



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2023. szeptember 14.\*

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – 16. cikk – Adóraktározási eljárás – Adóraktárnak az adóraktár engedélyese által történő létesítésére és működtetésére vonatkozó engedély megadásának feltételei – E feltételek be nem tartása – Az engedélynek pénzbírság kiszabásával együttesen alkalmazott végleges visszavonása – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikke – A *ne bis in idem* elve – Arányosság”

A C-820/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (szófia-i közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2021. december 28-án érkezett, 2021. december 9-i határozatával terjesztett elő

a „Vinal” AD

és

a Direktor na Agentsia „Mitnitsi”

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot (előadó), S. Rodin és O. Spineanu-Matei bírák,

főtanácsnok: T. Čapeta

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a „Vinal” AD képviselőjében N. Boshnakova-Dimova advokat,
- a Direktor na Agentsia „Mitnitsi” képviselőjében P. Gerenski és P. Tonev,

\* Az eljárás nyelve: bolgár.

- a bolgár kormány képviselőjében M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova és L. Zaharieva, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében I. Herranz Elizalde, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Collabolletta avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Björkland és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.) 16. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a „Vinal” AD, valamely adóraktár engedélyese és a Direktor na Agentsia „Minitsi” (a vámhivatal igazgatója, Bulgária) között azon határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amellyel ez utóbbi valamely adóraktár működési engedélyét a 2008/118 irányelv értelmében, a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések – pénzügyi szankció kiszabásához is vezető – súlyos megsértése miatt visszavonta.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

##### *A 2008/118 irányelv*

- 3 A 2008/118 irányelv (10), (15) és (16) preambulumbekkezdése a következőket mondja ki:
  - „(10) A [jövedéki] adó beszedésére és visszatérítésére vonatkozó rendelkezések befolyásolják a belső piac működését, ezért meg kell felelniük a hátrányos megkülönböztetéstől való mentesség kritériumainak.
- [...]
- (15) Mivel az adó beszedése érdekében a jövedéki termékek előállítására és raktározására szolgáló létesítményeket ellenőrizni szükséges, az ellenőrzés megkönnyítése érdekében szükséges az illetékes hatóságok engedélyéhez kötött adóraktárakból álló rendszert fenntartani.

(16) Szükséges továbbá azon követelmények meghatározása, amelyeknek az adóraktár engedélyesének és az ilyen jogállással nem rendelkező kereskedőknek meg kell felelniük.”

4 A 2008/118 irányelv 4. cikke előírja:

„Ezen irányelv és végrehajtási rendelkezései alkalmazásában az alábbi fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

1. »adóraktár engedélyese«: az a természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely valamely tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során adófelfüggesztés alatt adóraktárban jövedéki terméket állítson elő, dolgozzon fel, tároljon, vegyen át vagy adjon fel;

[...]

11. »adóraktár«: az a hely, ahol az adóraktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai által megállapított feltételek szerint az adóraktár engedélyese üzleti tevékenysége során jövedéki terméket adófelfüggesztés alatt előállít, feldolgoz, tárol, átvesz vagy felad.”

5 Ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdése értelmében a jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik.

6 Az említett irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„A jövedékiadó-fizetési kötelezettség a következő személyeket terheli:

a) jövedéki termék adófelfüggesztés alól a 7. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerint történő kikerülése esetén:

i. az adóraktár engedélyese, a bejegyzett címzett vagy bármely más, a jövedéki terméket az adófelfüggesztés alól kivonó személy vagy az, akinek a megbízásából azokat a felfüggesztés alól kivonják, vagy – az adóraktárból való szabálytalan kiszállítás esetén – minden más személy, aki részt vett a kiszállításban

[...]”

7 Ugyanezen irányelv 15. cikkének szövege így szól:

„(1) A tagállamok a jövedéki termék előállítására, feldolgozására és birtoklására vonatkozó szabályait ezen irányelv rendelkezéseire figyelemmel állapítják meg.

(2) Azoknak a jövedéki termékeknek az előállítása, feldolgozása és tárolása, amelyekre a jövedéki adót még nem fizették meg, adóraktárban történik.”

8 A 2008/118 irányelv 16. cikke előírja:

„(1) Adóraktárnak az adóraktár engedélyese általi létesítésére és működtetésére az adóraktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai adnak engedélyt.

Az engedélyezésre azon feltételek vonatkoznak, amelyeket a hatóságok az esetleges adócsalás és visszaélések megelőzése céljából jogosultak meghatározni.

(2) Az adóraktár engedélyese köteles:

- a) szükség esetén biztosítékot nyújtani a jövedéki termékek előállításával, feldolgozásával és birtoklásával együtt járó kockázatok fedezésére;
- b) teljesíteni az adóraktár helye szerinti tagállamban megállapított követelményeket;
- c) minden raktár tekintetében nyilvántartást vezetni a készletről és a termékek szállításáról;
- d) az adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termékeket a szállítás befejezését követően haladéktalanul adóraktárába beraktározni és nyilvántartásba venni, kivéve, ha a 17. cikk (2) bekezdését kell alkalmazni;
- e) hozzájárulni teljes tevékenységének és a raktárkészletnek az ellenőrzéséhez.

[...]

- 9 A 2008/118 irányelvet 2023. február 13-i hatállyal hatályon kívül helyező, a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról szóló, 2019. december 19-i (EU) 2020/262 tanácsi irányelv (HL 2020. L 58., 4. o.; helyesbítések: HL 2020. L 409., 38. o.; HL 2021. L 84., 28. o.) 15. cikkének (1) bekezdése a 2008/118 irányelv 16. cikkének (1) bekezdésével azonos rendelkezéseket ír elő.

