



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

14. september 2023*

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – artikel 16 – ordning for afgiftsoplag – betingelser for udstedelse af en bevilling til en godkendt oplagshavers oprettelse og drift af et afgiftsoplag – manglende opfyldelse af disse betingelser – endelig inddragelse af bevillingen anvendt kumulativt med pålæggelsen af en økonomisk sanktion – artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – princippet *ne bis in idem* – proportionalitet«

I sag C-820/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) ved afgørelse af 9. december 2021, indgået til Domstolen den 28. december 2021, i sagen

»Vinal« AD

mod

Direktor na Agentsia »Mitnitsi«,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne L.S. Rossi, J.-C. Bonichot (refererende dommer), S. Rodin og O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: T. Čapeta

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »Vinal« AD ved advokat N. Boshnakova-Dimova,
- Direktor na Agentsia »Mitnitsi« ved P. Gerenski og P. Tonev,

* Processprog: bulgarsk.

- den bulgarske regering ved M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova og L. Zaharieva, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved I. Herranz Elizalde, som befuldmægtiget,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. Collabolletta,
- Europa-Kommissionen ved M. Björkland og D. Drambozova, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af ligebehandlingsprincippet og af artikel 16, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side »Vinal« AD (herefter »Vinal«), som er en godkendt oplagshaver, og på den anden side Direktor na Agentsia »Minitisi« (direktøren for toldmyndigheden, Bulgarien) vedrørende en afgørelse, hvorved sidstnævnte inddrog bevillingen til drift af et afgiftsoplag som omhandlet i direktiv 2008/118 som følge af en alvorlig overtrædelse af punktafgiftsordningen, der ligeledes gav anledning til en økonomisk sanktion.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2008/118

- 3 10., 15. og 16. betragtning til direktiv 2008/118 havde følgende ordlyd:
 - »(10) Ordninger vedrørende opkrævning og godtgørelse af [punkt]afgiften har indvirkning på det indre markeds funktion og bør derfor følge ikke-diskriminerende kriterier.
 - [...]
 - (15) Eftersom der skal foretages kontrol i produktionsenheder og oplagssteder for at sikre, at den skyldige afgift bliver opkrævet, er det nødvendigt at bibeholde en oplagsprocedure, som er baseret på bevillinger fra de kompetente myndigheder, for at gøre det lettere at foretage en sådan kontrol.

(16) Det er også nødvendigt at fastsætte krav, som godkendte oplagshavere og erhvervsdrivende, der ikke er godkendte oplagshavere, skal opfylde.«

4 Artikel 4 i direktiv 2008/118 fastsatte:

»I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

1) »godkendt oplagshaver«: en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning i et afgiftsoplag

[...]

11) »afgiftsoplag«: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en afgiftssuspensionsordning fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.«

5 I henhold til direktivets artikel 7, stk. 1, forfalder punktafgiften ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

6 Det nævnte direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), bestemte:

»Den person, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, er:

a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a):

i) den godkendte oplagshaver, den registrerede modtager eller enhver anden person, som frigiver de punktafgiftspligtige varer, eller på hvis vegne de frigives fra afgiftssuspensionsordningen, eller i tilfælde af uretmæssig afgang fra afgiftsoplaget, enhver person, der har deltaget i denne afgang

[...]«

7 Direktivets artikel 15 var affattet på følgende måde:

»1. Hver medlemsstat fastsætter sine egne regler om fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer med forbehold af bestemmelserne i dette direktiv.

2. Fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finder sted i afgiftsoplag, når punktafgiften ikke er erlagt.«

8 Artikel 16 i direktiv 2008/118 fastsatte:

»1. En godkendt oplagshavers oprettelse og drift af et afgiftsoplag er betinget af en bevilling fra de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.

Bevillingen er omfattet af de betingelser, som myndighederne har ret til at fastsætte for at hindre enhver form for unddragelse og misbrug.

2. Den godkendte oplagshaver skal:

- a) om nødvendigt stille en sikkerhed for at dække den risiko, der er forbundet med fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer
- b) opfylde de krav, som er fastsat af den medlemsstat, på hvis område afgiftsoplaget er beliggende
- c) for hvert enkelt afgiftsoplag føre en fortegnelse over lagerbeholdning og de punktafgiftspligtige varers bevægelser
- d) bringe alle punktafgiftspligtige varer, der er omfattet af en afgiftssuspensionsordning, ind i afgiftsoplaget og indføre dem i fortegnelsen straks ved bevægelsens ophør, medmindre artikel 17, stk. 2, finder anvendelse
- e) acceptere enhver kontrolforanstaltning eller optælling.

[...]«

- 9 Artikel 15, stk. 1, i Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter (EUT 2020, L 58, s. 4), hvorved direktiv 2008/118 blev ophævet med virkning fra den 13. februar 2023, fastsætter bestemmelser, der er identiske med bestemmelserne i artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118.

Henstilling 2000/789/EF

- 10 Følgende fremgår af artikel 2, stk. 1, i Kommissionens henstilling 2000/789/EF af 29. november 2000 om retningslinjer for godkendelse af oplagshavere henhørende under Rådets direktiv 92/12/EØF med hensyn til punktafgiftspligtige varer (EFT 2000, L 314, s. 29):

»Selv om medlemsstaterne opfordres til at anvende strenge kriterier, når de meddeler en af de i artikel 1 omhandlede personer en godkendelse, bør der opnås en balance mellem ønsket om at lette handelen og nødvendigheden af effektiv kontrol.«

- 11 Henstillingens artikel 7 præciserer følgende:

»1. En godkendelse bør i princippet kun annulleres eller tilbagetrækkes, når der foreligger alvorlige grunde hertil, og kun efter at en medlemsstats kompetente myndigheder omhyggeligt har undersøgt oplagshaverens situation.

