



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2023. gada 14. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Akcīzes nodoklis – Direktīva 2008/118/EK – 16. pants – Akcīzes preču noliktavas režīms – Nosacījumi atļaujas piešķiršanai apstiprināta noliktavas turētāja akcīzes preču noliktavas izveidei un ekspluatācijai – Šo nosacījumu neievērošana – Atļaujas galīga anulēšanas un naudas soda kumulatīva piemērošana – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants – *Ne bis in idem* princips – Samērīgums

Lietā C-820/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2021. gada 9. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 28. decembrī, tiesvedībā

“Vinal” AD

pret

Direktor na Agentsia “Mitnitsi”,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), S. Rodins [*S. Rodin*] un O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*],

ģenerālvokāte: T. Čapeta [*T. Čapeta*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- “Vinal” AD vārdā – *N. Boshnakova-Dimova, advokat,*
- *Direktor na Agentsia “Mitnitsi” vārdā – P. Gerenski un P. Tonev,*
- Bulgārijas valdības vārdā – *M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova un L. Zaharieva, pārstāves,*

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

- Spānijas valdības vārdā – *I. Herranz Elizalde*, pārstāvis,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *A. Collabolletta*, *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Björkland* un *D. Drambozova*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt vienlīdzīgas attieksmes principu un Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 16. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp apstiprinātu noliktavas turētāju “*Vinal*” AD un *Direktor na Agentsia “Mitnitsi”* (Muitas aģentūras direktors, Bulgārija) par lēmumu, ar kuru pēdējais minētais anulējis akcīzes preču noliktavas darbības atļauju Direktīvas 2008/118 izpratnē smaga akcīzes nodokļa režīma pārkāpuma dēļ, par ko arī piemērots naudas sods.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2008/118

- 3 Direktīvas 2008/118 10., 15. un 16. apsvērumā bija teikts:
 - “(10) Nodokļa iekasēšanas un atmaksāšanas kārtība ietekmē iekšējā tirgus pienācīgu darbību, un tāpēc tai vajadzētu būt nediskriminējošai.
- [..]
- (15) Tā kā ražošanas un uzglabāšanas telpās nepieciešams veikt pārbaudes, lai nodrošinātu nodokļu parāda iekasēšanu, šādu pārbauzu atvieglošanai ir jāsaglabā kompetento iestāžu apstiprinātu noliktavu sistēma.
- (16) Jānosaka arī prasības, kas jāizpilda apstiprinātiem noliktavu turētājiem un tirgotājiem, kuriem nav apstiprināta noliktavas turētāja statusa.”

4 Direktīvas 2008/118 4. pantā bija paredzēts:

“Šajā direktīvā, kā arī tās īstenošanas noteikumos piemēro šādas definīcijas:

1) “apstiprināts noliktavas turētājs” ir fiziska vai juridiska persona, kurai dalībvalsts kompetentās iestādes devušas atļauju, veicot savu darbību, ražot, pārstrādāt, glabāt, saņemt vai sūtīt akcīzes preces saskaņā ar atliktās nodokļa maksāšanas režīmu akcīzes preču noliktavā;

[..]

11) “akcīzes preču noliktava” ir vieta, kur apstiprināts noliktavas turētājs, veicot savu darbību, ražo, pārstrādā, glabā, saņem vai nosūta akcīzes preces atliktās nodokļa maksāšanas režīmā, ievērojot īpašus noteikumus, ko noteikušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava.”

5 Saskaņā ar šīs direktīvas 7. panta 1. punktu akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic.

6 Minētās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunktā bija paredzēts:

“Par iekasējamā akcīzes nodokļa samaksu atbildīgā persona ir:

a) saistībā ar akcīzes preču novirzīšanu no atliktās nodokļa maksāšanas režīma, kā minēts 7. panta 2. punkta a) apakšpunktā:

i) apstiprināts noliktavas turētājs, reģistrēts saņēmējs vai jebkura cita persona, kas novirza akcīzes preces no atliktās nodokļa maksāšanas režīma vai kuras uzdevumā tā to dara, vai, ja notiek nelikumīga novirzīšana no akcīzes preču noliktavas, jebkura cita šajā novirzīšanā iesaistīta persona;

[..].”

7 Šīs pašas direktīvas 15. pants bija formulēts šādi:

“1. Katra dalībvalsts paredz noteikumus par to akcīzes preču ražošanu, pārstrādi un glabāšanu, uz kurām attiecas šī direktīva.

2. Ja akcīzes nodoklis nav samaksāts, akcīzes preču ražošana, pārstrāde un glabāšana notiek akcīzes preču noliktavā.”

8 Direktīvas 2008/118 16. pantā bija paredzēts:

“1. Lai apstiprināts noliktavas turētājs izveidotu un turētu akcīzes preču noliktavu, ir vajadzīga tās dalībvalsts kompetento iestāžu atļauja, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava.

Tādu atļauju dod atbilstīgi nosacījumiem, kurus attiecīgās iestādes ir pilnvarotas paredzēt, lai novērstu iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu.

2. Apstiprinātā noliktavas turētāja pienākumi ir šādi:

- a) vajadzības gadījumā iesniegt nodrošinājumu, kas sedz ar akcīzes preču ražošanu, pārstrādi un glabāšanu saistīto risku;
- b) ievērot tās dalībvalsts prasības, kuras teritorijā atrodas akcīzes preču noliktava;
- c) kārtot akcīzes preču krājumu un pārvietošanas uzskaiti katrai akcīzes preču noliktavai;
- d) ievest akcīzes preču noliktavā un uzskaitīt, līdzko pārvietošana ir beigusies, visas akcīzes preces, ko pārvieto, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, izņemot gadījumus, kad piemēro 17. panta 2. punktu;
- e) piekrist jebkurai pārraudzībai un krājumu kontrolei.

[..]”

- 9 Padomes Direktīvas (ES) 2020/262 (2019. gada 19. decembris), ar ko nosaka akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu (OV 2020, L 58, 4. lpp.), ar kuru ar 2023. gada 13. februāri atcelta Direktīva 2008/118, 15. panta 1. punktā ir paredzēti noteikumi, kas ir identiski Direktīvas 2008/118 16. panta 1. punkta noteikumiem.