#### *A 2000/789/EK ajánlás*

- 10 Az adóraktár engedélyese részére a 92/12/EGK tanácsi irányelv alapján a jövedékiadó-köteles termékek tekintetében kiadott engedélyre vonatkozó iránymutatások megállapításáról szóló, 2000. november 29-i bizottsági ajánlás (HL 2000. L 314., 29. o.) 2. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Bár a tagállamokat felhívják arra, hogy szigorú kritériumokat alkalmazzanak az 1. cikkben említett személyek engedélyeinek megadására, egyensúlyt kell teremteni a kereskedelem megkönnyítése és az ellenőrzések hatékonysága között.”

- 11 Ezen ajánlás 7. cikke pontosítja:

„(1) Az engedélyt főszabály szerint csak súlyos okokból lehet érvényteleníteni vagy visszavonni, miután a tagállamok illetékes hatóságai alaposan megvizsgálták az adóraktár engedélyesének a helyzetét.

(2) Az engedély érvénytelenítésére, illetve visszavonására például a következő esetekben kerülhet sor:

- az engedélyezéssel kapcsolatos kötelezettségek be nem tartása;
- elégtelen tartalékok a kért garanciához;

- a hatályos rendelkezések ismételt megsértése;
- bűncselekményekben való részvétel;
- adókikerülés vagy adókijátszás.”

### *A bolgár jog*

- 12 A zakon za aktsizite i danachnite skladove (a jövedéki adóról és az adóraktárakról szóló törvény; a továbbiakban: ZADS) alapügyre alkalmazandó változata 3. cikke (1) bekezdésének 1. pontja előírja, hogy az adóraktár engedélyesei és az e törvény alapján nyilvántartásba vett személyek e törvény értelmében vett adóalanyok.
- 13 A ZADS 4. cikke 18. pontjának a megfogalmazása a következő:  
„Az a szabálysértés minősül »súlyosnak«, amely tekintetében 15 000 (BGN)-t [bolgár leva (hozzávetőleg 7600 euró)] meghaladó összegű bírságot kiszabó jogerős határozat tárgyát képezi.”
- 14 A ZADS 47. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:  
„Adóraktárak engedélyesei lehetnek azok a személyek, akik:  
[...]  
5. nem követtek el e törvény értelmében súlyos vagy ismételt szabálysértést, kivéve azokat az eseteket, amikor a közigazgatási szankciók kiszabására irányuló eljárás egyezséggel zárult.”
- 15 A ZADS 53. cikkének (1)–(4) bekezdése értelmében:  
„(1) Az adóraktár működési engedélye érvényét veszti  
[...]  
3. az engedély visszavonásakor;  
[...]  
(2) Az adóraktár működési engedélyét vissza kell vonni, ha:  
1. az adóraktár engedélyese már nem felel meg a 47. cikk feltételeinek; [...]  
[...]  
(3) Az engedélyt a vámhivatal igazgatója határozattal vonja vissza, amely a határozat kibocsátásának napjától ideiglenesen végrehajtható, kivéve ha a bíróság másként rendelkezik.  
A (3) bekezdés szerinti határozat az Administrativnoprotsesualen kodeks [(a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv)] rendelkezései alapján támadható meg.”

16 A ZADS 107h. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A közigazgatási szankciót kiszabó határozat meghozatala előtt, de legkésőbb a jogsértést megállapító, e törvény szerinti aktus benyújtását követő 30 napon belül a közigazgatási szankció kiszabására hatáskörrel rendelkező hatóság és a jogsértő a szabálysértési eljárást megszüntető megállapodást köthet, kivéve, ha a felrótt cselekmény bűncselekménynek minősül.”

17 A ZADS 112. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az a jövedékiadó-köteles személy, aki nem veti ki a jövedéki adót, a ki nem vetett jövedéki adó kétszeresének megfelelő, de legalább 500 BGN összegű bírsággal sújtandó.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

18 A Vinal bulgáriai székhelyű, adóraktár működtetésére vonatkozó engedéllyel – amely, lehetővé teszi számára, hogy jövedékiadó-köteles alkoholtartalmú termékeket állítson elő, tároljon, vegyen át és adjon fel – rendelkező társaság.

19 E társaságot 2017-ben adóellenőrzés alá vonták.

20 2017. december 22-én a bolgár vámhatóság a 2012. január 1. és 2017. május 3. közötti időszakra vonatkozóan 4 261,89 BGN (hosszvetőleg 2180 euró) összegre vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki. Ezt a határozatot nem támadták meg, és 2018. január 5-én jogerőre emelkedett.

21 Ezenkívül a 2017. május 3. és 10. közötti időszak vonatkozásában a bolgár vámhatóság szintén szabálysértést állapított meg az említett társaság által a fizetendő jövedéki adó kivetésére vonatkozó kötelezettség megszegése miatt.

22 2018. január 24-én a bolgár vámhatóság ezen okból a ZADS 112. cikkének (1) bekezdése alapján a ki nem vetett jövedéki adó kétszeresének megfelelő, azaz 248 978 BGN (hosszvetőleg 128 000 euró) összegű pénzbírságot szabott ki a Vinalnak szemben.

23 E szankciót a jogerőssé vált 2020. január 16-i ítélet helybenhagyta.

24 2020. február 11-én a vámhivatal igazgatója e jogerős ítélet okán visszavonta az adóraktárra vonatkozó, a Vinalnak megadott működési engedélyt.

25 E társaság e határozat megsemmisítése iránti kérelemmel fordult az Administrativen sad Sofia-gradhoz (szófia-i közigazgatási bíróság, Bulgária).

26 E bíróság arra keresi a választ, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e az uniós joggal, és különösen a 2008/118 irányelvvel.

