri ter v skladu z zahtevano poklicno skrbnostjo obveščenega gospodarskega subjekta sprejel vse možne ustrezne ukrepe.

28 Po mnenju manjšine senata predložitvenega sodišča pa je lahko imetnik trošarinskega skladišča solidarno odgovoren le za plačilo trošarin, in ne za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim tihotapcem. Niti iz grške ureditve niti iz Direktive 92/91 naj ne bi izhajalo, da obstaja zakonska domneva, da je imetnik trošarinskega skladišča lastnika blaga, ki ga skladišči, ki zapusti trošarinsko skladišče in ki se odpremi v tretjo državo v režimu odloga plačila trošarine, dokler navedeni proizvodi ne prispejo na namembni kraj ali zapustijo ozemlje Unije. Niti iz te ureditve niti iz te direktive naj tudi ne bi izhajalo, da do odpreme blaga iz navedenega režima odloga plačila trošarine obstaja zakonska domneva, da fizične osebe, kakor koli vpletene v trgovino s tem blagom, delujejo kot zastopniki ali predstavniki imetnika trošarinskega skladišča. Povečana odgovornost, priporočena v mnenju večine članov senata predložitvenega sodišča, naj tako ne bi bila potrebna za zagotovitev

učinkovite uporabe Direktive 92/12 in naj bi bila v nasprotju s številnimi pravnimi načeli Unije. Na eni strani naj bi bila v nasprotju z načelom pravne varnosti, zlasti z načelom jasnosti in predvidljivosti omejitev svobode gospodarske ponudbe in lastninske pravice imetnika trošarinskega skladišča. Na drugi strani naj bi bila v nasprotju z načelom sorazmernosti, ker naj bi bilo to, da se imetniku trošarinskega skladišča naloži plačilo upravnih glob – za katere zakon določa, da so vsaj dvakrat višje od zneska dolgovanih davkov – za kršitve, ki so posledica goljufivega ravnanja tretjih oseb, ki niso navedene v členu 108 carinskega zakonika in na katere ta imetnik trošarinskega skladišča, ki ravna ustrezno skrbno, ne more imeti nobenega vpliva, očitno pretirano.

29 V teh okoliščinah je Symvulio tis Epikrateias (državni svet) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba Direktivo 92/12 glede na splošna načela prava Unije, zlasti načela učinkovitosti, pravne varnosti in sorazmernosti, razlagati tako, da v primeru, kot je obravnavani, nasprotuje uporabi zakonodajne določbe države članice, kot je člen 108 carinskega zakonika, v skladu s katero se lahko za plačilo upravnih kazni zaradi tihotapstva imetnik trošarinskega skladišča z dovoljenjem za proizvode, ki se prevažajo iz njegovega trošarinskega skladišča pod režimom odloga plačila trošarine in niso bili zakonito umaknjeni iz navedenega režima s tihotapstvom, razglasi za solidarno odgovornega – ne glede na to, ali je bil ob storitvi kršitve lastnik blaga v skladu s pravili zasebnega prava, in ne glede na to, ali je bilo med storilci tihotapstva, ki so bili vpleteni v navedeno trgovino, ter imetnikom trošarinskega skladišča pogodbeno razmerje, iz katerega je mogoče sklepati, da so ti delovali kot njegovi zastopniki?“

## Vprašanje za predhodno odločanje

30 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba Direktivo 92/12 ob upoštevanju splošnih načel prava Unije, zlasti načel pravne varnosti in sorazmernosti, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi – kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je mogoče odločiti, da so med drugim imeniki blaga solidarno odgovorni za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim zaradi kršitve, storjene med gibanjem tega blaga pod režimom odloga plačila trošarine, če so ti lastniki pogodbeno povezani s storilci kršitve, tako da so slednji njihovi zastopniki – na podlagi katere je ugotovljeno, da je imetnik trošarinskega skladišča solidarno odgovoren za plačilo navedenih zneskov, čeprav v skladu z nacionalnim pravom ob storitvi kršitve ni bil niti lastnik navedenega blaga niti ni bil s storilci kršitve pogodbeno povezan tako, da bi bili ti njegovi zastopniki.

31 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej poudariti, da iz sistematike Direktive 92/12 in zlasti njenih členov 13, 15(3) in (4) ter 20(1) izhaja, da je zakonodajalec imetniku trošarinskega skladišča namenil osrednjo vlogo v okviru postopka gibanja trošarinskih proizvodov, ki so v režimu odloga plačila trošarine.

32 Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 34 do 36 sklepnih predlogov, Direktiva 92/12 imetniku trošarinskega skladišča nalaga sistem odgovornosti za vsa tveganja, ki izhajajo iz gibanja trošarinskih proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine, tako da se ta imetnik trošarinskega skladišča posledično šteje za odgovorno osebo za plačilo trošarin v primeru nepravilnosti ali kršitev med gibanjem proizvodov, s čimer nastane obveznost njihovega plačila. Ta odgovornost je torej objektivna in ne temelji na dokazani ali domnevani napaki imetnika trošarinskega skladišča, ampak na njegovi udeležbi pri gospodarski dejavnosti.