Ieteikums 2000/789/EK

- 10 Komisijas Ieteikuma 2000/789/EK (2000. gada 29. novembris), ar ko nosaka pamatnostādnes par noliktavas saimnieku apstiprināšanu saskaņā ar Padomes Direktīvu 92/12/EEK attiecībā uz akcīzes precēm (OV 2000, L 314, 29. lpp.), 2. panta 1. punktā ir norādīts:

“Lai gan dalībvalstis tiek aicinātas piemērot stingrus kritērijus, lai piešķirtu atļaujas 1. pantā minētajām personām, būtu jāpanāk līdzsvars starp tirdzniecības atvieglošanu un kontroles efektivitāti.”

- 11 Šā ieteikuma 7. pantā ir precizēts:

“1. Apstiprinājums principā būtu jāanulē vai jāatsauc tikai nopietnu iemeslu dēļ un pēc tam, kad dalībvalstu kompetentās iestādes ir rūpīgi pārbaudījušas noliktavas saimnieka stāvokli.

2. Licenci var anulēt vai anulēt, piemēram, šādos gadījumos:

- nav ievēroti ar atļauju saistītie pienākumi,
- nepietiekami uzkrājumi pieprasītajai garantijai,
- atkārtota spēkā esošo noteikumu neievērošana,
- dalība noziedzīgos nodarījumos,
- izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai krāpšana nodokļu jomā.”

Bulgārijas tiesības

- 12 *Zakon za aktsizite i danachnite skladove* (Likums par akcīzes nodokli un akcīzes preču noliktavām), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “ZADS”), 3. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts, ka apstiprināti noliktavas turētāji un saskaņā ar šo likumu reģistrētās personas ir nodokļa maksātāji šā likuma izpratnē.
- 13 ZADS 4. panta 18. punkts ir formulēts šādi:
““Smags” ir pārkāpums, par kuru ir pieņemts galīgs lēmums par administratīvo sodu, ar kuru ir uzlikts naudas sods, kas pārsniedz 15 000 [Bulgārijas levu (BGN), aptuveni 7600 EUR].”
- 14 ZADS 47. panta 1. punktā ir noteikts:
“Apstiprināts noliktavas turētājs var būt persona, kas:
[..]
5. nav izdarījusi smagu vai atkārtotu pārkāpumu šā likuma izpratnē, izņemot gadījumus, kad administratīvais process ir beidzies līdz ar vienošanās noslēgšanu.”
- 15 ZADS 53. panta 1.–4. punktā ir paredzēts:
“(1) Akcīzes preču noliktavas darbības atļauja izbeidzas:
[..]
3. līdz ar atļaujas anulēšanu;
[..]
(2) Akcīzes preču noliktavas darbības atļauju anulē, ja:
1. apstiprinātais akcīzes preču noliktavas turētājs vairs neatbilst 47. pantā minētajiem nosacījumiem; [..]
[..]
(3) Licence beidzas ar Muitas aģentūras direktora lēmumu, kas ir provizoriski izpildāms no izsniegšanas dienas, ja vien tiesa nenolemj citādi.
(4) Lēmumu atbilstoši 3. punktam var pārsūdzēt *Administrativnoprotsesualen kodeks* [(Administratīvā procesa kodekss)] paredzētajā kārtībā.”
- 16 ZADS 107.h panta 1. punktā ir noteikts:
“Pirms lēmuma par administratīvā soda piemērošanu pieņemšanas un ne vēlāk kā 30 dienas pēc tam, kad ir iesniegta darbība, kurā konstatēts pārkāpums šā likuma izpratnē, iestāde, kura ir pilnvarota piemērot administratīvu sodu, un pārkāpuma izdarītājs var noslēgt vienošanos par administratīvā pārkāpuma procesa – ar soda piemērošanu – izbeigšanu, ja vien pārmestā darbība nav uzskatāma par noziedzīgu nodarījumu.”

17 ZADS 112. panta 1. punktā ir noteikts:

“Personai, kura, būdama akcīzes nodokļa maksātājs, nepiemēro akcīzes nodokli, uzliek naudas sodu, kura apmērs atbilst divkārtšai nepiemērotā akcīzes nodokļa summai, tomēr tas nav mazāks par 500 levām (BGN).”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 *Vinal* ir Bulgārijā reģistrēta sabiedrība, kurai ir akcīzes preču noliktavas darbības atļauja, kas tai ļauj ražot, uzglabāt, saņemt un nosūtīt akcīzes preces, proti, alkoholu.

19 2017. gadā attiecībā uz šo sabiedrību tika veikta nodokļu revīzija.

20 2017. gada 22. decembrī Bulgārijas muitas administrācija izdeva paziņojumu par nodokļa uzrēķinu 4261,89 BGN (aptuveni 2180 EUR) apmērā par laikposmu no 2012. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 3. maijam. Šis lēmums netika apstrīdēts, un 2018. gada 5. janvārī tas kļuva galīgs.

21 Turklāt attiecībā uz laikposmu no 2017. gada 3. maija līdz 10. maijam Bulgārijas muitas administrācija arī atzina, ka minētā sabiedrība ir izdarījusi administratīvu pārkāpumu, proti, nav izpildījusi pienākumu piemērot maksājamo akcīzes nodokli.

22 Bulgārijas muitas administrācija šā iemesla dēļ 2018. gada 24. janvārī, pamatojoties uz ZADS 112. panta 1. punktu, uzlika *Vinal* naudas sodu divkārtšas nepiemērotā akcīzes nodokļa summas apmērā, proti, 248 978 BGN (aptuveni 128 000 EUR).

23 Šis sods tika apstiprināts ar 2020. gada 16. janvāra spriedumu, kas ir kļuvis galīgs.

24 Muitas aģentūras direktors 2020. gada 11. februārī uz šā galīgā sprieduma pamata anulēja sabiedrībai *Vinal* piešķirtās akcīzes preču noliktavas darbības atļauju.

25 Šī sabiedrība iesniedza *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) pieteikumu par šā lēmuma atcelšanu.