27 E körülmények között az Administrativen sad Sofia-grad (szófia-i közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Hogyan kell értelmezni a [2008/118 irányelv] 16. cikke (1) bekezdésének azon részét, amely előírja, hogy az adóraktár létesítésének és működtetésének engedélyezésére azon feltételek vonatkoznak, amelyeket a hatóságok az esetleges adócsalás és visszaélések megelőzése céljából jogosultak meghatározni? E feltételeknek mit kell magukban foglalniuk ahhoz, hogy az adócsalás és visszaélések megelőzésének célkitűzése megvalósulhasson?
- 2) Hogyan kell értelmezni a hátrányos megkülönböztetés tilalmát a [2008/118 irányelv] (10) preambulumbekkezdése értelmében?
- 3) Hogyan kell értelmezni a hivatkozott rendelkezéseket, és úgy kell-e értelmezni azokat, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint a ZADS 47. cikke (1) bekezdésének 5. pontjával összefüggésben értelmezett 53. cikke (1) bekezdésének 3. pontja, amennyiben ez a szabályozás az ugyanazon cselekmény miatt már kiszabott szankció mellett az engedély kötelező, azonnali hatályú, határozatlan időre szóló és jövőre nézve történő visszavonásáról rendelkezik?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

#### ***Az első és a harmadik kérdéstről***

- 28 Első és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 16. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az ugyanazon tényállás miatt már kiszabott pénzügyi szankció mellett az adóraktár működési engedélyének a visszavonását írja elő a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések nemzeti szabályozás által súlyosnak tekintett megsértése esetén.
- 29 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2008/118 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok a jövedéki termék előállítására, feldolgozására és birtoklására vonatkozó szabályait ezen irányelv rendelkezéseire figyelemmel állapítják meg, és e 15. cikk (2) bekezdése ezenkívül kimondja, hogy azoknak a jövedéki termékeknek az előállítása, feldolgozása és tárolása, amelyekre a jövedéki adót még nem fizették meg, adóraktárban történik.
- 30 Ami az ilyen raktárra vonatkozó engedélyezési rendszert illeti, a 2008/118 irányelv 16. cikkének (1) bekezdése pontosítja egyrészt az első albekezdésében, hogy adóraktárnak az adóraktár engedélyese általi létesítésére és működtetésére az adóraktár helye szerinti tagállam illetékes hatóságai adnak engedélyt, másrészt a második albekezdésben pedig azt, hogy ezen engedélyezésre „azon feltételek vonatkoznak, amelyeket a hatóságok az esetleges adócsalás és visszaélések megelőzése céljából jogosultak meghatározni”.
- 31 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a 2008/118 irányelv alkalmazási körében általánosságban a csalás és a visszaélések megelőzése mind az uniós jog, mind a tagállamok joga közös célkitűzésének minősül. Ezen utóbbiaknak ugyanis egyfelől jogos érdekük fűződik ahhoz, hogy pénzügyi érdekeik védelme céljából megfelelő intézkedéseket hozzanak, másfelől pedig az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem az

ezen irányelv által követett egyik célkitűzés, amint azt ezen irányelv (15) és (16) preambulumbekzdése és 16. cikke (lásd ebben az értelemben: 2022. január 13-i MONO ítélet, C-326/20, EU:C:2022:7, 28. és 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 25. pont).

- 32 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy mind a Vinallal szemben kiszabott pénzügyi szankciót, mind az adóraktár működési engedélyének visszavonását a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseknek a Vinal által elkövetett és a nemzeti szabályozás által súlyosnak minősített megsértése miatt fogadták el. Márpedig az ilyen jogsértés elkövetésének tilalma a jellegénél fogva megfelel azon feltételek egyikének, amelyeket a hatóságok a 2008/118 irányelv 16. cikkének (1) bekezdése értelmében vett esetleges csalás vagy visszaélés megelőzése érdekében jogosultak meghatározni.
- 33 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy sem a 2008/118 irányelv 16. cikke (1) bekezdésének szövegéből, sem annak céljából, sem pedig ezen irányelv más rendelkezéseinek szövegéből nem következik, hogy az ilyen szankciórendszer nem összeegyeztethető az irányelvvel.
- 34 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása, kötelesek a hatásköreiket az uniós jog és annak általános elveinek – különösen az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 50. cikkében szereplő *ne bis in idem* elvének és az arányosság elvének – a tiszteletben tartása mellett gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2022. január 13-i MONO ítélet, C-326/20, EU:C:2022:7, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2022. február 24-i Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 36. pont).
- 35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy még ha a kérdést előterjesztő bíróság ténylegesen a 2008/118 irányelv 16. cikke (1) bekezdésének értelmezésére korlátozta is kérdését, e körülmény nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság az uniós jognak az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához hasznos, valamennyi értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy e bíróság kérdései megfogalmazásában utalt-e azokra, vagy sem. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége, és különösen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározni az említett jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (lásd ebben az értelemben: 2022. február 24-i Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell'Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 19. pont).

#### *A ne bis in idem elvéről*

- 36 A Charta 50. cikkének az alapügyre történő alkalmazását illetően emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok eljárását illetően a Charta alkalmazási körét a Charta 51. cikkének (1) bekezdése határozza meg, amelynek értelmében a Charta rendelkezéseinek a tagállamok csak annyiban címzettjei, amennyiben az Unió jogát hajtják végre, és ez a rendelkezés megerősíti a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatát, amely szerint az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által szabályozott valamennyi helyzetre alkalmazni kell, az ilyen helyzeteken kívül azonban nem (2019. november 19-i A. K. és társai ítélet [A legfelsőbb bíróság fegyelmi tanácsának függetlensége], C-585/18–624/18 és C-625/18, EU:C:2019:982, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)].