2. En godkendelse kan [f.eks.] annulleres eller tilbagetrækkes i følgende tilfælde:

- manglende opfyldelse af forpligtelserne i forbindelse med godkendelsen
- utilstrækkelig dækning af den krævede sikkerhedsstillelse
- gentagen overtrædelse af gældende retsregler
- medvirken i kriminelle aktiviteter
- skatteunddragelse eller skattesvig.«

Bulgarsk ret

- 12 Artikel 3, stk. 1, nr. 1), i zakon za aktsizite i danachnite skladove (lov om punktafgifter og afgiftsoplag) bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZADS«), at godkendte oplagshavere og personer, der er registreret i henhold til den nævnte lov, er afgiftspligtige personer i denne lovs forstand.
- 13 ZADS' artikel 4, nr. 18), er sålydende:
»En »alvorlig« lovovertrædelse er en lovovertrædelse, der er genstand for en endelig afgørelse om en administrativ sanktion, hvorved der pålægges en økonomisk sanktion på mere end 15 000 bulgarske leva [(BGN) (ca. 7 600 EUR)].«
- 14 ZADS' artikel 47, stk. 1, fastsætter:
»Godkendte oplagshavere kan være personer, som:
[...]
5. ikke har begået en alvorlig eller gentagne lovovertrædelser i denne lovs forstand, med undtagelse af de tilfælde, hvor den administrative sanktionsprocedure er blevet afsluttet ved en aftale.«
- 15 ZADS' artikel 53, stk. 1-4, bestemmer:
»(1) Bevillingen til at drive et afgiftsoplag bortfalder:
[...]
3. hvis bevillingen inddrages[...]
[...]
(2) Bevillingen til at drive et afgiftsoplag inddrages, hvis:
1. den godkendte oplagshaver ikke længere opfylder betingelserne i artikel 47 [...]
[...]
(3) Bevillingen inddrages ved afgørelse truffet af direktøren for toldmyndigheden, som er foreløbigt eksigibel fra sin vedtagelse, medmindre retten anordner andet.
(4) Afgørelsen i henhold til stk. 3 kan påklages efter bestemmelserne i Administrativnoprotsesualen kodeks [(forvaltningsprocesloven)].«
- 16 ZADS' artikel 107h, stk. 1, har følgende ordlyd:
»Inden vedtagelsen af afgørelsen om en administrativ sanktion og senest 30 dage efter fremlæggelsen af afgørelsen om konstatering af en lovovertrædelse i denne lovs forstand kan den myndighed, der har beføjelse til at pålægge administrative sanktioner, og lovovertræderen indgå en aftale, hvorved den

administrative sanktionsprocedure afsluttes, medmindre den foreholdte handling udgør en strafbar handling.«

17 ZADS' artikel 112, stk. 1, fastsætter:

»En person, der ikke opkræver punktafgiften, selv om den pågældende er punktafgiftspligtig, pålægges en bøde på det dobbelte af den ikke-opkrævede punktafgift, idet bøden ikke må være mindre end 500 BGN.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Vinal er et selskab, der har hjemsted i Bulgarien, og som er indehaver af en bevilling til at drive et afgiftsoplag, der giver selskabet mulighed for at fremstille, oplagre, modtage og afsende punktafgiftspligtige alkoholholdige varer.

19 Selskabet var genstand for en skatte- og afgiftskontrol i 2017.

20 Den 22. december 2017 udstedte den bulgarske toldmyndighed en afgiftsefteropkrævning på 4 261,89 BGN (ca. 2 180 EUR) for perioden fra den 1. januar 2012 til den 3. maj 2017. Denne afgørelse blev ikke anfægtet og blev endelig den 5. januar 2018.

21 For perioden fra den 3. til den 10. maj 2017 vedtog den bulgarske toldmyndighed desuden en afgørelse om konstatering af en administrativ overtrædelse begået af det nævnte selskab på grund af manglende overholdelse af pligten til at opkræve de forfaldne punktafgifter.

22 Den 24. januar 2018 pålagde den bulgarske toldmyndighed af denne grund Vinal en bøde på det dobbelte af den ikke-opkrævede punktafgift i henhold til ZADS' artikel 112, stk. 1, dvs. et beløb på 248 978 BGN (ca. 128 000 EUR).

23 Den nævnte sanktion blev stadfæstet ved dom af 16. januar 2020, som er blevet endelig.

24 Som følge af den nævnte endelige dom inddrog direktøren for toldmyndigheden den 11. februar 2020 den bevilling til at drive afgiftsoplag, som Vinal var blevet meddelt.

25 Selskabet har anlagt sag ved Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) med påstand om annullation af den nævnte afgørelse.

26 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den gældende nationale lovgivning er i overensstemmelse med EU-retten og navnlig med direktiv 2008/118.

27 På denne baggrund har Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvorledes skal artikel 16, stk. 1, i direktiv [2008/118] fortolkes for så vidt angår den del, hvori det bestemmes, at bevillingen [til at oprette og drive et afgiftsoplag] er omfattet af de betingelser, som myndighederne har ret til at fastsætte for at hindre enhver form for unddragelse og misbrug, (og) hvorledes skal indholdet af disse betingelser udformes, således at formålene om at hindre enhver form for unddragelse og misbrug opfyldes?