26 Minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai piemērojamie valsts tiesību akti ir saderīgi ar Savienības tiesību, konkrētāk – Direktīvas 2008/118, normām.

27 Šādos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Kā ir jāinterpretē [Direktīvas 2008/118/EK] 16. panta 1. punkts, ciktāl tajā ir paredzēts, ka atļauja izveidot un turēt akcīzes preču noliktavu ir atkarīga no tādu nosacījumu izpildes, kurus attiecīgās iestādes var noteikt, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai krāpšanu nodokļu jomā, [un] kādam ir jābūt šo nosacījumu saturam, lai varētu sasniegt nodokļu nemaksāšanas vai stāvokļa ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas mērķus?

2) Kā ir jāinterpretē “nediskriminējoša kārtība” [Direktīvas 2008/118] [10. apsvēruma] izpratnē?

- 3) Kā ir jāinterpretē minētās normas, tajā skaitā vai tās ir jāinterpretē tādējādi, ka tās pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā ZADS 53. panta 1. punkta 3. apakšpunkts kopsakarā ar tā 47. panta 1. punkta 5. apakšpunktu, kurā paredzēta atļaujas turpmākai darbībai [nekavējoša beznosacījuma] anulēšana uz nenoteiktu laiku – papildus par to pašu pārkāpumu jau uzliktam sodam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un trešo jautājumu

- 28 Ar pirmo un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Direktīvas 2008/118 16. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēta akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšana gadījumā, kad izdarīts akcīzes nodokļa režīma pārkāpums, kas saskaņā ar šīs valsts tiesisko regulējumu ir uzskatāms par smagu, un kad par to pašu pārkāpumu jau piemērots naudas sods.
- 29 Jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/118 15. panta 1. punktu katra dalībvalsts nosaka savus noteikumus par akcīzes preču ražošanu, pārstrādi un glabāšanu, ievērojot šos noteikumus, turklāt 15. panta 2. punktā ir norādīts, ka akcīzes preču ražošana, pārstrāde un glabāšana, atliekot akcīzes nodokli, notiek akcīzes preču noliktavā.
- 30 Attiecībā uz šādas noliktavas atļaujas piešķiršanas kārtību, pirmām kārtām, Direktīvas 2008/118 16. panta 1. punkta pirmajā daļā ir precizēts, ka, lai apstiprināts noliktavas turētājs varētu atvērt un ekspluatēt akcīzes preču noliktavu, ir nepieciešama tās dalībvalsts kompetento iestāžu atļauja, kurā atrodas akcīzes preču noliktava, un, otrām kārtām, tā otrajā daļā ir precizēts, ka šādas atļaujas piešķiršana ir atkarīga no “nosacījumiem, ko iestādes ir tiesīgas noteikt, lai novērstu [jebkādu] iespējamu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu”.
- 31 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka Direktīvas 2008/118 piemērošanas jomā krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas novēršana ir gan Savienības tiesībām, gan dalībvalstu tiesībām kopējs vispārīgs mērķis. Proti, pirmkārt, pēdējām minētajām ir tiesiski pamatotas intereses veikt atbilstīgus pasākumus, lai aizsargātu savas finansiālās intereses, un, otrkārt, cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un eventuālu ļaunprātīgu izmantošanu ir šai direktīvai izvirzītais mērķis, kā apliecināts tās 15. un 16. apsvērumā un 16. pantā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 13. janvāris, *MONO*, C-326/20, EU:C:2022:7, 28. un 32. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 25. punkts).
- 32 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka gan sabiedrībai *Vinal* uzliktais naudas sods, gan tai piešķirtās akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšana tika piemēroti tādēļ, ka tā bija izdarījusi akcīzes nodokļa režīma pārkāpumu, kas valsts tiesiskajā regulējumā ir atzīts par smagu. Aizliegums izdarīt šādu pārkāpumu pēc būtības atbilst vienam no nosacījumiem, ko iestādes var izvirzīt, lai novērstu jebkādu eventuālu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu Direktīvas 2008/118 16. panta 1. punkta izpratnē.
- 33 Turklāt jānorāda, ka nedz no Direktīvas 2008/118 16. panta 1. punkta formulējuma, nedz no tā mērķa, nedz arī no citām šīs direktīvas normām neizriet, ka ar to nebūtu saderīga šāda sodu sistēma.

- 34 Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet arī tas, ka tad, ja piemērojamo sodu jomā Savienības tiesību akti nav saskaņoti un ja dalībvalstīm ir kompetence izvēlēties tādus ar šādiem tiesību aktiem izveidotā regulējumā paredzēto nosacījumu neizpildes gadījumā piemērojamos sodus, kas tām šķiet atbilstīgi, tām ir pienākums savas kompetences īstenošanā ievērot Savienības tiesību normas un vispārējos Savienības tiesību principus, kuru vidū īpaša loma ir *ne bis in idem* principam, kas nostiprināts Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 50. pantā, un samērīguma principam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 13. janvāris, *MONO*, C-326/20, EU:C:2022:7, 34. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell’Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 36. punkts).
- 35 Šajā ziņā jāatgādina, ka pat ja – formāli raugoties – iesniedzējtiesas jautājums attiecas tikai uz Direktīvas 2008/118 16. panta 1. punkta interpretāciju, šis apstāklis nav šķērslis tam, lai Tiesa sniegtu visu Savienības tiesību normas interpretācijai nozīmīgo informāciju, kas var būt noderīga iesniedzējtiesai, kad tā taisīs spriedumu tās izskatāmajā lietā – neatkarīgi no tā, vai iesniedzējtiesai savu jautājumu formulējumā uz to ir atsaukusies. Šajā ziņā Tiesai no dalībvalsts tiesas iesniegtās informācijas, it īpaši no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu pamatojuma, ņemot vērā strīda priekšmetu, ir jākonstatē, kuru Savienības tiesību normu interpretācija ir nepieciešama (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell’Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 19. punkts).