33 V obravnavanem primeru objektivna odgovornosti imetnika trošarinskega skladišča, kot je družba Karelia, za plačilo trošarine ni sporna.

34 Obravnavati pa je treba vprašanje, ali Direktiva 92/12 državam članicam omogoča tudi, da imetniku trošarinskega skladišča naložijo solidarno odgovornost za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim storilcem tihotapstva.

35 Države članice morajo v skladu s členom 20(3) Direktive 92/12 sprejeti ustrezne ukrepe, potrebne za obravnavanje kakršne koli kršitve predpisov ali nepravilnosti in za učinkovito kaznovanje.

36 V zvezi s tem helenska vlada trdi, da je iz te določbe razvidna obveznost držav članic, da za imetnika trošarinskega skladišča v zvezi s kršitvami, storjenimi ob dajanju v promet trošarinskih proizvodov, določijo dodatno kazensko odgovornost.

37 Vsekakor je trg cigaret, kot je Sodišče že večkrat poudarilo, še posebej naklonjen razvoju nezakonitega trženja (sodba z dne 13. decembra 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, točka 34 in navedena sodna praksa). Obveznost, ki izhaja iz člena 20(3) Direktive 92/12, da je treba sprejeti ustrezne ukrepe, potrebne za obravnavanje katere koli kršitve ali nepravilnosti in za učinkovito kaznovanje, je treba razlagati ob upoštevanju te ugotovitve.

38 Vendar iz tega ne izhaja, da morajo države članice na podlagi te določbe za imetnika trošarinskega skladišča v zvezi s katero koli kršitvijo, storjeno ob dajanju v promet trošarinskih proizvodov, določiti dodatno kazensko odgovornost.

39 Prvič, ta določba namreč ne določa niti primernih sankcij niti razredov subjektov, za katere je treba ugotoviti, da so odgovorni za te kršitve.

40 Drugič, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 37 sklepnih predlogov, je sistem odgovornosti za tveganje, ki ga določa Direktiva 92/12, omejen na odgovornosti za plačilo trošarin. Ta direktiva torej ne določa sistema solidarne odgovornosti, po katerem bi bil imetnik trošarinskega skladišča odgovoren za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, izrečenim tihotapcem.

41 Vendar se, čeprav Direktiva 92/12 državam članicam ne nalaga, da določijo, da je imetnik trošarinskega skladišča solidarno odgovoren za plačilo zneskov, ki ustrezajo naloženim denarnim kaznim, postavlja vprašanje, ali ta direktiva temu nasprotuje.

42 V skladu z ustaljeno sodno prakso ni v nasprotju s pravom Unije od gospodarskega subjekta zahtevati, da sprejme vse ukrepe, ki se od njega lahko razumno zahtevajo, da se prepriča, da transakcija, ki jo opravlja, ne vodi do sodelovanja pri davčni zatajitvi (glej sodbo z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, točka 24 in navedena sodna praksa).

43 Zato je treba ugotoviti, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 41 sklepnih predlogov, da Direktiva 92/12 načeloma ne nasprotuje temu, da države članice povečajo odgovornost imetnika trošarinskega skladišča, tako da mu naložijo solidarno odgovornost za finančne posledice kršitev, ugotovljenih med gibanjem proizvodov pod režimom odloga plačila trošarine.

44 Vendar je treba preveriti, ali je povečana odgovornost, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu z načeli pravne varnosti in sorazmernosti.

45 V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da morajo države članice pri izvajanju svoje pristojnosti izbire primernih sankcij v okviru prenosa direktive spoštovati načelo pravne varnosti. Zakonodaja Unije mora biti namreč jasna in njena uporaba za posameznike predvidljiva, pri čemer je to načelo pravne varnosti še zlasti pomembno, kadar gre za predpise, ki lahko vključujejo finančno breme, da bi prizadetim omogočili natančno prepoznati obseg obveznosti, ki so jim s temi predpisi naložene (sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točka 47 in navedena sodna praksa).

46 Vendar je treba v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, poudariti, da povečana odgovornost imetnika trošarinskega skladišča, ki ni ohranil lastništva proizvodov, ki so predmet kršitve, in ki s storilci kršitve ni pogodbeno povezan, tako da bi bili ti njegovi zastopniki, ni izrecno določena niti v Direktivi 92/12 niti v določbah nacionalnega prava.

47 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da sankcije, ki jih je na podlagi take zakonodaje mogoče uporabiti za takega imetnika trošarinskega skladišča, med drugim glede na različne razlage predložitvenega sodišča za zadevne osebe niso dovolj jasne in predvidljive, da bi bilo mogoče šteti, da ustrezajo zahtevam pravne varnosti, kar pa mora preveriti navedeno sodišče.

48 Drugič, glede načela sorazmernosti je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da so države članice, kadar ni usklajene zakonodaje Unije glede sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, pristojne izbrati sankcijo, ki se jim zdi primerna. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli in torej v skladu z načelom sorazmernosti (glej med drugim sodbo z dne 29. julija 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, točka 29).

