Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 2 juni 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Allmänna regler om punktskatt — Direktiv 92/12/EEG — Tobaksvaror som flyttats och som omfattas av uppskovsreglerna för punktskatt — Den godkända lagerhavarens ansvar — Medlemsstaternas möjlighet att ålägga den godkända lagerhavaren solidariskt betalningsansvar för de ekonomiska sanktioner som personer som gjort sig skyldiga till varusmuggling har ålagts — Proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen”

I mål C-81/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Symvoulio tis Epikrateias (Högsta förvaltningsdomstolen, Grekland), genom beslut av den 21 januari 2015, som inkom till domstolen den 20 februari 2015, i målet

Kapnoviomichania Karelia AE

mot

Ypourgos Oikonomikon,

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna C.G. Fernlund (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: M. Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Kapnoviomichania Karelia AE, genom V. Antonopoulos, dikigoros,

— Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou och S. Lekkou, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom F. Tomat och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 januari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: grekiska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57, och rättelse i EGT L 60, 1996, s. 30 och EGT L 135, s. 35), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, 1992, s. 124; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129) (nedan kallat direktiv 92/12).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kapnoviomichania Karelia AE (nedan kallat Karelia) och Ypourgos Oikonomikon (Finansministeriet, Grekland). Målet rör ett betalningsföreläggande, i vilket Karelia har fastställts vara solidariskt betalningsansvarigt för avgifter och punktskatter på grund av varusmuggling.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Det föreskrevs i artiklarna 1 och 3 i direktiv 92/12 att det ”fastställer regler för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdesskatt och skatter som fastställs av gemenskapen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor” och ”skall på gemenskapsnivå tillämpas på … tobaksvaror”.

4 I artikel 4 i direktivet definierades begreppet ”godkänd lagerhavare” såsom en ”fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet, varvid punktskatten är vilande enligt uppskovsreglerna för skatteupplag”.

5 Enligt artikel 5.2 i direktivet skulle punktskatten anses vara vilande när punktskattebelagda varor kom från eller var på väg till icke-medlemsländer och omfattades av gemenskapens tullförfarande på annat sätt än genom övergång till fri omsättning.

6 Följande föreskrevs i artikel 6.1 a i samma direktiv: ”Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion”, vilket även omfattar ”varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna.”

7 Det föreskrevs i artikel 13 i direktiv 92/12 att en godkänd lagerhavare bland annat skulle ”om så är nödvändigt lämna en garantiförbindelse som täcker tillverkning, bearbetning och förvaring samt en obligatorisk garantiförbindelse som täcker flyttning, med villkor som skall bestämmas av skattemyndigheterna i de medlemsstater där skatteupplaget är godkänt”.

8 I artikel 15.3 och 15.4 i direktivet föreskrevs följande:

”3. De risker som är förknippade med transporter inom gemenskapen skall täckas av den säkerhet den avsändande godkända [lagerhavaren] enligt artikel 13 skall ställa eller, om så behövs, av en garantiförbindelse som avsändaren och transportören är solidariskt ansvariga för. Om så är lämpligt, får medlemsstaterna kräva att mottagaren skaffar en garanti.

Detaljregler för garantiförbindelsen skall fastställas av medlemsstaterna. Garantin måste vara giltig i hela gemenskapen.

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 20, får den avsändande godkända lagerhavaren och, i förekommande fall, transportören befrias från ansvar endast om han företer bevis på att mottagaren har tagit emot varorna, t.ex. genom … ledsagardokument …”

9 I artikel 20.1 och 20.3 föreskrevs följande:

”1. Då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med en varuflyttning som berör punktskattepliktens inträde, skall punktskatten betalas i den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten begicks och erläggas av den fysiska eller juridiska person som garanterade betalningen av punktskatterna i överensstämmelse med artikel 15.3, utan att det påverkar frågan om brottsutredning.

…

3. … Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa överträdelser eller oegentligheter och för att införa verksamma påföljder.”

Grekisk rätt

10 Direktiv 92/12 införlivades med grekisk rätt genom lag 2127/1993 om harmonisering med gemenskapsrätten av bestämmelser beträffande skatt på oljeprodukter, etylalkohol, alkoholdrycker och tobaksvaror samt andra bestämmelser (FEK A’ 48). Nämnda lag reglerade vid tidpunkten för de omständigheter som är i fråga i det nationella målet utöver villkoren för punktskatt och den tidpunkt då den kan utkrävas även de frågeställningar som kan uppkomma avseende uppskovsreglerna för skatteupplag och den godkända lagerhavaren.