Par “ne bis in idem” principu

- 36 Attiecībā uz Hartas 50. panta piemērošanu pamatlietā ir jāatgādina, ka tās piemērošanas joma, ciktāl runa ir par dalībvalstu rīcību, ir noteikta Hartas 51. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru Hartas noteikumi uz dalībvalstīm attiecas vienīgi tad, kad tās īsteno Savienības tiesību aktus, un tādējādi šī norma apstiprina Tiesas pastāvīgās judikatūras atziņu, ka Savienības tiesību sistēmā garantētās pamattiesības ir jāpiemēro visās situācijās, kuras reglamentētas Savienības tiesībās, taču ne ārpus šādām situācijām (spriedums, 2019. gada 19. novembris, A. K. u.c. (Augstākās tiesas Disciplinārlietu palātas neatkarība), C-585/18, C-624/18 un C-625/18, EU:C:2019:982, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar abiem pamatlietā aplūkojamajiem pasākumiem ir paredzēts sods par to valsts tiesību normu pārkāpšanu, kuras ietilpst akcīzes nodokļa režīmā un ar kurām ir nodrošināta Direktīvas 2008/118 transponēšana.
- 38 Līdz ar to, kad dalībvalsts veic šādus pasākumus, tā īsteno – Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē – šo direktīvu un tātad Savienības tiesību normas. Tādēļ ir jāievēro Hartas normas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 26. punkts).
- 39 Hartas 50. pantā ir noteikts, ka “nevienu nedrīkst [...] tiesāt vai sodīt krimināllietā par nodarījumu, par kuru viņš saskaņā ar tiesību aktiem [Eiropas] Savienībā jau ticis attaisnots vai notiesāts ar galīgu spriedumu”.
- 40 Ar *ne bis in idem* principu, kas atgādināts šajā normā, ir aizliegts par tiem pašiem nodarījumiem to pašu personu kumulatīvi saukt pie [...] krimināltiesiska rakstura atbildības un piemērot krimināltiesiska rakstura sodus (spriedums, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 41 Ir jāatgādina, ka *ne bis in idem* principa piemērošana ir pakļauta diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, ir jāpastāv iepriekšējam galīgam [no]lēmumam (*bis* nosacījums) un, otrkārt, uz vieniem un tiem pašiem nodarījumiem attiecas iepriekšējs lēmums un vēlāka kriminālvajāšana vai nolēmumi (*idem* nosacījums) (spriedumi, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 28. punkts, un 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 51. punkts).
- 42 *Idem* nosacījums nozīmē, ka būtiskajiem faktiem it jābūt identiskiem, nevis tikai līdzīgiem. Būtisko faktisko apstākļu identiskums ir uzskatāms par tādu konkrētu apstākļu kopumu, kas izriet no notikumiem, kuri būtībā ir tie paši, jo tie attiecas uz vienu un to pašu pārkāpēju un ir savstarpēji nedalāmi saistīti laikā un telpā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 36. un 37. punkts).
- 43 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkojamie pasākumi tika veikti attiecībā uz vienu un to pašu juridisko personu, proti, *Vinal*, un par vieniem un tiem pašiem faktiem.
- 44 Attiecībā uz *bis* nosacījumu ir jāatgādina: lai tiesas nolēmumu varētu uzskatīt par tādu, ar kuru ir pieņemts galīgs nolēmums par faktiem, kas izvērtēti citā procesā, ir nepieciešams ne tikai tas, lai šis nolēmums būtu kļuvis galīgs, bet arī tas, lai tas būtu pieņemts pēc lietas izskatīšanas pēc būtības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 29. punkts).
- 45 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm, šķiet, izriet, ka tas tā ir, jo lēmums par akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšanu tika pieņemts pēc tam, kad lēmums, ar kuru bija uzlikts naudas sods un kurš tika pieņemts pēc lietas izskatīšanas pēc būtības, bija kļuvis galīgs.
- 46 Lai šajā kontekstā noskaidrotu Hartas 50. panta piemērojamību, ir jākonstatē, vai pamatlietā aplūkojamie pasākumi, proti, naudas sods, kas uzlikts uz *ZADS* 112. panta 1. punkta pamata, un akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšana, pamatojoties uz *ZADS* 53. panta 2. punkta 1. apakšpunktu kopsakarā ar tā 47. pantu, ir kvalificējami kā “sods krimināllietā” Hartas izpratnē.
- 47 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, piemērojot *ne bis in idem* principu, sodu krimināltiesiskais raksturs ir atkarīgs no trim kritērijiem. Pirmais kritērijs ir attiecīgā noziedzīgā nodarījuma juridiskā kvalifikācija valsts tiesībās, otrais ir pats noziedzīgā nodarījuma veids, un trešais – soda, ko attiecīgajai personai varētu piespriet, smaguma pakāpe (spriedumi, 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 27. punkts, un 2023. gada 4. maijs, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, 38. punkts).
- 48 Šajā gadījumā attiecībā uz pirmo kritēriju no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka, pamatojoties uz Bulgārijas tiesību aktiem, pamatlietā aplūkojamie pasākumi ir kvalificējami kā administratīvie sodi.
- 49 Tomēr neatkarīgi no valsts tiesību aktos paredzētās kriminālvajāšanas un kriminālsodu kvalifikācijas Hartas 50. pants attiecas uz vajāšanu un sodiem, kas būtībā uzskatāmi par kriminālsodiem, ja vien tie atbilst abiem pārējiem šā sprieduma 47. punktā minētajiem kritērijiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 29. punkts, un 2023. gada 4. maijs, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, 41. punkts).
- 50 Attiecībā uz otro kritēriju – pārkāpuma būtību – ir jāpārlicinās, vai aplūkojamajam pasākumam ir represīvs mērķis, un tas vien, ka šim sodam ir arī preventīvs mērķis, neliedz to kvalificēt kā kriminālsodu. Proti, kriminālsodi būtībā ir vērsti gan uz prettiesisku darbību sodīšanu, gan uz to

novēršanu. Savukārt pasākumam, ar kuru tikai tiek atļidzināts attiecīgā pārkāpuma rezultātā radītais kaitējums, nepiemīt krimināltiesisks raksturs (spriedumi, 2021. gada 22. jūnijs, Latvijas Republikas Saeima (Pārkāpumu uzskaites punkti), C-439/19, EU:C:2021:504, 89. punkts; 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 30. punkts; un 2023. gada 4. maijs, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 42. punkts).