- 2) Hvorledes skal forbuddet mod diskriminering som omhandlet i tiende betragtning til direktiv [2008/118] fortolkes?
- 3) Hvorledes skal de anførte bestemmelser fortolkes, og skal de fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning såsom [ZADS'] artikel 53, stk. 1, nr. 3), sammenholdt med [denne lovs] artikel 47, stk. 1, nr. 5), [...] hvis denne lovgivning ud over en sanktion, som allerede er blevet pålagt for den samme handling, fastsætter en obligatorisk inddragelse af bevillingen med virkning fremover, idet denne inddragelse sker uden varsel og er tidsmæssigt ubegrænset?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det tredje spørgsmål

- 28 Med det første og det tredje spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at bevillingen til drift af et afgiftsoplag skal inddrages i tilfælde af en overtrædelse af punktafgiftsordningen, der anses for alvorlig i henhold til den nationale lovgivning, kumulativt med en økonomisk sanktion, som allerede er blevet pålagt for det samme forhold.
- 29 Det skal bemærkes, at det af artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/118 fremgår, at hver medlemsstat fastsætter sine egne regler om fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer med forbehold af bestemmelserne i dette direktiv, og i stk. 2 i nævnte artikel 15 angives det desuden, at fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finder sted i afgiftsoplag, når punktafgiften ikke er erlagt.
- 30 Hvad angår bevillingsordningen for et sådant oplag præciserer artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118 for det første i første afsnit, at en godkendt oplagshavers oprettelse og drift af et afgiftsoplag er betinget af en bevilling fra de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende, og for det andet i andet afsnit, at bevillingen er omfattet af »de betingelser, som myndighederne har ret til at fastsætte for at hindre enhver form for unddragelse og misbrug«.
- 31 Det fremgår endvidere af Domstolens praksis, at inden for anvendelsesområdet for direktiv 2008/118 udgør forebyggelse af unddragelse og misbrug generelt set et fælles mål såvel i EU-retten som i medlemsstaternes lovgivninger. Dels har medlemsstaterne nemlig en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser, dels er bekæmpelsen af unddragelse, skatteundgåelse og eventuelt misbrug et mål, der forfølges med dette direktiv, hvilket bekræftes af 15. og 16. betragtning til direktivet og artikel 16 heri (jf. i denne retning dom af 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, præmis 28 og 32 samt den deri nævnte retspraksis, og af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 25).
- 32 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at såvel den økonomiske sanktion, der blev pålagt Vinal, som inddragelsen af dette selskabs bevilling til at drive et afgiftsoplag blev vedtaget på grund af en overtrædelse af punktafgiftsordningen, der var blevet begået af selskabet, og som anses for alvorlig i henhold til den nationale lovgivning.

Forbuddet mod at begå en sådan lovovertrædelse svarer i sagens natur til en af de betingelser, som myndighederne har ret til at fastsætte for at hindre enhver form for unddragelse og misbrug som omhandlet i artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118.

- 33 Det skal desuden bemærkes, at det hverken af ordlyden af eller formålet med artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118 eller endog af de øvrige bestemmelser i dette direktiv fremgår, at en sådan sanktionsordning ikke skulle være i overensstemmelse med direktivet.
- 34 Det fremgår imidlertid ligeledes af fast retspraksis, at selv om det forholder sig således, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige, skal medlemsstaterne dog udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger, herunder bl.a. princippet *ne bis in idem*, som er fastsat i artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 13.1.2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis, og af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 36).
- 35 I denne henseende skal det bemærkes, at selv om den forelæggende ret formelt har begrænset sit spørgsmål alene til fortolkningen af artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118, er denne omstændighed ikke til hinder for, at Domstolen oplyser den nævnte ret om alle de momenter angående fortolkningen af EU-retten, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om denne retsinstans har henvist til dem i sit spørgsmål eller ej. Det tilkommer herved Domstolen fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale retsinstans, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (jf. i denne retning dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 19).

Om princippet ne bis in idem

- 36 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt chartrets artikel 50 finder anvendelse på hovedsagen, skal det bemærkes, at chartrets anvendelsesområde for så vidt angår medlemsstaternes handlinger er defineret i dets artikel 51, stk. 1, hvorefter chartrets bestemmelser kun er rettet til medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten, og denne bestemmelse bekræfter Domstolens faste praksis om, at de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, kan anvendes i alle situationer, der reguleres af EU-retten, men ikke uden for sådanne situationer (dom af 19.11.2019, A.K. m.fl. (Den øverste domstols disciplinærafdelings uafhængighed), C-585/18, C-624/18 og C-625/18, EU:C:2019:982, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at de to i hovedsagen omhandlede foranstaltninger sanktionerer overtrædelsen af nationale bestemmelser, der er en del af punktafgiftsordningen, og som sikrer gennemførelsen af direktiv 2008/118.
- 38 Når en medlemsstat vedtager sådanne foranstaltninger, gennemfører den derfor dette direktiv og dermed EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1. Medlemsstaten skal følgelig overholde chartrets bestemmelser (jf. i denne retning dom af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 26).