- 37 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó két intézkedés a jövedéki adóra vonatkozó, a 2008/118 irányelvet átültető rendelkezések részét képező nemzeti szabályok megsértését szankcionálja.
- 38 Következésképpen, ha valamely tagállam ilyen intézkedéseket fogad el, akkor ezt az irányelvet, és ennél fogva – a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében – az uniós jogot hajtja végre. Ennél fogva köteles tiszteletben tartani a Charta rendelkezéseit (lásd ebben az értelemben: 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 26. pont).
- 39 Márpedig a Charta 50. cikkének szövege szerint „[s]enki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az [Európai] Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték”.
- 40 Az e rendelkezésben felidézett *ne bis in idem* elve tiltja az e cikk értelmében büntető jellegű eljárások és szankciók halmozását ugyanazon cselekmények miatt ugyanazon személlyel szemben (2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 Emlékeztetni kell arra, hogy a *ne bis in idem* elvének alkalmazása két feltételtől függ, vagyis egyrészt attól, hogy legyen egy korábbi végleges határozat („*bis*” feltétel), másrészt pedig attól, hogy a korábbi határozat és a későbbi eljárások vagy határozatok ugyanarra a tényállásra vonatkozzanak („*idem*” feltétel) (2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 28. pont; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 51. pont).
- 42 Az „*idem*” feltételt illetően az megköveteli, hogy a történeti tényállások azonosak és ne csak hasonlóak legyenek. A történeti tényállás azonossága alatt olyan konkrét körülmények összességét kell érteni, amelyek lényegében azonos eseményekből erednek, mivel ugyanaz az elkövető szerepel bennük, valamint időben és térben elválaszthatatlanul kapcsolódnak egymáshoz (lásd ebben az értelemben: 2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 36 és 37. pont).
- 43 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó intézkedéseket ugyanazon jogi személlyel, nevezetesen a Vinallal szemben és ugyanazon tényállás alapján fogadták el.
- 44 A „*bis*” feltételt illetően arra kell emlékeztetni, hogy ahhoz, hogy valamely bírósági határozatot úgy lehessen tekinteni, mint amely jogerősen elbírálta a második eljárás tárgyát képező tényállást, nemcsak az szükséges, hogy e határozat jogerőssé váljon, hanem az is, hogy azt az ügy érdemi elbírálása alapján hozzák meg (lásd ebben az értelemben: 2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 29. pont).
- 45 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból az következik, hogy ez a helyzet áll fenn, mivel az adóraktár működési engedélyének visszavonásáról szóló határozatot azt követően hozták meg, hogy a pénzügyi szankciót kiszabó, az ügy érdemére vonatkozó értékelést követően hozott határozat jogerőre emelkedett.
- 46 Ebben az összefüggésben a Charta 50. cikke alkalmazhatóságának megállapítása érdekében meg kell határozni, hogy az alapügyben szóban forgó intézkedések, vagyis a ZADS 112. cikkének (1) bekezdése alapján kiszabott pénzügyi szankció és a ZADS 47. cikkével összefüggésben

- értelmezett 53. cikke (2) bekezdésének 1. pontja alapján előírt, az adóraktár működési engedélyének visszavonása a Charta értelmében vett „büntető jellegű szankcióknak” minősíthető-e.
- 47 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a *ne bis in idem* elvének alkalmazása szempontjából a szankciók büntető jellege három feltételtől függ. Az első a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése, a második a jogsértés jellege, a harmadik pedig az érintett személlyel szemben kiszabható szankció súlya (2023. március-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 27. pont, 2023. május 4-i MV – 98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 38. pont).
- 48 A jelen ügyben az első kritériumot illetően a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó intézkedéseket a bolgár jog közigazgatási szankcióknak tekinti.
- 49 Mindazonáltal a Charta 50. cikkének alkalmazása – a belső jogi minősítéstől függetlenül – kiterjed mindazon eljárásokra és szankciókra, amelyeket a jelen ítélet 47. pontjában hivatkozott másik két kritérium alapján büntető jellegűnek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 29. pont; 2023. május 4-i MV-98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 41. pont).
- 50 A jogsértés jellegére vonatkozó, második kritérium kapcsán azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó intézkedés célja megtorlásra irányul-e, és pusztán az, hogy megelőzésre irányuló célt is követ, nem foszthatja meg azt a büntetőjogi szankcióként való minősítéstől. A büntetőjogi szankciók ugyanis a jellegüknél fogva egyaránt szolgálják a jogellenes magatartás megtorlását és megelőzését. Ellenben egy olyan intézkedés, amely csupán az adott jogsértéssel okozott kár megtérítésére korlátozódik, nem ölt büntető jelleget (2021. június 22-i Latviyas Republikas Saeima [Büntetőpontok] ítélet, C-439/19, EU:C:2021:504, 89. pont; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 30. pont; 2023. május 4-i MV-98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 42. pont.)
- 51 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy a pénzügyi szankció és az adóraktár működési engedélyének visszavonásáról szóló határozat egyaránt a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések megsértésétől való elrettentés, illetve az azok elleni küzdelem célját követi, és nem célja az e jogsértésekkel okozott kár megtérítése.
- 52 Mindemellet ki kell emelni, hogy valamely adóraktár működési engedélyének visszavonásáról szóló határozat – mint amelyet a ZADS 53. cikkének (2) bekezdése előír – kifejezetten a jövedékiadó-köteles és adófelfüggesztő eljárás alá vont termékek szállításának a 2008/118 irányelv által létrehozott folyamatába tartozik, amelyben az adóraktári engedélyesek központi szerepet játszanak (lásd analógia útján: 2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélet, C-81/15, EU:C:2016:398, 31. pont). Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis az tűnik ki, hogy az ilyen határozatot csak azokra a gazdasági szereplőkre kell alkalmazni, akik az ezen irányelv értelmében vett, a jövedéki termékek adóraktári engedélyeseként való eljárásra vonatkozó engedélyek jogosultjai, oly módon, hogy az megfosztja őket az ilyen engedélyből származó nyereségtől (lásd analógia útján: 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 32. pont).
- 53 Következésképpen a valamely adóraktár működési engedélyének visszavonásáról szóló határozat általánosságban nem a nyilvánosságot érinti, hanem a címzettek egy meghatározott kategóriáját, akik, mivel valamely, az uniós jog által különös módon szabályozott tevékenységet végeznek,

kötelesek megfelelni a tagállamok által kiadott és meghatározott jogosultságokat biztosító engedély megszerzéséhez szükséges feltételeknek. A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát annak vizsgálata, hogy az ilyen határozat megfosztja-e a Vinalt a jogosultságainak gyakorlásától, mivel az illetékes közigazgatási hatóság úgy ítélte meg, hogy ezen engedély megadásának feltételei már nem állnak fenn, ami azon megállapítást támasztja alá, hogy ugyanezen határozat nem követ megtorló jellegű célt (lásd ebben az értelemben: 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 33. pont).