- 51 Šajā gadījumā naudas sodam un lēmumam anulēt akcīzes preču noliktavas darbības atļauju, šķiet, ir gan preventīvs mērķis, gan mērķis sodīt par akcīzes nodokļa režīma pārkāpumiem, un ar tiem nav paredzēts atļidzināt ar pārkāpumiem radīto kaitējumu.
- 52 Tomēr jāuzsver, ka tāds konkrēts lēmums anulēt akcīzes preču noliktavas darbības atļauju kā ZADS 53. panta 2. punktā paredzētais ietilpst tādu akcīzes preču aprites režīmā, kurām piemēro atlikto nodokļa maksāšanu, kas ieviesta ar Direktīvu 2008/118 un ko veic galvenokārt apstiprināti noliktavu turētāji (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, 31. punkts). Proti, no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka tāds jautājums var attiekties tikai uz saimnieciskās darbības subjektiem, kuriem ir piešķirta atļauja darboties kā apstiprinātam akcīzes preču noliktavas turētājam šīs direktīvas izpratnē, un tādējādi tiem tiek liegts izmantot priekšrocības, kas izriet no šādas atļaujas (pēc analogijas skat. spriedumu, 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 32. punkts).
- 53 Tātad lēmums anulēt akcīzes preču noliktavas darbības atļauju attiecas nevis uz plašu sabiedrību kopumā, bet gan uz konkrētas kategorijas adresātiem, kuriem, tā kā tie veic darbību, kas īpaši reglamentēta Savienības tiesību normās, ir jāizpilda konkrēti nosacījumi, jo tas ir nepieciešams, lai varētu izmantot atļauju, ko izsniedz dalībvalsts un kas tiem piešķir konkrētas priekšrocības. Līdz ar to iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda, vai šāds lēmums liedz *Vinal* izmantot šīs priekšrocības – ar tādu pamatojumu, ka kompetentā administratīvā iestāde ir atzinusi, ka šīs atļaujas piešķiršanas nosacījumi vairs nav izpildīti, un tas liecinātu par labu konstatējumam, ka šim lēmumam nav represīva mērķa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 33. punkts).
- 54 Turpretī no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka sabiedrībai *Vinal* uzliktais naudas sods būtu piemērojams tikai saimnieciskās darbības subjektiem, kuriem piešķirta atļauja darboties kā apstiprinātam akcīzes preču noliktavas turētājam, un līdz ar to šā sprieduma 52. un 53. punktā izklāstītie apsvērumi uz to nebūtu attiecināmi.
- 55 Attiecībā uz trešo kritēriju – piemērotā soda smaguma pakāpi – ir konstatējams, ka šī smaguma pakāpe ir jāvērtē atkarībā no attiecīgajās tiesību normās paredzētā maksimālā soda (spriedums, 2023. gada 4. maijs, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 46. punkts).
- 56 Šajā gadījumā, pirmkārt, tas, ka naudas soda apmērs nevar būt mazāks par 500 BGN (aptuveni 250 EUR), ka tas sistemātiski atbilst nepiemērotās nodokļa summas divkārtšam apmēram un ka pamatlietā aplūkojamais dalībvalsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēts šā apmēra maksimums, un līdz ar to šajā gadījumā uzlikts sods, kura apmērs ir ekvivalents aptuveni 128 000 EUR, liecina par šā soda smagumu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2023. gada 4. maijs, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, 48. punkts), kas varētu būtu pietiekams, lai to kvalificētu kā sodu ar kriminālsoda iezīmēm.

- 57 Šajā ziņā jāatgādina, ka naudas sods 30 % apmērā no maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summas – papildus šā nodokļa samaksai – var tikt uzskatīts par sodu ar īpaši augstu smaguma pakāpi un tas varētu apstiprināt novērtējumu, ka šādam sodam piemīt kriminālsoda iezīmes Hartas 50. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 33. punkts).
- 58 Otrkārt, lai gan akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšanai vienīgās sekas, protams, ir liegt attiecīgajam apstiprinātajam noliktavas turētājam izmantot ar akcīzes preču noliktavas režīmu saistītās priekšrocības un neliedz šim noliktavas turētājam turpināt veikt saimniecisko darbību, kurai nav nepieciešama šāda atļauja (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 37. punkts), šādas anulēšanas sekas nupat minētajam tomēr ir smagas, jo citastarp šā pasākuma iedarbība nav ierobežota laikā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 4. maijs, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, 47. punkts).
- 59 No iepriekš minētā izriet, ka abi pamatlietā aplūkojamie pasākumi var būt uzskatāmi par sodu ar kriminālsoda iezīmēm, tomēr par to būtu jāpārlicinās iesniedzējtiesai, balstoties uz iepriekš izklāstītajām norādēm.
- 60 Ja tas tā būtu, to kumulēta piemērošana tādējādi radītu Hartas 50. pantā garantēto pamattiesību ierobežojumu.
- 61 Tātad, ja iesniedzējtiesa, pabeigusi iepriekš atgādināto nosacījumu izpildes pārbaudi, uzskatītu, ka abu pamatlietā aplūkojamo pasākumu kumulēšana ir Hartas 50. pantā garantēto pamattiesību ierobežojums, tai būtu jākonstatē, vai šis ierobežojums, pamatojoties uz Hartas 52. panta 1. punktu, tomēr varētu tikt uzskatīts par attaisnojamu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 40. punkts, un 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 58. un 59. punkts).
- 62 Saskaņā ar Hartas 52. panta 1. punkta pirmo teikumu visiem Hartā atzīto tiesību un brīvību izmantošanas ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos un tajos ir jārespektē šo tiesību un brīvību būtība. Kā noteikts minētā 1. punkta otrajā teikumā, ievērojot samērīguma principu, ierobežojumus šīm tiesībām un brīvībām drīkst noteikt vienīgi tad, ja tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārējas nozīmes mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.
- 63 Šajā gadījumā, runājot, pirmkārt, par Hartas 52. panta 1. punkta pirmajā teikumā minētajiem nosacījumiem, pirmām kārtām, ir jānorāda, ka prasības, ka iespējamībai kumulēt sodus ir jābūt paredzētai tiesību aktos, šķiet izpildītas, jo *ZADS* tekstā ir tieši formulēts, ka citastarp gadījumā, kad izdarīts akcīzes nodokļa režīma pārkāpums, kas uzskatāms par smagu, ir paredzēta abu pamatlietā aplūkojamo pasākumu kumulatīva piemērošana.
- 64 Otrām kārtām, no judikatūras izriet arī tas, ka iespējamība kumulatīvi saukt pie atbildības un piemērot sodus Hartas 50. panta būtībai atbilst vienīgi tad, ja valsts tiesiskajā regulējumā nav ļauts saukt pie atbildības un sodīt par vieniem un tiem pašiem faktiskiem pārkāpumiem vai lai sasniegtu vienu un to pašu mērķi, bet ir paredzēta vienīgi iespējamība kumulatīvi saukt pie atbildības un piemērot sodus, pamatojoties uz dažādiem tiesiskajiem regulējumiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 43. punkts, un 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 63. punkts).