- 39 Det fremgår af chartrets artikel 50, at »[i]ngen skal i en straffesag på ny kunne stilles for en domstol eller dømmes for en lovovertrædelse, for hvilken den pågældende allerede er blevet endeligt frikendt eller domfældt i en af [Den Europæiske Unions] medlemsstater i overensstemmelse med lovgivningen«.
- 40 Princippet *ne bis in idem*, hvortil der henvises i den nævnte bestemmelse, er til hinder for en kumulation af såvel retsforfølgelse som sanktioner af strafferetlig karakter for de samme forhold og mod samme person (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det bemærkes, at anvendelsen af princippet *ne bis in idem* er undergivet en dobbelt betingelse, nemlig dels, at der skal foreligge en endelig forudgående afgørelse (betingelsen »bis«), dels, at de samme faktiske forhold skal være omfattet af den forudgående afgørelse og af de efterfølgende retsforfølgelser eller afgørelser (betingelsen »idem«) (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 28, og af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 51).
- 42 Hvad angår betingelsen »idem« kræver denne, at de faktiske forhold er de samme og ikke blot ligner hinanden. Den omstændighed, at de faktiske forhold er de samme, skal forstås som en helhed af konkrete omstændigheder, der følger af begivenheder, som i det væsentlige er de samme, for så vidt som de involverer samme ophavsmand og er indbyrdes uadskilleligt forbundne i tid og rum (jf. i denne retning dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 36 og 37).
- 43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger blev vedtaget over for den samme juridiske person, nemlig Vinal, og for de samme forhold.
- 44 Hvad angår betingelsen »bis« bemærkes, at en retsafgørelse for at kunne anses for at udgøre en endelig stillingtagen til de faktiske forhold, der er undergivet en senere procedure, ikke blot skal være blevet endelig, men ligeledes skal være blevet afsagt efter en vurdering af sagens realitet (jf. i denne retning dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 29).
- 45 I det foreliggende tilfælde synes det at fremgå af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at dette faktisk er tilfældet, idet afgørelsen om inddragelse af bevillingen til at drive afgiftsoplaget blev vedtaget, efter at afgørelsen om pålæggelse af en økonomisk sanktion, der blev truffet efter en bedømmelse af sagens realitet, var blevet endelig.
- 46 I denne sammenhæng skal det med henblik på fastlæggelsen af, om chartrets artikel 50 finder anvendelse, undersøges, om de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger – dvs. den økonomiske sanktion, der blev pålagt i henhold til ZADS' artikel 112, stk. 1, og den inddragelse af bevillingen til at drive et afgiftsoplag, som blev pålagt i henhold til ZADS' artikel 53, stk. 2, nr. 1), sammenholdt med denne lovs artikel 47 – kan kvalificeres som »sanktioner af strafferetlig karakter« i chartrets forstand.
- 47 Det følger af Domstolens faste praksis, at sanktionernes strafferetlige karakter med henblik på anvendelsen af princippet *ne bis in idem* afhænger af tre kriterier. Det første kriterium er den retlige kvalificering af lovovertrædelsen i national ret, det andet kriterium er selve lovovertrædelsens art, og det tredje kriterium er stregheden af den sanktion, som den berørte person risikerer at blive pålagt (dom af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 27, og af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 38).

- 48 I det foreliggende tilfælde og med hensyn til det første kriterium fremgår det af den forelæggende rets oplysninger, at de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger anses for administrative sanktioner i bulgarsk ret.
- 49 Anvendelsen af chartrets artikel 50 kan imidlertid – uafhængigt af kvalificeringen af retsforfølgelse og strafferetlige sanktioner i national ret – udvides til retsforfølgelse og sanktioner, der skal anses for at være af strafferetlig karakter på grundlag af de to øvrige kriterier, som er omhandlet i denne doms præmis 47 (jf. i denne retning dom af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 29, og af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 41).
- 50 Hvad angår det andet kriterium vedrørende selve lovovertrædelsens art indebærer dette, at det undersøges, om den omhandlede foranstaltning har et repressivt formål, uden at den omstændighed, at den ligeledes forfølger et præventivt formål, i sig selv kan fratage den dens karakter af strafferetlig sanktion. Det følger nemlig af selve de strafferetlige sanktioners natur, at de både tilsigter at straffe og at forebygge ulovlig adfærd. En foranstaltning, der blot kompenserer for skader forårsaget af den pågældende lovovertrædelse, er derimod ikke af strafferetlig karakter (dom af 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpoint), C-439/19, EU:C:2021:504, præmis 89, af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 30, og af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 42).
- 51 I det foreliggende tilfælde synes den økonomiske sanktion og afgørelsen om inddragelse af bevillingen til at drive et afgiftsoplag begge at forfølge mål om såvel afskrækkelse som sanktionering af overtrædelser af punktafgiftsordningen og har ikke til formål at erstatte det tab, som disse overtrædelser har forårsaget.
- 52 Når dette er sagt, skal det bemærkes, at afgørelsen om at inddrage bevillingen til at drive et afgiftsoplag – som fastsat i ZADS' artikel 53, stk. 2 – specifikt henhører under den ordning for omsætning af punktafgiftspligtige varer henført under en suspensionsordning, der er indført ved direktiv 2008/118, og hvori de godkendte afgiftsoplagshavere spiller en central rolle (jf. analogt dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 31). Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at en sådan afgørelse kun finder anvendelse på de erhvervsdrivende, der har fået bevilling til at virke som godkendte oplagshavere af punktafgiftspligtige varer i dette direktivs forstand, idet de fratages de fordele, der følger af en sådan bevilling (jf. analogt dom af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 32).
- 53 En afgørelse om inddragelse af bevillingen til at drive et afgiftsoplag vedrører derfor ikke offentligheden i almindelighed, men en særlig kategori af adressater, som, fordi de udøver en virksomhed, der specifikt er reguleret i EU-retten, er forpligtet til at opfylde betingelserne for at opnå en bevilling, der meddeles af medlemsstaterne, og som giver dem bestemte prærogativer. Det tilkommer således den forelæggende ret at undersøge, om en sådan afgørelse består i at fratage Vinal udøvelsen af disse prærogativer med den begrundelse, at den kompetente administrative myndighed har vurderet, at betingelserne for meddelelse af denne bevilling ikke længere er opfyldt, hvilket taler for at fastslå, at den nævnte afgørelse ikke forfølger et repressivt formål (jf. i denne retning dom af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 33).
- 54 Det fremgår derimod ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den økonomiske sanktion, som Vinal er blevet pålagt, kun finder anvendelse på erhvervsdrivende, der er indehavere af en bevilling til at handle som godkendt oplagshaver af punktafgiftspligtige varer, således at de ovenstående betragtninger, der er indeholdt i denne doms præmis 52 og 53, ikke kan overføres til dette selskab.