- 54 Ezzel szemben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy a Vinallal szemben kiszabott pénzügyi szankciót csak a jövedéki termékek adóraktári engedélyeseként való eljárásra engedéllyel rendelkező gazdasági szereplőkre kellene alkalmazni, így a jelen ítélet 52. és 53. pontjában szereplő fenti megfontolások nem vonatkoznának rá.
- 55 A harmadik, a kiszabható szankció súlyossági fokára vonatkozó kritériumot illetően meg kell állapítani, hogy a súlyosság e fokát a releváns rendelkezésekben előírt büntetési tétel felső határa alapján kell értékelni (2023. május 4-i MV – 98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 46. pont).
- 56 A jelen ügyben, ami egyrészt a pénzügyi szankciót illeti, az a tény, hogy annak összege nem lehet alacsonyabb 500 BGN-nél (hozzávetőleg 250 euró), hogy az szisztematikusan a ki nem vetett összeg kétszeresének felel meg, és hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás ezen összegre nem ír elő semmilyen felső határt, így a jelen ügyben körülbelül 128 000 euró összegű szankciót szabtak ki, e szankció szigorú jellegéről tanúskodik (lásd analógia útján: 2023. május 4-i MV – 98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 48. pont), ami elegendő lehet ahhoz, hogy büntetőjogi jellegű szankciónak minősüljön.
- 57 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fizetendő hozzáadottérték-adó összegének 30%-át kitevő – az ezen adó megfizetése mellett lerovandó – bírságot úgy lehetett tekinteni, mint amelynek a súlya jelentős, amely alátámaszthatja azt az elemzést, amely szerint e szankció a Charta 50. cikke értelmében vett büntető jelleget ölt (lásd ebben az értelemben: 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 33. pont).
- 58 Másfelől, míg az adóraktár működési engedélyének visszavonása kétségtelenül kizárólag azt eredményezi, hogy az érintett adóraktár engedélyesét megfosztja az adóraktári rendszerhez kapcsolódó előjogoktól, és nem akadályozza meg, hogy ezen engedélyes továbbra is olyan gazdasági tevékenységet folytasson, amelyhez nem szükséges ilyen engedély (lásd ebben az értelemben: 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 37. pont), az ilyen visszavonás következményei ez utóbbi számára súlyosak maradnak, mivel különösen az említett intézkedés hatásai időben nem korlátozottak (lásd ebben az értelemben: 2023. május 4-i MV – 98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 47. pont).
- 59 A fentiekből következik, hogy az alapügyben szóban forgó két intézkedés büntető jellegű szankciónak minősülhet, aminek a fenti információk alapján történő vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 60 Amennyiben ez az eset áll fenn, azok halmozása tehát a Charta 50. cikkében biztosított alapvető jog korlátozását eredményezi.
- 61 Így, ha a kérdést előterjesztő bíróság a fent felidézett feltételek vizsgálatát követően úgy véli, hogy az alapügyben szóban forgó két intézkedés halmozása a Charta 50. cikkében biztosított alapvető jog korlátozásának minősül, e bíróság feladata annak meghatározása, hogy e korlátozás

mindazonáltal igazoltnak tekinthető-e a Charta 52. cikkének (1) bekezdése alapján (lásd ebben az értelemben: 2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 40. pont; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 58. és 59. pont).

- 62 A Charta 52. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által és e jogok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. E rendelkezés második mondata szerint az arányosság elvére figyelemmel korlátozásukra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja.
- 63 A jelen ügyben először is a Charta 52. cikke (1) bekezdésének első mondatában foglalt feltételeket illetően meg kell állapítani egyrészt, hogy teljesül az a követelmény, amely szerint a szankciók halmozásának lehetőségét törvény írja elő, mivel a ZADS kifejezetten előírja többek között a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések súlyosnak tekintett megsértése esetén az alapügyben szóban forgó két intézkedés együttes alkalmazását.
- 64 Másrészt, az ítélkezési gyakorlatból következik továbbá, hogy az eljárások és a szankciók halmozásának e lehetősége tiszteletben tartja a Charta 50. cikkének lényeges tartalmát, feltéve hogy a nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé, hogy ugyanazon tényállás miatt ugyanazon jogsértés címén vagy ugyanazon cél érdekében eljárást indítsanak és szankciót szabjanak ki, hanem kizárólag a különböző szabályozásokon alapuló eljárások és szankciók halmozására ad lehetőséget (lásd ebben az értelemben: 2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 43. pont; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 63. pont).
- 65 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy ez a feltétel teljesül, mivel az alapügyben szóban forgó két intézkedésnek nem ugyanaz a hatálya, mivel a működési engedély visszavonása csak bizonyos, pénzügyi szankcióval sújtott jogsértésekre vonatkozik, és mindkettő sajátos célokat követ.
- 66 Másodszor, ami a Charta 52. cikke (1) bekezdésének második mondatában foglalt feltételeket illeti, köztük azt, amely annak szükségességére vonatkozik, hogy a szankciórendszer megfeleljen valamely közérdekű célnak, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó rendszer ténylegesen megfelel e célkitűzésnek, amennyiben nemcsak a hatóságok és a gazdasági szereplők közötti nagy fokú bizalmon alapuló jövedékiadó-felfüggesztési különös szabályozás megfelelő működésének biztosítására irányul, hanem általánosabban többek között az adócsalás elleni küzdelemre is, amely egyébként megfelel a 2008/118 irányelv által követett célnak (lásd ebben az értelemben: 2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-126/15, EU:C:2017:504, 59. pont).
- 67 Márpedig tekintettel arra, hogy az uniós jog nagy jelentőséget tulajdonít ennek a közérdekű célnak, az eljárások és a büntető jellegű szankciók halmozása indokolt lehet, ha ezen eljárások és szankciók – az ilyen célkitűzés megvalósítása érdekében – olyan további célokat követnek, amelyek adott esetben a szóban forgó jogsértő magatartás más szempontjaira irányulnak (lásd analógia útján: 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 44. pont; 2018. március 20-i Garlsson Real Estate és társai ítélet, C-537/16, EU:C:2018:193, 46. pont; 2018. március 20-i Di Puma és Zecca ítélet, C-596/16 és C-597/16, EU:C:2018:192, 42. pont; 2022. március 22-i Nordzucker és társai ítélet, C-151/20, EU:C:2022:203, 52. pont).