49 Glede ukrepov za preprečitev davčne zatajitve je Sodišče na področju davka na dodano vrednost presodilo, da porazdelitev tveganja v primeru goljufije, ki jo stori tretji, ni združljiva z načelom sorazmernosti, kadar davčni sistem vso odgovornost za plačilo nalaga dobavitelju, ne glede na to, ali je bil ta vpleten v goljufijo, ki jo je storil kupec (sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, točki 22 in 23).

50 Poleg tega je sodišče že razsodilo, da nacionalni ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, presegajo nujno potrebno za varovanje pravic proračuna. Tako je razsodilo, da je treba to, da se odgovornost za plačilo davka na dodano vrednost naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati – pa čeprav je ta oseba imetnik trošarinskega skladišča, za katero veljajo posebne obveznosti iz Direktive 92/12 – ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazilom, da nima nikakršne zveze z ravnanjem osebe, ki ga je dolžna plačati, šteti za nezdružljivo z načelom sorazmernosti, pri čemer je dodalo, da bi bilo očitno nesorazmerno, če bi se taki osebi brezpogojno naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, ki je dolžna plačati davek, na katera nima nobenega vpliva (sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točka 24 in navedena sodna praksa).

51 Ugotoviti je treba, da je treba te enake zahteve spoštovati v zvezi z ukrepom, kot je naložitev odgovornosti za finančne posledice tihotapstva imetniku trošarinskega skladišča.

52 Vendar, kot je navedlo predložitveno sodišče, je treba v skladu z mnenjem večine članov senata tega sodišča člen 108 carinskega zakonika razlagati tako, da je imetnik trošarinskega skladišča – ki je sprejel vse ukrepe, ki se od njega lahko razumno zahtevajo, da bi se prepričal, da transakcija, ki jo opravlja, ne vodi do sodelovanja pri davčni zatajitvi – te odgovornosti oproščen, zgolj če dokaže, da nikakor ni mogel vedeti, da gre verjetno za tihotapstvo. Če to velja, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je treba ugotoviti, da ta povečana odgovornost imetnika trošarinskega skladišča pomeni, da se ugotovi, da je ta imetnik solidarno odgovoren za plačilo zneskov, ki ustrezajo naloženim denarnim sankcijam, čeprav tihotapstvo izvedejo subjekti, s katerimi si sodelovanja ni izbral, in da to *de facto* pomeni uvedbo sistema objektivne solidarne odgovornosti, ki jo je treba šteti za nesorazmerno.

53 Iz navedenih preudarkov izhaja, da sistem povečane odgovornost, kot je ta v postopku v glavni stvari, lahko izpolnjuje zahteve, ki izhajajo iz načel pravne varnosti in sorazmernosti, zgolj če je jasno in izrecno določen v nacionalni zakonodaji in če določa, da se imetnik trošarinskega skladišča dejansko lahko razbremeni odgovornosti.

54 Na postavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti, da je treba Direktivo 92/12 ob upoštevanju splošnih načel prava Unije, zlasti načel pravne varnosti in sorazmernosti, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi – kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je mogoče odločiti, da so med drugim imeniki blaga solidarno odgovorni za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim zaradi kršitve, storjene med gibanjem tega blaga pod režimom odloga plačila trošarine, če so ti lastniki pogodbeno povezani s storilci kršitve, tako da so slednji njihovi zastopniki – na podlagi katere je ugotovljeno, da je imetnik trošarinskega skladišča solidarno odgovoren za plačilo navedenih zneskov – pri čemer se te odgovornosti ne more razbremeniti s predložitvijo dokaza, da z ravnanji kršiteljev nima nikakršne zveze – čeprav v skladu z nacionalnim pravom ob storitvi kršitve ni bil niti lastnik navedenega blaga niti ni bil s storilci kršitve pogodbeno povezan tako, da bi bili ti njegovi zastopniki.

## Stroški

55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

**Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/108/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba ob upoštevanju splošnih načel prava Unije, zlasti načel pravne varnosti in sorazmernosti, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi – kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je mogoče odločiti, da so med drugim imeniki blaga solidarno odgovorni za plačilo zneskov, ki ustrezajo denarnim kaznim, naloženim zaradi kršitve, storjene med gibanjem tega blaga pod režimom odloga plačila trošarine, če so ti lastniki pogodbeno povezani s storilci kršitve, tako da so slednji njihovi zastopniki – na podlagi katere je ugotovljeno, da je imetnik trošarinskega skladišča solidarno odgovoren za plačilo navedenih zneskov – pri čemer se te odgovornosti ne more razbremeniti s predložitvijo dokaza, da z ravnanji kršiteljev nima nikakršne zveze – čeprav v skladu z nacionalnim pravom ob storitvi kršitve ni bil niti lastnik navedenega blaga niti ni bil s storilci kršitve pogodbeno povezan tako, da bi bili ti njegovi zastopniki.**

Podpisi