- 55 Hvad angår det tredje kriterium vedrørende strengheden af den sanktion, som pålægges, skal det fastslås, at denne strenghed skal vurderes i forhold til den maksimale straf, der er fastsat i de relevante bestemmelser (dom af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 46).
- 56 Hvad i det foreliggende tilfælde for det første angår den økonomiske sanktion vidner den omstændighed, at beløbet ikke kan være mindre end 500 BGN (ca. 250 EUR), at det systematisk svarer til det dobbelte af det ikke-opkrævede beløb, og at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke fastsætter nogen øvre grænse for dette beløb, således at der i det foreliggende tilfælde er blevet pålagt en sanktion på ca. 128 000 EUR, om denne sanktions strenghed (jf. analogt dom af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 48), hvilket kan være tilstrækkeligt til at kvalificere den som en sanktion af strafferetlig karakter.
- 57 I denne henseende skal det bemærkes, at det er blevet fastslået, at en bøde på 30% af størrelsen på den skyldige merværdiafgift, som tillægges betalingen af denne afgift, frembyder en høj grad af strenghed, der kan støtte det synspunkt, at en sådan sanktion er af strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50 (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 33).
- 58 Selv om inddragelsen af bevillingen til at drive et afgiftsoplag for det andet ganske vist alene har den virkning, at den pågældende godkendte oplagshaver fratages de prærogativer, der er knyttet til afgiftsoplagsordningen, og ikke er til hinder for, at denne oplagshaver fortsætter med at udøve økonomisk virksomhed, som ikke kræver en sådan bevilling (jf. i denne retning dom af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 37), er konsekvenserne af en sådan inddragelse fortsat alvorlige for den nævnte oplagshaver, navnlig fordi virkningerne af denne foranstaltning ikke er tidsmæssigt begrænsede (jf. i denne retning dom af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 47).
- 59 Det følger af det ovenstående, at de to i hovedsagen omhandlede foranstaltninger kan udgøre sanktioner af strafferetlig karakter, hvilket det ikke desto mindre påhviler den forelæggende ret at efterprøve på grundlag af ovenstående oplysninger.
- 60 Hvis dette er tilfældet, vil en kumulation heraf derfor medføre en begrænsning af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50.
- 61 Såfremt den forelæggende ret efter sin undersøgelse af de ovennævnte betingelser skulle være af den opfattelse, at kumulationen af de to i hovedsagen omhandlede sanktioner udgør en begrænsning af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, tilkommer det den således at afgøre, om denne begrænsning ikke desto mindre kan anses for at være begrundet i henhold til chartrets artikel 52, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 40, og af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 58 og 59).
- 62 I henhold til chartrets artikel 52, stk. 1, første punktum, skal enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved dette charter, være fastlagt i lovgivningen og respektere disse rettigheders og disse friheders væsentligste indhold. Det fremgår af den nævnte bestemmelses andet punktum, at der under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kun kan indføres begrænsninger i de nævnte rettigheder og friheder, såfremt disse er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder.

- 63 Hvad i det foreliggende tilfælde for det første angår de betingelser, der er fastsat i chartrets artikel 52, stk. 1, første punktum, bemærkes for det første, at kravet om, at muligheden for kumulation af sanktioner skal være fastlagt i lovgivningen, synes at være opfyldt, eftersom ZADS i tilfælde bl.a. af en overtrædelse af punktafgiftsordningen, der anses for alvorlig, udtrykkeligt bestemmer, at de to i hovedsagen omhandlede foranstaltninger skal anvendes kumulativt.
- 64 For det andet fremgår det ligeledes af retspraksis, at en sådan mulighed for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner kun respekterer det væsentligste indhold af chartrets artikel 50, såfremt den nationale lovgivning ikke gør det muligt at retsforfølge og pålægge sanktioner med hensyn til de samme forhold på grundlag af den samme lovovertrædelse eller med henblik på at forfølge det samme formål, men udelukkende fastsætter muligheden for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner i medfør af forskellige lovgivninger (jf. i denne retning dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 43, og af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 63).
- 65 I det foreliggende tilfælde synes en sådan betingelse at være opfyldt, eftersom de to i hovedsagen omhandlede foranstaltninger ikke har samme anvendelsesområde, idet inddragelsen af en driftsbevilling kun omfatter visse af de lovovertrædelser, der har været genstand for en økonomisk sanktion, og hver af disse foranstaltninger forfølger sine egne mål.
- 66 Hvad for det andet angår de betingelser, der er fastsat i chartrets artikel 52, stk. 1, andet punktum, herunder betingelsen om, at en sanktionsordning skal opfylde et mål af almen interesse, fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den i hovedsagen omhandlede ordning faktisk opfylder et sådant mål, for så vidt som den ikke alene tilsigter at sikre, at den særlige ordning med suspension af punktafgifter, som hviler på en høj grad af tillid mellem myndighederne og de erhvervsdrivende, fungerer korrekt, men også mere generelt at bekæmpe bl.a. skattesvig, som i øvrigt svarer til et mål, der forfølges med direktiv 2008/118 (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 59).
- 67 Henset til den betydning, som EU-retten tillægger dette mål af almen interesse, kan en kumulation af retsforfølgning og sanktioner af strafferetlig karakter være berettiget, når denne retsforfølgning og disse sanktioner, med henblik på at nå et sådant mål, tager sigte på komplementære mål, som i givet fald vedrører forskellige aspekter af den samme omhandlede ulovlige adfærd (jf. analogt domme af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 44, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193, præmis 46, og Di Puma og Zecca, C-596/16 og C-597/16, EU:C:2018:192, præmis 42, samt dom af 22.3.2022, Nordzucker m.fl., C-151/20, EU:C:2022:203, præmis 52).
- 68 Dette er a priori tilfældet med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning. Det forekommer nemlig legitimt, at en medlemsstat skulle ønske dels at afskrække fra og straffe den manglende opkrævning af punktafgifter ved at fastsætte, at der skal pålægges en tilstrækkeligt alvorlig økonomisk sanktion, dels at afskrække fra og straffe alvorlige overtrædelser af de regler, der regulerer denne ordning, ved vedtagelsen af en supplerende sanktion, såsom inddragelse af driftsbevillingen for den godkendte oplagshaver, der har begået disse overtrædelser (jf. analogt dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 45). Således som det bl.a. fremgår af de bemærkninger, som den bulgarske regering har fremsendt, er denne anden foranstaltning udtryk for toldmyndighedens tab af tillid til overholdelsen af de regler, der er knyttet til driften af et afgiftsoplag som omhandlet i direktiv 2008/118, og for dens ønske om at undgå risikoen for gentagelse.