- 65 Šajā gadījumā tāds nosacījums, šķiet, ir izpildīts, jo abiem pamatlietā aplūkojamajiem pasākumiem nav viena un tā paša tvēruma, proti, darbības atļaujas anulēšana attiecas tikai uz dažiem pārkāpumiem, par kuriem ir piemērots naudas sods, un katram no šiem sodiem ir cits mērķis.
- 66 Otrkārt, attiecībā uz Hartas 52. panta 1. punkta otrajā teikumā minētajiem nosacījumiem, tostarp nosacījumu, ka sodu sistēmai ir jāatbilst vispārējo interešu mērķim, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkojamā sistēma faktiski atbilst šādam mērķim, jo tās mērķis ir nodrošināt pareizu darbību ne tikai speciālajam akcīzes nodokļa atlikšanas režīmam, kas balstīts uz pārvaldes iestāžu un saimnieciskās darbības subjektu augstu savstarpējo uzticēšanos, bet – vispārīgāk – arī cīnīties it īpaši pret krāpšanu nodokļu jomā, kas turklāt atbilst Direktīvas 2008/118 mērķim (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle, C-126/15, EU:C:2017:504, 59. punkts).
- 67 Ņemot vērā svarīgumu, kāds Savienības tiesību aktos piedēvēts šim vispārējo interešu mērķim, saukšanas pie kriminālatbildības un kriminālsodu uzlikšanas kumulēšana ir attaisnojama, ja šādi saukšanas pie atbildības un sodiem šāda mērķa sasniegšanas nolūkā ir izvirzīti arī papildu mērķi, kas attiecīgā gadījumā var attiekties uz šīs pašas attiecīgās rīcības, proti, pārkāpuma, dažādiem aspektiem (pēc analogijas skat. spriedumus, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 44. punkts; 2018. gada 20. marts, *Garlsson Real Estate* u.c., C-537/16, EU:C:2018:193, 46. punkts; 2018. gada 20. marts, *Di Puma* un *Zecca*, C-596/16 un C-597/16, EU:C:2018:192, 42. punkts; kā arī 2022. gada 22. marts, *Nordzucker* u.c., C-151/20, EU:C:2022:203, 52. punkts).
- 68 Tas *a priori* ir sakāms par pamatlietā aplūkojamo valsts tiesisko regulējumu. Proti, šķiet tiesiski pamatoti, ka dalībvalsts vēlas, pirmām kārtām, atturēt no akcīzes nodokļa nepiemērošanas un sodīt par to ar pietiekoši lielu naudas sodu, un, otrām kārtām, atturēt no smagiem šo režīmu reglamentējošo noteikumu pārkāpumiem un sodīt par tiem, uzliekot papildsodu, kāds varētu būt darbības atļaujas anulēšana apstiprinātam noliktavas turētājam, kurš nav izpildījis savus pienākumus (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 45. punkts). Kā izriet, piemēram, no Bulgārijas valdības iesniegtajiem apsvērumiem, šis otrais pasākums atspoguļo to, ka muitas administrācijas vairs nepaļaujas uz to, ka tiks ievēroti ar akcīzes preču noliktavas – Direktīvas 2008/118 izpratnē – darbību saistītie noteikumi, un tās vēlmi izvairīties no recidīva riska.
- 69 Visbeidzot, attiecībā uz samērīguma principa ievērošanu ir jāatgādina: no tā izriet, ka valsts tiesiskajā regulējumā paredzētā saukšanas pie atbildības un sodu kumulēšana nedrīkst pārsniegt to, kas ir pienācīgs un nepieciešams, lai sasniegtu šā tiesiskā regulējuma leģitīmos mērķus, un, ja ir iespējams izvēlēties starp vairākiem lietderīgiem pasākumiem, jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais, un tā radītie traucējumi nedrīkst būt nesamērīgi ar sasniedzamajiem mērķiem (spriedumi, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 48. punkts; 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 66. punkts; un 2023. gada 4. maijs, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, 56. punkts).
- 70 Pirmām kārtām, attiecībā uz šādas kumulācijas atbilstīgumu jānorāda, ka, lai sodam būtu reāli atturoša iedarbība, ir nepieciešams, lai pārkāpuma izdarītājiem būtu faktiski liegta iespēja gūt saimnieciskas priekšrocības no akcīzes nodokļa režīma pārkāpšanas un lai sodi dotu iespēju radīt sekas, kas samērīgas ar pārkāpumu smagumu, un tādējādi iedarbīgi atturētu jebkuru personu no tādu pašu pārkāpumu izdarīšanas (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 44. punkts).