- 68 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás esetében *a priori* ez a helyzet. Jogosnak tűnik ugyanis, hogy valamely tagállam egyrészt kellően magas pénzügyi szankció előírásával elrettentsen a jövedéki adó kivetésének az elmulasztásától, és azt megtorolja, másrészt pedig kiegészítő szankció elfogadásával elrettentsen az e rendszerre vonatkozó szabályok súlyos megsértésétől, és azt megtorolja, mint amilyen az e mulasztásokat elkövető adóraktári engedélyes működési engedélyének visszavonása is (lásd analógia útján: 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 45. pont). Amint az többek között a bolgár kormány által megküldött észrevételekből következik, e második intézkedés a vámhatóságnak az adóraktárak 2008/118 irányelv értelmében vett működéséhez kapcsolódó szabályok tiszteletben tartásába vetett bizalmának elvesztését, valamint a visszaesés veszélyének elkerülésére irányuló szándékát tükrözi.
- 69 Végül az arányosság elvének tiszteletben tartását illetően emlékeztetni kell arra, hogy az megköveteli, hogy a nemzeti szabályozásban előírt eljárások és szankciók halmozása ne haladja meg az e szabályozás által kitűzött jogszerű célok eléréséhez szükséges mértéket, beleértve, hogy amennyiben több megfelelő intézkedés kínálkozik, a kevésbé korlátozó intézkedéshez kell folyamodni, és az okozott hátrányok a kitűzött célokhoz képest nem lehetnek aránytalanul nagyok (2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 48. pont; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 66. pont; 2023. május 4-i MV-98 ítélet, C-97/21, EU:C:2023:371, 56. pont).
- 70 Ami egyrészt az ilyen halmozás megfelelő jellegét illeti, meg kell állapítani, hogy ahhoz, hogy egy ilyen szankciónak valóban visszatartó ereje legyen, az elkövetőket ténylegesen meg kell fosztani a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések megsértésével kapcsolatos büncselekményekből származó gazdasági előnyöktől, és a szankciónak a büncselekmények súlyával arányos hatást kell tudniuk kifejteni, hogy mindenkit hatékonyan visszatartsanak az azonos jellegű büncselekmények elkövetésétől (lásd analógia útján: 2022. február 24-i Agenzia delle dogane e dei monopoli és Ministero dell'Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 44. pont).
- 71 Márpedig úgy tűnik, hogy ez a helyzet az olyan rendszer esetében, mint amelyről az alapügyben szó van, amely megfosztja az érdekelteket a ki nem vetett jövedéki adó összegének kétszeresétől, valamint az adóraktárhoz kapcsolódó adófelfüggesztési eljárás ilyen kedvezményeitől.
- 72 Ezen túlmenően egy ilyen rendszer lehetővé teszi azon gazdasági megfontolások gyengítését, sőt megszüntetését, amelyek arra készítenek az adóraktár engedélyeseit, hogy ne tartsák be a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezéseket (lásd analógia útján: 2022. február 24-i Agenzia delle dogane e dei monopoli és Ministero dell'Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 45. pont).
- 73 Úgy tűnik tehát, hogy ugyanez a rendszer alkalmas egyrészt a jogsértésből származó pénzügyi előny semlegesítésére, másrészt pedig arra, hogy az adóraktár engedélyeseit a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések betartására ösztönözze (lásd analógia útján: 2022. február 24-i Agenzia delle dogane e dei monopoli és Ministero dell'Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 46. pont), valamint a súlyos jogsértések esetén jelentősebbnek tekinthető visszaesés kockázatának korlátozására.
- 74 Az olyan nemzeti szabályozás tehát, mint amelyről az alapügyben szó van, megfelelőnek tűnik a csalás és az esetleges visszaélések elleni küzdelem jogszerű céljának eléréséhez (lásd analógia útján: 2022. február 24-i Agenzia delle dogane e dei monopoli és Ministero dell'Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 47. pont).