- 69 Hvad endelig angår overholdelsen af proportionalitetsprincippet skal det bemærkes, at dette princip kræver, at den i en national lovgivning fastsatte kumulation af retsforfølgelse og sanktioner ikke må overskride grænserne for, hvad der er egnet til og nødvendigt for gennemførelsen af de formål, som lovligt tilsigtes med denne lovgivning, hvilket forudsætter, at der, såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal vælges den mindst bebyrdende foranstaltning, og at de byrder, som pålægges ved foranstaltningen, ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede formål (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 48, af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 66, og af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 56).
- 70 Hvad for det første angår en sådan kumulations egnethed skal det bemærkes, at for at en sanktion kan sikre en reelt afskrækkende virkning, skal lovovertræderne faktisk fratages de økonomiske fordele, der følger af overtrædelserne af punktafgiftsordningen, og sanktionerne skal gøre det muligt at skabe virkninger, som står i et rimeligt forhold til overtrædelsernes grovhed, således at enhver effektivt afskrækkes fra at begå lignende overtrædelser (jf. analogt dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 44).
- 71 Dette synes at være tilfældet med en ordning som den i hovedsagen omhandlede, der berøver den pågældende det dobbelte af det ikke-opkrævede punktafgiftsbeløb og fratager vedkommende muligheden for at være omfattet af den ordning med suspension af sådanne afgifter, der er knyttet til afgiftsoplaget.
- 72 Desuden gør en sådan ordning det muligt at svække eller endog fjerne de økonomiske hensyn, der kan foranledige de godkendte oplagshavere til ikke at overholde punktafgiftsordningen (jf. analogt dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 45).
- 73 Den nævnte ordning forekommer således at kunne dels neutralisere den økonomiske fordel, der er opnået som følge af lovovertrædelserne, dels tilskynde de godkendte oplagshavere til at overholde punktafgiftsordningen (jf. analogt dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 46), men ligeledes at kunne begrænse risikoen for gentagelse, som kan anses for at være større i tilfælde af alvorlige lovovertrædelser.
- 74 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede synes derfor egnet til at opfylde det forfulgte legitime mål om bekæmpelse af svig og eventuelt misbrug (jf. analogt dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 47).
- 75 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner er strengt nødvendig, skal det nærmere bestemt vurderes, om der foreligger klare og præcise regler, der gør det muligt for borgerne at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, og som sikrer en koordinering mellem de forskellige myndigheder, om de to procedurer er blevet ført tilstrækkeligt koordineret og i nær tidsmæssig tilknytning, og om den sanktion, som i givet fald blev pålagt ved den tidsmæssigt første procedure, blev taget i betragtning ved vurderingen af den anden sanktion, således at byrderne for de berørte personer som følge af en sådan kumulation er

begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt, og således at alle de pålagte sanktioner står i forhold til lovovertrædelsernes grovhed (jf. i denne retning dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 51, og af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 67).