11 Det följer av artikel 11.3 i nämnda lag att den godkända lagerhavaren ”är betalningsansvarig gentemot staten för de punktskatter som varorna är belagda med” och nämnda lagerhavare ”är även ansvarig för de handlingar som de behöriga myndigheterna eventuellt klandrar lagerabetarna på dennes lager för”.

12 I artikel 67.5 i samma lag föreskrivs följande: ”Varje form av undandragande eller försök till undandragande av betalning av skatter och andra pålagor, samt underlåtelse att fullgöra de formaliteter som föreskrivs i lag i syfte att undvika betalning av ovannämnda skatter och andra pålagor, ska anses utgöra varusmuggling i den mening som avses i artikel 89 och följande artiklar i lag nr 1165/1918 om införande av en tullag” (nedan kallad tullagen), och ”den som gör sig skyldig till sådan gärning ska betala en straffavgift i enlighet med nämnda artiklar, även om de behöriga myndigheterna anser att rekvisiten för varusmugglingsbrott inte är uppfyllda.”

13 I artikel 97.3 i tullagen föreskrivs att ”envar som med säkerhet har medverkat till en tullöverträdelse enligt artikel 89.2 i denna lag ska förpliktas att, oberoende av de straffrättsliga förfaranden som inletts mot dem, solidariskt med andra medverkande, utge en straffavgift med ett belopp motsvarande två till tio gånger det sammanlagda beloppet av de tullar, skatter och avgifter som skulle ha betalats för de berörda varorna”. I artikel 97.5 föreskrivs att ”… direktören för det behöriga tullkontoret … [ska] anta och utfärda en motiverad rättsakt genom vilken de personer som är ansvariga enligt denna lag i förekommande fall fastställs eller undantas från ansvar, och genom vilken nämnda direktör fastställer graden av ansvar för var och en av dem, de tullar och andra skatter som ska betalas eller som undandragits för de varor som smugglats och den straffavgift som ska uppbäras i den mening som avses i nämnda artikel och, i förekommande fall, även de tullar och andra skatter som undandragits”.

14 Det följer av artikel 99.2 i tullagen att den omständigheten, att de personer som är civilrättsligt medansvariga till överträdelsen inte haft kännedom om att de som ska anses vara de direkta gärningsmännen har avsett att begå överträdelsen, inte innebär att förstnämnda personer undgår ansvar.

15 I artikel 108 i tullagen föreskrivs följande:

”Brottmåldomstolarna kan i mål om varusmuggling fastställa att ägaren eller mottagaren av de smugglade varorna är civilrättsligt och solidariskt medansvarig, med den dömde, för betalningen av ålagd sanktionsavgift och kostnaderna för förfarandet samt, på begäran av staten, om denna är målsägande, för det belopp som staten har tillerkänts. Detta gäller även om den medansvarige inte har något straffrättsligt ansvar för gärningen, under förutsättning att den som döms för brottet har agerat som ombud, förvaltare eller företrädare för ägaren eller mottagaren i fråga om de smugglade varorna, oavsett vilket rättsförhållande som ligger till grund för uppdraget. Det saknas således betydelse om ombudet handlar i eget namn …, om ombudet uppger sig vara ägare till varorna eller uppger sig ha ett annat rättsligt förhållande till varorna, eller om ägarens egentliga företrädare har särskild eller allmän behörighet, såvida det inte kan styrkas att nämnda personer på intet vis kunde ha känt till att varusmuggling sannolikt skulle äga rum.”