- 71 Šķiet, tas ir sakāms arī par tādu sistēmu kā pamatlietā aplūkojamā, kas liedz ieinteresētajai personai saņemt divkāršu nepiemērotā akcīzes nodokļa summu, kā arī izmantot ar akcīzes preču noliktavu saistītā atliktās šā nodokļa maksāšanas režīma priekšrocības.
- 72 Turklāt šāda sistēma var būtiski vājināt vai pat izslēgt ekonomikas apsvērumus, kas varētu mudināt apstiprināto noliktavas turētāju neievērot akcīzes nodokļa režīmu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 45. punkts).
- 73 Tādējādi, šķiet, šī sistēma, pirmkārt, spēj neitralizēt finansiālās priekšrocības, kas gūtas ar šāda pārkāpuma palīdzību un, otrkārt, rosināt apstiprinātos noliktavas turētājus ievērot akcīzes nodokļa režīmu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 46. punkts), bet arī ierobežot recidīva riskus, kuri smagu pārkāpumu gadījumā ir uzskatāmi par lieliem.
- 74 Tātad tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkojamais šķiet noderīgs, lai sasniegtu izvirzīto, tiesiski pamatoto mērķi – cīņu pret eventuālu krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 47. punkts).
- 75 Otrām kārtām, attiecībā uz šādas saukšanas pie atbildības un sodu kumulēšanas absolūto nepieciešamību, konkrētāk ir jāizvērtē, vai pastāv skaidri un precīzi noteikumi, kas dod nodokļa maksātājiem iespēju prognozēt, par kādām darbībām vai bezdarbību tos var kumulatīvi saukt pie atbildības un sodīt, kā arī iespēju nodrošināt dažādu iestāžu pasākumu koordinēšanu, vai abi procesi ir notikuši pietiekoši koordinēti un tuvināti laika ziņā un vai sods, kas attiecīgā gadījumā uzlikts procesā, kurš hronoloģiski noticis vispirms, tika ņemts vērā, apsverot otro sodu, un līdz ar to – vai slogs, kas attiecīgajai personai izriet no šādas kumulēšanas, nepārsniedz to, kas ir absolūti nepieciešams, un visi piemērotie sodi atbilst izdarīto pārkāpumu smagumam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 22. marts, *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, 51. punkts, un 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 67. punkts).
- 76 Vēl jāprecizē, ka prasības, ka iestādei, novērtējot otro sodu, ir jāņem vērā pirmais sods, bez izņēmuma attiecas uz visiem kumulatīvi uzliktajiem sodiem un līdz ar to gan uz tāda paša veida sodu kumulēšanu, gan uz dažādu veidu sodu, piemēram, naudas sodu un sodu, kas ierobežo tiesības veikt konkrētu profesionālo darbību, kumulēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 5. maijs, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, 50. punkts).
- 77 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, šķiet, izriet, ka pamatlietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā skaidri un precīzi ir paredzēts, kādos apstākļos par akcīzes nodokļa režīma pārkāpumu var tikt kumulatīvi piemērots naudas sods un akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšana, tomēr tas būtu jāizvērtē iesniedzējtiesai. Turklāt nešķiet, ka no šiem lietas materiāliem izrietētu, ka šos divus pasākumus būtu veikušas dažādas iestādes, kuru darbības būtu jākoordinē.
- 78 Ņemot to vērā, no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet arī tas, ka muitas administrācijai ir likumisks pienākums anulēt akcīzes preču noliktavas darbības atļauju, ja, kā tas ir šajā gadījumā, attiecībā uz apstiprinātu noliktavas turētāju ir pieņemts galīgs lēmums, ar kuru tam uzlikts naudas sods virs 15 000 BGN (aptuveni 7600 EUR), un šāda summa, kā atgādināts šā sprieduma 56. punktā, automātiski tiek noteikta divkāršā apmērā no nepiemērotās akcīzes nodokļa summas.

- 79 No tā izriet, ka, neskarot iesniedzējtiesai veicamo pārbaudi, nešķiet, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkojamais otrā soda izvērtēšanā ļautu ņemt vērā tikai pirmā soda smagumu, nedz arī tas, ka iestāde tikai novērtē, vai šo abu sodu kumulēšana katrā atsevišķā gadījumā ir ierobežota un absolūti nepieciešama.
- 80 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka tad, ja naudas sods un lēmums anulēt akcīzes preču noliktavas darbības atļauju ir uzskatāmi par sodiem ar kriminālsoda iezīmēm, Hartas 50. pants var liegt piemērot lēmumu, ar kuru anulēta *Vinal* akcīzes preču noliktavas darbības atļauja un kura tiesiskums ir apšaubīts iesniedzējtiesā, bet par to būtu jāpārlicinās iesniedzējtiesai.

Par samērīguma principu

- 81 Pat pieņemot, ka naudas sods vai lēmums par akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšanu nav uzskatāms par kriminālsodu Hartas 50. panta izpratnē un ka līdz ar to šis pants nekādā gadījumā nevar liegt šos abus pasākumus piemērot kumulatīvi, šajā anulēšanas lēmumā – iesniedzējtiesā izskatāmā strīda priekšmets – vēl būtu jāievēro samērīguma princips, kas ir Savienības tiesību vispārējais princips.
- 82 Šis princips uzliek dalībvalstīm pienākumu izmantot līdzekļus, kuri, vienlaikus dodot iespēju efektīvi sasniegt valsts tiesību aktos izvirzītos mērķus, nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams un kas pēc iespējas mazāk skar citus attiecīgajos Savienības tiesību aktos noteiktos mērķus un principus. Tiesas judikatūrā šajā ziņā ir precizēts, ka tad, ja ir iespēja izvēlēties no vairākiem atbilstīgiem pasākumiem, jāizvēlas vismazāk ierobežojošais, un radītajām neērtībām ir jābūt samērīgām ar sasniedzamajiem mērķiem (spriedumi, 1990. gada 13. novembris, *Fedesa* u.c., C-331/88, EU:C:1990:391, 13. punkts; kā arī 2023. gada 23. marts, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, 71. punkts).
- 83 Konkrētāk – lai novērtētu, vai kāds sods atbilst samērīguma principam, citastarp ir jāņem vērā tā pārkāpuma būtība un smaguma pakāpe, kuru paredzēts sodīt ar šo sodu (pēc analogijas skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414, 38. punkts).
- 84 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka muitas administrācija akcīzes preču noliktavas darbības atļauju anulē, ja apstiprināts noliktavas turētājs nav izpildījis valsts tiesiskajā regulējumā ietvertos darbības atļaujas saņemšanas nosacījumus, un ka citastarp tā tas ir tad – kā šajā gadījumā –, kad šis noliktavas turētājs ir izdarījis pārkāpumu, kurš valsts tiesību normās ir kvalificēts kā “smags” un par kuru ir uzlikts galīgs naudas sods.
- 85 Saskaņā ar *ZADS* 4. panta 18. punktu akcīzes nodokļa režīma pārkāpums ir kvalificējams kā “smags”, ja šāda akcīzes nodokļa režīma neievērošanas dēļ ir uzlikts naudas sods apmērā virs 15 000 BGN (aptuveni 7600 EUR).
- 86 Tā kā, pamatojoties uz *ZADS* 112. panta 1. punktu, pamatlietā aplūkojamo naudas sodu ikvienā gadījumā nosaka divkārtšā nepiemērotā akcīzes nodokļa summas apmērā, šķiet, ka līdz ar to, pamatojoties uz valsts tiesību normām, akcīzes nodokļa režīma pārkāpums ir kvalificējams kā “smags”, un tas automātiski izraisa darbības atļaujas anulēšanu ikreiz, kad šis pārkāpums, par kuru uzlikts naudas sods, attiecas uz nepiemērotā akcīzes nodokļa summu, kas pārsniedz 7500 BGN (aptuveni 3800 EUR) un kas raksturīga konkrēta smaguma krāpšanai.