- 76 Det skal endvidere præciseres, at kravet om, at myndigheden skal tage hensyn til den første sanktion i forbindelse med vurderingen af den anden sanktion, uden undtagelse finder anvendelse på alle de sanktioner, der pålægges kumulativt, og dermed både på kumulation af sanktioner af samme art og på kumulation af sanktioner af forskellig art, såsom økonomiske sanktioner og sanktioner, der begrænser retten til at udøve visse erhvervmæssige aktiviteter (jf. i denne retning dom af 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, præmis 50).
- 77 I det foreliggende tilfælde synes det at fremgå af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning klart og præcist fastsætter, under hvilke omstændigheder en overtrædelse af punktafgiftsordningen kan være genstand for en kumulation af en økonomisk sanktion og en inddragelse af bevillingen til at drive et afgiftsoplag, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Det synes i øvrigt ikke at fremgå af de nævnte sagsakter, at disse to foranstaltninger blev truffet af forskellige myndigheder, hvis koordinering skal sikres.
- 78 Når dette er sagt, fremgår det ligeledes af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at toldmyndigheden er retligt forpligtet til at inddrage bevillingen til at drive et afgiftsoplag, når den godkendte oplagshaver, ligesom i det foreliggende tilfælde, har været genstand for en endelig afgørelse, hvorved den pågældende er blevet pålagt en økonomisk sanktion på mere end 15 000 BGN (ca. 7 600 EUR), idet et sådant beløb i sig selv automatisk fastsættes til det dobbelte af det ikke-opkrævede punktafgiftsbeløb, således som det er blevet anført i denne doms præmis 56.
- 79 Det følger heraf, at med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse heraf synes en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede hverken at tillade, at der tages hensyn til grovheden af den første sanktion ved vurderingen af den anden, eller at en myndighed vurderer, om kumulationen af disse to sanktioner i hvert enkelt tilfælde er begrænset til det strengt nødvendige.
- 80 Det følger af ovenstående betragtninger, at hvis den økonomiske sanktion og afgørelsen om at inddrage bevillingen til at drive et afgiftsoplag skal anses for sanktioner af strafferetlig karakter, kan chartrets artikel 50 være til hinder for, at den afgørelse om at inddrage Vinals bevilling til at drive dets afgiftsoplag, hvis lovlighed anfægtes ved den forelæggende ret, anvendes, hvilket det tilkommer sidstnævnte at efterprøve.

Om proportionalitetsprincippet

- 81 Selv hvis det antages, at den økonomiske sanktion eller afgørelsen om inddragelse af bevillingen til at drive et afgiftsoplag ikke udgør en strafferetlig sanktion i henhold til chartrets artikel 50, og at denne artikel derfor under ingen omstændigheder kan være til hinder for en kumulation af disse to foranstaltninger, skal denne afgørelse om inddragelse, som er genstand for den tvist, der verserer for den forelæggende ret, desuden overholde proportionalitetsprincippet som et almindeligt EU-retligt princip.
- 82 Dette princip pålægger medlemsstaterne at anvende midler, som, idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt, og som gør mindst muligt indgreb i de øvrige formål og principper, der er opstillet af den pågældende

EU-lovgivning. I Domstolens praksis præciseres i denne henseende, at såfremt der herved kan vælges mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst restriktive foranstaltning anvendes, og de pålagte byrder må ikke være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål (dom af 13.11.1990, Fedesa m.fl., C-331/88, EU:C:1990:391, præmis 13, og af 23.3.2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, præmis 71).

- 83 Med henblik på nærmere bestemt at bedømme, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal der bl.a. tages hensyn til arten og grovheden af den lovovertrædelse, som det tilsigtes at straffe med sanktionen (jf. analogt dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 38).
- 84 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at afgørelsen om inddragelse af bevillingen til at drive et afgiftsoplag træffes af toldmyndigheden, når den godkendte oplagshaver ikke har overholdt de i den nationale lovgivning fastsatte betingelser for at opnå en driftsbevilling, og at dette bl.a. er tilfældet, når den nævnte oplagshaver, ligesom i det foreliggende tilfælde, har begået en lovovertrædelse, der kvalificeres som »alvorlig« i henhold til national ret, og som har været genstand for en endelig økonomisk sanktion.
- 85 En overtrædelse af punktafgiftsordningen kvalificeres i henhold til ZADS' artikel 4, nr. 18), som »alvorlig«, når en manglende opfyldelse af punktafgiftsordningen har givet anledning til en bøde på over 15 000 BGN (ca. 7 600 EUR).
- 86 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede økonomiske sanktion i henhold til ZADS' artikel 112, stk. 1, altid fastsættes til det dobbelte af det ikke-opkrævede punktafgiftsbeløb, synes det at følge heraf, at en manglende opfyldelse af punktafgiftsordningen anses for »alvorlig« i henhold til national ret, hvilket automatisk medfører en inddragelse af driftsbevillingen, så snart denne manglende opfyldelse, der gav anledning til den økonomiske sanktion, vedrører et ikke-opkrævet punktafgiftsbeløb på over 7 500 BGN (ca. 3 800 EUR), hvilket er kendetegnende for unddragelse af en vis grovhed.
- 87 Der skal imidlertid ligeledes tages hensyn til de eventuelle følger, som en inddragelsesforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede har for den godkendte oplagshavers legitime ret til at udøve økonomisk virksomhed (jf. analogt dom af 24.2.2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, præmis 48).
- 88 I denne henseende bemærkes, således som det er blevet anført i denne doms præmis 58, at de konsekvenser, som inddragelsen af driftsbevillingen har for den godkendte oplagshavers økonomiske virksomhed, forekommer alvorlige, eftersom en sådan inddragelse ikke er tidsmæssigt begrænset.
- 89 Desuden og frem for alt fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke gør det muligt for den pågældende efterfølgende at opnå en ny driftsbevilling.
- 90 Den bulgarske regering har i denne henseende gjort gældende, at det nævnte forbud er begrundet i nødvendigheden af at undgå risikoen for gentagelse. Selv om det ikke forekommer uberettiget, at en godkendt oplagshaver, der har deltaget i f.eks. omfattende unddragelse, definitivt afskæres fra at være omfattet af den afgiftssuspensionsordning, som er knyttet til et afgiftsoplag, er dette dog ikke nødvendigvis tilfældet for mindre alvorlige overtrædelser.