- 75 Ami másrészt az eljárások és a szankciók ilyen halmozásának szigorúan szükséges jellegét illeti, értékelni kell, hogy léteznek-e olyan világos és pontos szabályok, amelyek lehetővé teszik, hogy a jogalanyok előre láthassák, hogy mely cselekmények és mely mulasztások vonhatják maguk után az eljárások, valamint a szankciók ilyen halmozását, amely biztosítja a különböző hatóságok közötti koordinációt; azt, hogy e két eljárást kellően összehangoltan és kellően rövid időn belül folytatták-e le, valamint hogy az időben első eljárás során esetleg kiszabott szankciót figyelembe vették-e a második szankció kiszabásakor, oly módon, hogy az érintett személy számára az ilyen halmozódásból fakadó terhek a szigorúan szükséges mértékre korlátozódtak-e, és hogy a kiszabott szankciók összessége megfelel az elkövetett jogsértések súlyának (lásd ebben az értelemben: 2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 51. pont; 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 67. pont).
- 76 Pontosítani kell továbbá, hogy az a körülmény, amely szerint a hatóságnak a második szankció értékelése során figyelembe kell vennie az első szankciót, kivétel nélkül alkalmazandó az együttesen kiszabott szankciók összességére, így mind az azonos jellegű szankciók, mind pedig a különböző jellegű szankciók – mint például a pénzügyi szankciók és a bizonyos szakmai tevékenységek gyakorlásához való jogot korlátozó szankciók – halmozására (lásd ebben az értelemben: 2022. május 5-i BV ítélet, C-570/20, EU:C:2022:348, 50. pont).
- 77 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás egyértelműen és pontosan előírja, hogy a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések megsértése esetében milyen körülmények között halmozható a pénzügyi szankció és az adóraktár működési engedélyének visszavonása, aminek értékelése azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Egyébiránt ezekből az iratokból nem tűnik ki, hogy e két intézkedést különböző hatóságok fogadták volna el, amelyek összehangolását biztosítani kell.
- 78 Mindemellett a Bíróság elé terjesztett iratokból az is kitűnik, hogy a vámhatóság jogilag köteles visszavonni az adóraktár működési engedélyét, ha – mint a jelen ügyben is – az adóraktár engedélyesével szemben olyan jogerős határozatot hoztak, amely 15 000 BGN-t (hozzávetőleg 7600 euró) meghaladó összegű pénzügyi szankciót szabott ki vele szemben, amely összeget automatikusan az ki nem vetett jövedéki adó összegének kétszeresében állapítják meg, amint arra a jelen ítélet 56. pontja emlékeztet.
- 79 Ebből következik, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – úgy tűnik, hogy az olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, nem teszi lehetővé az első szankció szigorúságának figyelembevételét a második szankció értékelése során, sem pedig azt, hogy valamely hatóság értékelje, hogy e két szankció halmozása minden egyes esetben a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódik-e.
- 80 A fenti megfontolásokból következik, hogy amennyiben a pénzügyi szankciót és az adóraktár működési engedélyének visszavonásáról szóló határozatot büntető jellegű szankciónak kell tekinteni, a Charta 50. cikkével ellentétes lehet a Vinal adóraktárának működési engedélyét visszavonó határozat – amelynek jogszerűségét a kérdést előterjesztő bíróság előtt vitatják – alkalmazása, aminek vizsgálata e bíróság feladata.

#### *Az arányosság elvéről*

- 81 Még ha feltételezzük is, hogy a pénzügyi szankció vagy az adóraktár működési engedélyének visszavonásáról szóló határozat a Charta 50. cikkének alkalmazása szempontjából nem minősül büntetőjogi szankciónak, és hogy ennél fogva e cikkel semmi esetre sem ellentétes e két intézkedés

halmozása, e visszavonásról szóló határozatnak, amely a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita tárgyát képezi, tiszteletben kell továbbá tartania az arányosság elvét mint az uniós jog általános elvét.

- 82 Ezen elv megköveteli, hogy a tagállamok olyan eszközöket vegyenek igénybe, amelyek – amellet, hogy lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését – nem haladják meg a szükséges mértéket, és a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit. A Bíróság ítélkezési gyakorlata e tekintetben részletesen kifejti, hogy amikor több megfelelő intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé megszorítót kell igénybe venni, és az okozott hátrányok nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest (1990. november 13-i Fedesa és társai ítélet, C-331/88, EU:C:1990:391, 13. pont, 2023. március 23-i Dual Prod ítélet, C-412/21, EU:C:2023:234, 71. pont).
- 83 Annak megítélése során, hogy a szóban forgó szankció megfelel-e az arányosság elvének, figyelembe kell venni különösen az e szankció által büntetendő jogsértés jellegét és súlyát (lásd analógia útján: 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet, C-259/12, EU:C:2013:414, 38. pont).
- 84 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy valamely adóraktár működési engedélyének visszavonásáról a vámhatóság dönt, ha az adóraktár engedélyese nem tartotta tiszteletben a nemzeti szabályozásban a működési engedély megszerzéséhez előírt feltételeket, és ez a helyzet áll fenn különösen akkor, ha – mint a jelen ügyben is – ezen adóraktári engedélyes a nemzeti jog szerint „súlyosnak” minősített olyan jogsértést követett el, amelyet jogerős pénzügyi szankcióval sújtottak.
- 85 Márpedig a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések megsértése a ZADS 4. cikkének 18. pontja alapján „súlyosnak” minősül, amennyiben a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések be nem tartása miatt 15 000 BGN-t (hozzávetőleg 7600 euró) meghaladó összegű bírságot szabtak ki.
- 86 Mivel a ZADS 112. cikkének (1) bekezdése alapján az alapügyben szóban forgó pénzbírságot mindig a ki nem vetett jövedéki adó összegének kétszeresében határozzák meg, úgy tűnik, hogy ebből az következik, hogy a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések megsértése a nemzeti jogban „súlyosnak” minősül, ami automatikusan maga után vonja a működési engedély visszavonását, amennyiben a pénzügyi szankció alapjául szolgáló mulasztás 7500 BGN-t (hozzávetőleg 3800 euró) meghaladó ki nem vetett jövedéki adót érint, ami bizonyos súlyú csalásra utal.
- 87 Mindemellett figyelembe kell venni azokat az esetleges hatásokat is, amelyeket az alapügyben szóban forgóhoz hasonló visszavonási intézkedés gyakorol az adóraktári engedélyesnek a gazdasági tevékenység folytatásához való törvényes jogára (lásd analógia útján: Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell’Economia e delle Finanze ítélet, C-452/20, EU:C:2022:111, 48. pont).
- 88 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 58. pontjában is kiemelésre került – a működési engedély visszavonásának az adóraktári engedélyes gazdasági tevékenységeire gyakorolt következményei súlyosnak tűnnek, mivel az ilyen visszavonás időben nem korlátozott.
- 89 Ezenkívül és mindenekelőtt a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé az érdekelt számára, hogy később új működési engedélyt szerezzen.