16 I artikel 109 i tullagen föreskrivs följande:

”Brottmåldomstolarna kan utöver ägaren eller mottagaren av de smugglade varorna, vilka anges i artikeln ovan, även fastställa att ägare av fartyg, båtar, fordon, vagnar, land-, sjö- och lufttransportföretag och deras representanter och företrädare, oavsett i vilken egenskap eller i vilket namn de har agerat, eller ägare av fartyg, båtar, fordon, vagnar eller flygplan, samt chefer för hotell, vandrarhem, caféer och andra inrättningar som är tillgängliga för allmänheten, även om nämnda personer inte har något straffrättsligt ansvar för varusmugglingen, är civilrättsligt och solidariskt medansvariga, med den dömde, för betalningen av ålagd sanktionsavgift och kostnaderna för förfarandet samt, på begäran av den stat som är målsägande, för det belopp som staten har tillerkänts, förutsatt att varusmugglingen har skett i eller med hjälp av dessa transportmedel eller med användning av ovannämnda inrättningar, antingen för att genomföra varusmugglingen eller för att dölja de smugglade varorna, såvida det inte kan styrkas att nämnda personer på intet vis kunde ha känt till att varusmuggling sannolikt skulle äga rum.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17 Karelia är ett grekiskt bolag som är verksamt inom industrin för tillverkning av tobaksvaror och som har ställning som godkänd lagerhavare. Bolaget avsåg vid tidpunkten för de omständigheter som är i fråga i det nationella målet att exportera sådana varor, vilka var under punktskatteuppskov, till Bulgarien som vid den tidpunkten ännu inte var medlem i Europeiska unionen.

18 Det framgår av de yttrande som inkommit till domstolen att Karelia, som hade mottagit en beställning på 760 kartonger med cigaretter från Bulgakommerz Ltd, den 9 juni 1994 lämnade in en exportdeklaration till det behöriga tullkontoret.

19 Lasten nådde emellertid aldrig sin destination. Av den undersökning som genomfördes av tullmyndigheten framkom att den lastbil med vilken lasten skulle ha transporterats hade kört tom till Bulgarien och att lasten hade omlastats till en annan lastbil. Under denna undersökning förklarade Karelias exportdirektör att han, efter att ha gjort beställningen, hade erhållit ett belopp som motsvarade värdet på de aktuella varorna, vilket han betalade in till ett bankkonto som tillhörde Karelia och som hade öppnats i Grekland. Karelias verkställande direktör hävdade att han inte visste huruvida Bulgakommerz faktiskt existerade, eftersom samtliga försök att hitta det bolaget i Bulgarien skulle ha misslyckats.

20 Eftersom det inte hade styrkts att den last som är i fråga i det nationella målet hade lämnat landet, togs den bankgaranti som Karelia hade ställt som säkerhet för betalning av punktskatten, nämligen 114 726 750 grekiska drakmer (GRD) (336 688,92 euro), i anspråk.

21 Tullmyndigheten utfärdade därefter ett betalningsföreläggande beträffande varusmuggling avseende de 760 aktuella kartongerna med cigaretter. Tullmyndigheten fastställde i det betalningsföreläggandet att de personer som hade beställt nämnda cigaretter i Bulgakommerz' namn hos Karelias exportdirektör ansågs ha gjort sig gemensamt skyldiga till varusmugglingen. De personer som gjort sig skyldiga till varusmugglingen ålades att betala en straffavgift på 573 633 750 GRD (1 683 444,60 euro) och ytterligare punktskatt för tobaken på 9 880 000 GRD (28 994,86 euro). Karelia förklarades i samma betalningsföreläggande vara civilrättsligt och solidariskt betalningsansvarigt för de beloppen.

22 Bolaget överklagade betalningsföreläggandet till Dioikitiko Protodikeio Peiraia (Förvaltningsdomstolen i första instans i Pireus, Grekland) som biföll överklagandet med motiveringen att det varken hade visats föreligga något ombuds- eller ställföreträdarförhållande eller något annat rättsförhållande som dolde ett sådant uppdrag mellan Karelia och de personer som ansetts ha gjort sig skyldiga till den varusmuggling som är i fråga i det nationella målet.

23 Finansministeriet överklagade det avgörandet till Dioikitiko Efeteio Peiraia (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Pireus, Grekland), vilken biföll överklagandet och satte ned straffavgiften till 344 180 250 GRD (336 688,91 euro). Denna domstol fann att de personer som gjort sig skyldiga till varusmugglingen hade agerat som ombud för Karelia, eftersom de aktuella cigaretterna var under punktskatteuppskov, och att Karelia i egenskap av godkänd lagerhavare innehade varorna och ensamt var ansvarigt för flyttning av varorna fram till dess att de exporterades, oavsett i vilken egenskap som de personer som gjort sig skyldiga till varusmugglingen må ha agerat, det vill säga såsom chaufförer, mellanhänder, mottagare, köpare etcetera.

24 Karelia överklagade avgörandet från Dioikitiko Efeteio Peiraia (Förvaltningsrätten i andra instans i Pireus) till Symvoulio tis Epikrateias (Högsta förvaltningsdomstolen, Grekland).