- 91 Det følger heraf, at selv om fratagelsen af retten til at være omfattet af den afgiftssuspensionsordning, der er knyttet til et afgiftsoplag, synes at være en foranstaltning, der står i et rimeligt forhold til grovheden af en lovovertrædelse som den, der er omhandlet i ZADS' artikel 53, stk. 2, nr. 1), tilkommer det imidlertid den forelæggende ret at afgøre, om en endelig udelukkelse fra at være omfattet af en sådan ordning ligeledes udgør en forholdsmæssig foranstaltning, henset til denne lovovertrædelses grovhed.
- 92 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det tredje spørgsmål, behandlet sammen, besvares med, at artikel 16, stk. 1, i direktiv 2008/118, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at bevillingen til drift af et afgiftsoplag skal inddrages i tilfælde af en overtrædelse af punktafgiftsordningen, der anses for alvorlig i henhold til den nationale lovgivning, kumulativt med en økonomisk sanktion, som allerede er blevet pålagt for det samme forhold, forudsat at denne inddragelse, bl.a. henset til dens endelige karakter, ikke udgør en foranstaltning, der ikke står i et rimeligt forhold til overtrædelsens grovhed.
- 93 For det tilfælde, at disse to sanktioner er af strafferetlig karakter, skal chartrets artikel 50 desuden fortolkes således, at den ikke er til hinder for en sådan national lovgivning, på betingelse af, at:
- muligheden for at kumulere disse to sanktioner er fastlagt ved lov
 - den nationale lovgivning ikke gør det muligt at retsforfølge og pålægge sanktioner med hensyn til de samme forhold på grundlag af den samme lovovertrædelse eller med henblik på at forfølge det samme formål, men udelukkende fastsætter muligheden for en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner i medfør af forskellige lovgivninger
 - denne retsforfølgelse og disse sanktioner tager sigte på komplementære mål, som i givet fald vedrører forskellige aspekter af den samme omhandlede ulovlige adfærd, og
 - der foreligger klare og præcise regler, som gør det muligt at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, og muliggør koordineringen mellem de forskellige myndigheder, at de to procedurer er blevet ført tilstrækkeligt koordineret og i tilstrækkelig nær tidsmæssig tilknytning, og at den sanktion, der i givet fald blev pålagt ved den tidsmæssigt første procedure, blev taget i betragtning ved vurderingen af den anden sanktion, således at byrderne for de berørte personer som følge af en sådan kumulation er begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt, og således at alle de pålagte sanktioner står i forhold til lovovertrædelsens grovhed.

Det andet spørgsmål

- 94 Med det andet spørgsmål har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at fortolke princippet om forbud mod forskelsbehandling som omhandlet i tiende betragtning til direktiv 2008/118.
- 95 I denne henseende skal det bemærkes, at det af den nævnte betragtning fremgår, at ordninger vedrørende opkrævning og godtgørelse af afgiften har indvirkning på det indre markeds funktion og derfor bør følge ikke-diskriminerende kriterier.
- 96 Det fremgår imidlertid på ingen måde af forelæggelsesafgørelsen eller af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at tvisten i hovedsagen vedrører fremgangsmåden for opkrævning og godtgørelse af punktafgifter.

- 97 Det fremgår heller ikke af den nævnte afgørelse eller af de nævnte sagsakter, at den bulgarske toldmyndighed behandlede Vinal anderledes end de øvrige erhvervsdrivende, der befandt sig i en sammenlignelig situation.
- 98 Det skal derfor bemærkes, at den nationale retsinstans er forpligtet til i selve forelæggelsesafgørelsen udtrykkeligt at redegøre for den retlige og faktiske baggrund for tvisten i hovedsagen og til at give de nødvendige forklaringer om begrundelsen for valget af de EU-retlige bestemmelser, som den ønsker fortolket, og om den sammenhæng, der efter dens opfattelse består mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 4.6.2020, C.F. (Skatte- og afgiftskontrol), C-430/19, EU:C:2020:429, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 99 Det er følgelig åbenbart, at forelæggelsesafgørelsen ikke opfylder de krav, der er opstillet i artikel 94, litra c), i Domstolens procesreglement, for så vidt angår det heri forelagte andet spørgsmål, som skal afvises.

Sagsomkostninger

- 100 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 16, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at bevillingen til drift af et afgiftsoplag skal inddrages i tilfælde af en overtrædelse af punktafgiftsordningen, der anses for alvorlig i henhold til den nationale lovgivning, kumulativt med en økonomisk sanktion, som allerede er blevet pålagt for det samme forhold, forudsat at denne inddragelse, bl.a. henset til dens endelige karakter, ikke udgør en foranstaltning, der ikke står i et rimeligt forhold til overtrædelsens grovhed.

For det tilfælde, at disse to sanktioner er af strafferetlig karakter, skal artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at den ikke er til hinder for en sådan national lovgivning, på betingelse af, at:

- muligheden for at kumulere disse to sanktioner er fastlagt ved lov
- den nationale lovgivning ikke gør det muligt at retsforfølge og pålægge sanktioner med hensyn til de samme forhold på grundlag af den samme lovovertrædelse eller med henblik på at forfølge det samme formål, men udelukkende fastsætter muligheden for en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner i medfør af forskellige lovgivninger
- denne retsforfølgelse og disse sanktioner tager sigte på komplementære mål, som i givet fald vedrører forskellige aspekter af den samme omhandlede ulovlige adfærd, og

- **der foreligger klare og præcise regler, som gør det muligt at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, og muliggør koordineringen mellem de forskellige myndigheder, at de to procedurer er blevet ført tilstrækkeligt koordineret og i tilstrækkelig nær tidsmæssig tilknytning, og at den sanktion, der i givet fald blev pålagt ved den tidsmæssigt første procedure, blev taget i betragtning ved vurderingen af den anden sanktion, således at byrderne for de berørte personer som følge af en sådan kumulation er begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt, og således at alle de pålagte sanktioner står i forhold til lovovertrædelsernes grovhed.**

Underskrifter