- 90 A bolgár kormány e tekintetben azzal érvel, hogy e tilalmat a visszaesés veszélye elkerülésének szükségessége igazolja. Mindazonáltal, bár nem tűnik indokolatlannak, hogy például a nagyszabású csalásban részt vevő adóraktári engedélyest véglegesen megfosszák az adóraktárhoz kapcsolódó jövedékiadó-felfüggesztés kedvezményétől, ez nem feltétlenül áll fenn a kevésbé súlyos jogsértések esetében.
- 91 Ebből következik, hogy még ha az adóraktárhoz kapcsolódó jövedékiadó-felfüggesztéstől való megfosztás arányos intézkedésnek tűnik is a ZADS 53. cikke (2) bekezdésének 1. pontjában szereplőhöz hasonló jogsértés súlyához képest, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az ilyen felfüggesztésből való végleges kizárás szintén arányos intézkedésnek minősül-e e jogsértés súlyosságára tekintettel.
- 92 A fenti megfontolások összességére tekintettel az együttesen vizsgált első és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2008/118 irányelv 16. cikkének az arányosság elvével összefüggésben értelmezett (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések nemzeti szabályozás által súlyosnak tekintett megsértése esetén – az ugyanazon tényállás miatt már kiszabott pénzügyi szankció mellett – előírja az adóraktár működési engedélyének visszavonását, amennyiben e visszavonás – különösen annak jogerős jellegére tekintettel – nem minősül a jogsértés súlyához képest aránytalan intézkedésnek.
- 93 Ezenkívül abban az esetben, ha e két szankció büntető jellegű, a Charta 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az ilyen nemzeti szabályozás, feltéve hogy:
- e két szankció halmozásának lehetőségét jogszabály írja elő;
  - a nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé az ugyanazon cselekmények miatti büntetőeljárást és szankcionálást ugyanazon jogsértés jogcímén, illetve ugyanazon célkitűzés elérése érdekében, hanem kizárólag eltérő jogszabályok jogcímén folytatott büntetőeljárások és kiszabott szankciók halmozásának lehetőségét írja elő;
  - e büntetőeljárások és e szankciók olyan további célkitűzéseket követnek, amelyek tárgyát – adott esetben – ugyanezen jogsértő magatartás eltérő szempontjai alkotják, és
  - léteznek olyan egyértelmű és pontos szabályok, amelyek lehetővé teszik annak előírását, hogy mely cselekmények és mely mulasztások alkothatják a büntetőeljárások és a szankciók halmozásának tárgyát, és létezik arra irányuló együttműködés a különböző hatóságok között, amelynek értelmében a két eljárást kellően összehangoltan és időben egymáshoz közel folytatták le, és az adott esetben az időbeli sorrend szempontjából első eljárás alkalmával kiszabott szankciót figyelembe vették a második szankció értékelése során oly módon, hogy az ebből a halmozódásból eredő, az érintett személyekre vonatkozó terhek a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódnak, illetve a kiszabott szankciók összessége megfeleljen az elkövetett jogsértések súlyának.

### *A második kérdésről*

- 94 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a 2008/118 irányelv (10) preambulumbekzdése értelmében vett hátrányos megkülönböztetés tilalmának értelmezését kéri a Bíróságtól.



- 95 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e preambulumbekzdés értelmében, mivel a vámok beszedésére és visszatérítésére vonatkozó részletes szabályok hatással vannak a belső piac megfelelő működésére, meg kell felelniük a hátrányos megkülönböztetéstől mentes kritériumoknak.
- 96 Ugyanakkor sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy az alapeljárás a jövedéki adó beszedésének és visszatérítésének részletes szabályaira vonatkozik.
- 97 Sem ebből a határozatból, sem ezen iratokból nem tűnik ki, hogy a bolgár vámhatóság a Vinalt a hasonló helyzetben lévő más gazdasági szereplőktől eltérően kezelte volna.
- 98 Ennélfogva emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróság köteles magában az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejteni az alapeljárás ténybeli és jogszabályi hátterét, és a szükséges magyarázatokkal szolgálni az értelmezni kért uniós rendelkezések kiválasztásának okaira, és az e rendelkezések és az elé terjesztett ügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás közötti kapcsolatra (lásd ebben az értelemben: 2020. június 4-i C. F. [Adóellenőrzés] ítélet, C-430/19, EU:C:2020:429, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 99 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat, a második kérdését illetően – amelyet mint elfogadhatatlant el kell utasítani – nyilvánvalóan nem felel meg a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének c) pontjában támasztott követelményeknek.

## A költségekről

- 100 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

**A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 16. cikkének az arányosság elvével összefüggésben értelmezett (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jövedéki adóra vonatkozó rendelkezések nemzeti szabályozás által súlyosnak tekintett megsértése esetén – az ugyanazon tényállás miatt már kiszabott pénzügyi szankció mellett – előírja az adóraktár működési engedélyének visszavonását, amennyiben e visszavonás – különösen annak jogerős jellegére tekintettel – nem minősül a jogsértés súlyához képest aránytalan intézkedésnek.**

**Abban az esetben, ha e két szankció büntető jellegű, az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az ilyen nemzeti szabályozás, feltéve hogy:**

- e két szankció halmozásának lehetőségét jogszabály írja elő;

- a nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé az ugyanazon cselekmények miatti büntetőeljárást és szankcionálást ugyanazon jogsértés jogcímén, illetve ugyanazon célkitűzés elérése érdekében, hanem kizárólag eltérő jogszabályok jogcímén folytatott büntetőeljárások és kiszabott szankciók halmozásának lehetőségét írja elő;
- e büntetőeljárások és e szankciók olyan további célkitűzéseket követnek, amelyek tárgyát – adott esetben – ugyanezen jogsértő magatartás eltérő szempontjai alkotják, és
- léteznek olyan egyértelmű és pontos szabályok, amelyek lehetővé teszik annak előírását, hogy mely cselekmények és mely mulasztások alkothatják a büntetőeljárások és a szankciók halmozásának tárgyát, és létezik arra irányuló együttműködés a különböző hatóságok között, amelynek értelmében a két eljárást kellően összehangoltan és időben egymáshoz közel folytatták le, és az adott esetben az időbeli sorrend szempontjából első eljárás alkalmával kiszabott szankciót figyelembe vették a második szankció értékelése során oly módon, hogy az ebből a halmozódásból eredő, az érintett személyekre vonatkozó terhek a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódjanak, illetve a kiszabott szankciók összessége megfeleljen az elkövetett jogsértések súlyának.

Aláírások