25 Sistnämnda domstol har i beslutet om hänskjutande funnit att ägare och mottagare till, transportörerna av varor, samt deras representanter och företrädare, enligt artikel 99.2, artikel 108 och artikel 109 i tullagen, bland annat hålls gemensamt och solidariskt ansvariga för de ekonomiska följderna av varusmuggling. Nämnda följder inkluderar betalning av tullar och skatter som undandragits, samt häremot svarande straffavgifter i de fall då överträdelsen begås av personer som de har valt att samarbeta med och då de aktuella varorna befann sig inom deras yrkesmässiga ansvarsområde när varusmugglingen ägde rum. Enligt den hänskjutande domstolen kan de medansvariga endast undgå sitt ansvar om de kan styrka att ingen oaktsamhet, inte ens ringa sådan, kan läggas dem till last. Frågan om ansvarsbefrielse ska bedömas med hänsyn till den aktsamhet som de ska iaktta inom ramen för sin verksamhet och sitt yrke. Det civilrättsliga ansvar som således har inrättats och som enligt grekisk rätt inte utgör en förvaltningsrättslig sanktion syftar inte endast till att den tull och den skatt som undandragits ska drivas in utan även till att i den mån det är möjligt säkerställa betalningen av de straffavgifter som ålagts och således att dessa avgifter får avsedd verkan. Lagstiftaren har ansett att nämnda aktörer, som drar ekonomisk vinning av den ekonomiska verksamhet i vilken varusmugglingen äger rum, ska vidta samtliga lämpliga åtgärder för att säkerställa att de inte av de personer som de har ett affärsförhållande med föranleds att medverka till varusmuggling.

26 Den hänskjutande domstolen anser att den nationella lagstiftningen, tolkad mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv 92/12, gör det möjligt att fastställa att den godkända lagerhavaren är civilrättsligt och solidariskt medansvarig med de personer som gjort sig skyldiga till smuggling av varor, vilka omfattades av uppskovsreglerna för punktskatt när de befann sig i skatteupplaget och som i strid med gällande regler upphört att omfattas av nämnda uppskovsregler.

27 Enligt majoriteten av ledamöterna i nämnda domstol omfattar den godkända lagerhavarens solidariska ansvar inte endast betalningen av punktskatt i enlighet med direktiv 92/12, utan även de andra ekonomiska följderna, bland annat de ekonomiska sanktioner som de personer som gjort sig skyldiga till varusmuggling ålagts. Detta gäller således oavsett om det finns några särskilda överenskommelser mellan den godkända lagerhavaren och förvärvaren innebärande att äganderätten till varor som

omfattas av uppskovsreglerna för punktskatt ska övergå när varorna lämnas till en förvärvare som åtagit sig transporten av varorna. Den godkända lagerhavarens utökade ansvar bidrar till uppnåendet av målet att förhindra skatteundandragande då det ger vederbörande ett incitament att se till att exportformaliteterna fullgörs på ett korrekt sätt, genom att i avtalsförhållandena vidta lämpliga åtgärder för att skydda sig mot risken att åläggas solidariskt ansvar för alla de ekonomiska följderna av varusmuggling. Ett sådant ansvar strider inte mot proportionalitetsprincipen med hänsyn till att den godkända lagerhavaren har möjlighet att undslippa det ansvaret, genom att visa att han agerat i god tro och att han vidtagit alla tänkbara lämpliga åtgärder och iakttagit den aktsamhet som krävs av en aktsam yrkesutövare.

28 Enligt en minoritet av ledamöterna i den hänskjutande domstolen kan den godkända lagerhavaren däremot enbart åläggas solidariskt betalningsansvar för punktskatter och inte för de ekonomiska sanktioner som de personer som gjort sig skyldiga till varusmugglingen ålagts. Det framgår varken av den grekiska lagstiftningen eller av direktiv 92/12 att den godkända lagerhavaren rättsligen ska antas ha äganderätten till de varor som denna innehar och som lämnar skatteupplaget för att levereras till ett tredjeland under uppskov med punktbeskattningen, till dess att dessa varor har nått sin lagliga destination eller till dess att de har lämnat unionen. Det framgår inte heller, vare sig av nämnda lagstiftning eller av det direktivet, att de fysiska personer som deltagit i förflyttningen av dessa varor – oavsett i vilken rättslig egenskap – till dess att varorna inte längre omfattas av uppskovsreglerna, rättsligen ska anses ha agerat som ombud eller företrädare för den godkända lagerhavaren. Det utökade ansvar som förespråkas av majoriteten av ledamöterna i den hänskjutande domstolen är således inte nödvändigt för att säkerställa en effektiv tillämpning av direktiv 92/12 och strider mot olika principer inom unionsrätten. Nämnda ansvar strider nämligen mot rättssäkerhetsprincipen och i synnerhet mot principen om att inskränkningar i näringsfriheten och i den godkända lagerhavarens äganderätt ska vara tydliga och förutsägbara. Det strider även mot proportionalitetsprincipen, eftersom det är uppenbart oproportionerligt att ålägga den godkända lagerhavaren en skyldighet att betala förvaltningsrättsliga straffavgifter, vilka enligt lag uppgår till belopp som är åtminstone dubbelt så stora som de skattebelopp som ska betalas, oavsett vad nämnda skattebelopp uppgår till, för överträdelser som följer av tredje mans uppsåtliga handlande som inte uppfyller något av kraven i artikel 108 i tullagen och som den godkända lagerhavaren inte har något inflytande över, när lagerhavaren har visat erforderlig aktsamhet.

29 Mot denna bakgrund beslutade Symvoulio tis Epikrateias (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen.

”Ska direktiv 92/12, tolkat mot bakgrund av de allmänna principerna i unionsrätten, särskilt effektivitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen, förstås så, att det utgör hinder mot tillämpningen, i ett sådant fall som det förevarande, av en sådan bestämmelse som artikel 108 i tullagen, enligt vilken det är möjligt att ålägga den godkända lagerhavaren solidariskt betalningsansvar för förvaltningsrättsliga straffavgifter på grund av varusmuggling avseende varor som flyttats från lagerhavarens skatteupplag och som omfattades av uppskovsreglerna för punktskatt och som på grund av varusmuggling upphörde att omfattas av dessa regler, oavsett huruvida lagerhavaren, när överträdelsen begicks, kunde anses ha innehaft varorna enligt civilrättsliga regler och oavsett huruvida det förelåg något avtalsförhållande mellan dem som gjort sig skyldiga till varusmugglingen, och som deltagit i flyttningen av varorna, och lagerhavaren utifrån vilket de förstnämnda skulle kunna anses ha agerat som ombud för lagerhavaren?”

Prövning av tolkningsfrågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 92/12 mot bakgrund av de allmänna principerna i unionsrätten, särskilt rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning – såsom den som är i fråga i det nationella målet, vilken gör det möjligt att bland annat ålägga ägarna till varor

under punktskatteuppskov solidariskt betalningsansvar för ekonomiska sanktioner som åläggs för en överträdelse avseende flyttning av nämnda varor, förutsatt att ägarna är knutna till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer är ombud för ägarna – enligt vilken den godkända lagerhavaren ska åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda ekonomiska sanktioner trots att den godkända lagerhavaren enligt den nationella rätten varken var ägare till varorna när överträdelsen ägde rum eller var knuten till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen genom ett avtalsförhållande som innebar att dessa personer var ombud för nämnda lagerhavare.

31 Domstolen påpekar inledningsvis, i syfte att svara på frågan, att det framgår av systematiken i direktiv 92/12 och bland annat av artiklarna 13, 15.3, 15.4 och 20.1 att lagstiftaren har gett den godkända lagerhavaren en central roll i flyttningsförfarandet avseende punktskattepliktiga varor som omfattas av uppskovsregler.

32 Det har i direktiv 92/12, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 34–36 i sitt förslag till avgörande, införts bestämmelser om ansvar för godkända lagerhavare för samtliga risker som är förknippade med flyttning av punktskattepliktiga varor som omfattas av sådana uppskovsregler. Nämnda lagerhavare anses således vara skyldiga att betala punktskatt då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med flyttning av dessa varor, vilken medför att skyldighet att betala punktskatten inträder. Det ansvaret är således strikt och grundar sig inte på att det finns bevis eller en presumtion för att lagerhavaren har gjort sig skyldig till oaktsamhet, utan på vederbörandes deltagande i en ekonomisk verksamhet.

33 Att en godkänd lagerhavare, såsom Karelia, har ett strikt ansvar för betalningen av punktskatt är i förevarande fall inte omstritt.

34 Det ska däremot prövas huruvida direktiv 92/12 även gör det möjligt för medlemsstaterna att ålägga den godkända lagerhavaren solidariskt betalningsansvar för ekonomiska sanktioner som ålagts personer som gjort sig skyldiga till varusmuggling.

35 Medlemsstaterna ska enligt artikel 20.3 i direktiv 92/12 vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa överträdelser eller oegentligheter och för att införa verksamma påföljder.

36 Den grekiska regeringen har i detta hänseende hävdat att det framgår av den bestämmelsen att medlemsstaterna är skyldiga att införa ett kompletterande straffrättsligt ansvar för den godkända lagerhavaren för alla oegentligheter som begås i samband med att punktskattebelagda varor släpps ut på marknaden.

37 Domstolen har visserligen redan vid ett flertal tillfällen konstaterat att risken för olaglig handel är särskilt stor på marknaden för cigaretter (dom av den 13 december 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, punkt 34 och där angiven rättspraxis). Den skyldighet som följer av artikel 20.3 i direktiv 92/12, det vill säga att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa överträdelser eller oegentligheter och för att införa verksamma påföljder, ska tolkas mot den bakgrunden.

38 Härav följer emellertid inte att medlemsstaterna på grund av den bestämmelsen är skyldiga att införa ett kompletterande straffrättsligt ansvar för den godkända lagerhavaren för alla oegentligheter som begås i samband med att punktskattebelagda varor släpps ut på marknaden.

39 I denna bestämmelse preciseras nämligen för det första varken lämpliga påföljder eller de personkategorier som ska hållas ansvariga för dessa.

40 För det andra är de bestämmelser om ansvar för risker som föreskrivs i direktiv 92/12, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 37 i sitt förslag till avgörande, begränsade till betalning av punktskatt. Således införs inte genom direktivet ett system med solidariskt ansvar som innebär att den godkända lagerhavaren är ansvarig för betalningen av ekonomiska sanktioner som ålagts personer som gjort sig skyldiga till varusmuggling.

41 Även om direktiv 92/12 således inte ålägger medlemsstaterna att de ska föreskriva att den godkända lagerhavaren ska vara solidariskt betalningsansvarig för de ekonomiska sanktioner som ålagts, ska det prövas huruvida nämnda direktiv utgör hinder för att föreskriva detta.

42 Det följer av fast rättspraxis att det inte strider mot unionsrätten att kräva att en aktör vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av denna för att han ska försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i skatteundandragande (dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

43 Domstolen finner således, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 41 i sitt förslag till avgörande, att direktiv 92/12 i princip inte utgör hinder mot att medlemsstaterna utökar ansvaret för den godkända lagerhavaren genom att göra denna solidariskt ansvarig för de ekonomiska följderna av fastställda överträdelser i samband med flyttning av varor under punktskatteuppskov.

44 Det ska emellertid kontrolleras huruvida ett utökat ansvar, såsom det som är i fråga i det nationella målet, är förenligt med rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

45 Det ska i detta hänseende, för det första, påpekas att medlemsstaterna ska iaktta rättssäkerhetsprincipen när de utövar sin befogenhet för att välja lämpliga påföljder i samband med införlivandet av ett direktiv. Unionens lagstiftning ska nämligen vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda. Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

46 Det ska när det gäller ett fall såsom det som är i fråga i det nationella målet påpekas att det utökade ansvaret för den godkända lagerhavaren – som varken har fortsatt att vara ägare till de varor som omfattas av överträdelsen eller är knuten till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer är ombud för nämnda lagerhavare – varken uttryckligen föreskrivs i direktiv 92/12 eller i de nationella bestämmelserna.

47 Det kan under dessa omständigheter konstateras att de påföljder som kan komma att tillämpas på en sådan godkänd lagerhavare enligt en sådan lagstiftning inte – bland annat med hänsyn till de olika tolkningarna inom den hänskjutande domstolen – förefaller vara tillräckligt entydiga och förutsebara för de personer som berörs, för att det ska kunna anses att nämnda påföljder motsvarar kraven på rättssäkerhet, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

48 Vad för det andra gäller proportionalitetsprincipen framgår det av fast rättspraxis att så länge lagstiftningen om vilka påföljder som ska tillämpas vid underlåtenhet att uppfylla krav som införts genom unionslagstiftning inte har harmoniserats inom unionen, är medlemsstaterna behöriga att välja de påföljder som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna behörighet följa unionsrätten och dess allmänna principer, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se, bland annat, dom av den 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 29).

49 Angående de åtgärder som ska förhindra skatteundandragande har domstolen i fråga om mervärdesskatt fastställt att fördelningen av risken, med avseende på skatteundandragande som begåtts av tredje man, i ett skattesystem där hela betalningsansvaret läggs på leverantören, oberoende

av om denna är inblandad eller ej i det skatteundandragande som begåtts av köparen, inte är förenlig med proportionalitetsprincipen (dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkterna 22 och 23).

50 Domstolen har redan fastställt att nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Domstolen har härvid funnit att om den mervärdesskattskyldiga personens ansvar för betalningen av mervärdesskatten åläggs en annan person, trots att denna person är en godkänd skattemässig lagerhavare med de specifika skyldigheter som avses i direktiv 92/12 – utan att vederbörande ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka att vederbörande inte haft någon del i den skattskyldiges förehavanden – ska detta anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. Domstolen har dessutom fastställt att det vore uppenbart oproportionerligt att ålägga nämnda person ett ovillkorligt ansvar för ett bortfall av skatteintäkter som orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person inte kan påverka (dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

51 Det kan konstateras att dessa krav även ska iakttas i samband med en åtgärd som innebär att den godkända lagerhavaren åläggs ansvaret för de ekonomiska följderna av varusmuggling.

52 Den hänskjutande domstolen har uppgett att majoriteten av dess ledamöter anser att artikel 108 i tullagen ska tolkas så, att en godkänd lagerhavare som har vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas av vederbörande för att denna ska försäkra sig om att den transaktion som denna företar inte leder till att denna blir inblandad i skatteundandragande endast undgår det ansvaret om vederbörande kan styrka att denna på intet vis kunde ha känt till att varusmuggling sannolikt skulle äga rum. Om detta är fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, ska det anses att den godkända lagerhavarens utökade ansvar innebär att nämnda lagerhavare kan förklaras vara solidariskt betalningsansvarig för de ekonomiska sanktioner som ålagts, trots att varusmugglingen har utförts av personer som nämnda lagerhavare inte har valt att samarbeta med och att ett sådant ansvar de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar, vilket måste anses vara oproportionerligt.

53 Av det ovan anförda följer att bestämmelser om utökat ansvar, såsom de som är i fråga i det nationella målet, uppfyller de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen endast om detta ansvar anges klart och tydligt i den nationella lagstiftningen och den godkända lagerhavaren i dessa bestämmelser ges en faktisk möjlighet att undgå sitt ansvar.

54 Frågan ska således besvaras enligt följande. Direktiv 92/12 ska mot bakgrund av de allmänna principerna i unionsrätten, särskilt rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen, tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning – såsom den som är i fråga i det nationella målet, vilken gör det möjligt att bland annat ålägga ägarna till varor under punktskatteuppskov solidariskt betalningsansvar för de ekonomiska sanktioner som åläggs för en överträdelse avseende flyttning av nämnda varor, förutsatt att ägarna är knutna till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen, genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer är ombud för ägarna – enligt vilken den godkända lagerhavaren ska åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda ekonomiska sanktioner, utan att vederbörande ges möjlighet att undgå det ansvaret genom att styrka att vederbörande inte haft någon del i de överträdande personernas förehavanden, trots att den godkända lagerhavaren enligt den nationella rätten varken var ägare till varorna när överträdelsen ägde rum eller var knuten till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen, genom ett avtalsförhållande som innebar att dessa personer var ombud för nämnda lagerhavare.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 ska mot bakgrund av de allmänna principerna i unionsrätten, särskilt rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen, tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning – såsom den som är i fråga i det nationella målet, vilken gör det möjligt att bland annat ålägga ägarna till varor under punktskatteuppskov solidariskt betalningsansvar för de ekonomiska sanktioner som åläggs för en överträdelse avseende flyttning av nämnda varor, förutsatt att ägarna är knutna till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen, genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer är ombud för ägarna – enligt vilken den godkända lagerhavaren ska åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda ekonomiska sanktioner, utan att vederbörande ges möjlighet att undgå det ansvaret genom att styrka att vederbörande inte haft någon del i de överträdande personernas förehavanden, trots att den godkända lagerhavaren enligt den nationella rätten varken var ägare till varorna när överträdelsen ägde rum eller var knuten till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen, genom ett avtalsförhållande som innebar att dessa personer var ombud för nämnda lagerhavare.

Underskrifter