- 87 Tomēr jāņem vērā arī tāda anulēšanas pasākuma kā pamatlietā aplūkojamais eventuālais iespaids uz apstiprinātā noliktavas turētāja tiesiski pamatoto interesi veikt saimniecisko darbību (pēc analogijas skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Agenzia delle dogane e dei monopoli* un *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-452/20, EU:C:2022:111, 48. punkts).
- 88 Šajā ziņā jāatgādina – kā jau uzsvērts šā sprieduma 58. punktā –, ka darbības atļaujas anulēšanas sekas apstiprināta noliktavas turētāja saimnieciskajai darbībai šķiet smagas, jo šāda anulēšana laika ziņā nav ierobežota.
- 89 Turklāt un it īpaši no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums neļauj ieinteresētajai personai pēc tam iegūt jaunu darbības atļauju.
- 90 Bulgārijas valdība šajā ziņā apgalvo, ka šis aizliegums ir attaisnojams ar nepieciešamību izvairīties no recidīva riska. Tomēr, lai gan nešķiet nepamatoti, ka apstiprinātam noliktavas turētājam, kurš piedalījies, piemēram, liela mēroga krāpšanā, tiktu galīgi liegts izmantot ar akcīzes preču noliktavu saistīto tiesību apturēšanas režīmu, tas ne vienmēr tā būs mazāk smagu pārkāpumu gadījumā.
- 91 No tā izriet – pat ja ar akcīzes preču noliktavu saistīto tiesību apturēšanas režīma priekšrocību liegšana, šķiet, ir pasākums, kas samērīgs ar tāda pārkāpuma smagumu kā *ZADS* 53. panta 2. punkta 1. apakšpunktā minētais, tomēr iesniedzējtiesai, ņemot vērā šā pārkāpuma smagumu, ir jākonstatē, vai arī galīga izslēgšana no šāda režīma sniegto priekšrocību gūšanas ir uzskatāma par samērīgu pasākumu.
- 92 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto apsvērumu kopumu, uz pirmo un trešo jautājumu, kas izvērtēti kopā, ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/118/EK 16. panta 1. punkts kopsakarā ar samērīguma principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēta akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšana gadījumā, kad izdarīts akcīzes nodokļa režīma pārkāpums, kas saskaņā ar šīs valsts tiesisko regulējumu ir uzskatāms par smagu, un kad par to pašu pārkāpumu jau piemērots naudas sods, ja vien šāda anulēšana, citastarp ņemot vērā tās galīgumu, nav nesamērīga salīdzinājumā ar pārkāpuma smagumu.
- 93 Turklāt, ja abiem šiem sodiem būtu konstatējamas kriminālsoda iezīmes, Hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj šādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ja vien:
- iespējamība kumulēt šo abus veidu sodus ir paredzēta tiesību aktos;
 - valsts tiesiskais regulējums liedz saukt pie atbildības un sodīt par vieniem un tiem pašiem faktiskiem pārkāpumiem vai viena un tā paša mērķa sasniegšanas labad, bet tajā ir tikai paredzēta iespējamība kumulēt saukšanu pie atbildības un sodus uz dažādu tiesisko regulējumu pamata;
 - šādas saukšanas pie atbildības un šādu sodu mērķi ir savstarpēji papildinoši, un attiecīgā gadījumā šie mērķi var attiekties uz dažādiem vienas un tās pašas konkrētās noziedzīgās rīcības aspektiem un
 - pastāv skaidri un precīzi noteikumi, balstoties uz kuriem ir iespējams prognozēt, par kādām darbībām un par kādu bezdarbību var kumulatīvi saukt pie atbildības un sodīt, kā arī koordinēt dažādu iestāžu sadarbību, lai abi procesi noritētu pietiekami saskaņoti un tuvināti laika ziņā un lai sods, kas attiecīgā gadījumā piemērots procesā, kurš hronoloģiski noticis vispirms, tiktu ņemts vērā, apsverot otru sodu, un līdz ar to – lai slogs, ko attiecīgajai personai

rada šāda kumulēšana, būtu absolūti nepieciešams un lai piemēroto sodu kopums atbilstu izdarīto pārkāpumu smagumam.

Par otro jautājumu

- 94 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa lūdz Tiesu interpretēt diskriminācijas aizlieguma principu Direktīvas 2008/118 10. apsvēruma izpratnē.
- 95 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar šo apsvērumu, tā kā nodokļu iekasēšanas un atmaksāšanas kārtība ietekmē iekšējā tirgus pienācīgu darbību, tai ir jāatbilst nediskriminējošiem kritērijiem.
- 96 Tomēr nedz no iesniedzējtiesas lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu, nedz no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem nebūt neizriet, ka pamatlieta attiektos uz akcīzes nodokļa iekasēšanas un atmaksāšanas kārtību.
- 97 Nedz no minētā lēmuma, nedz no šiem lietas materiāliem neizriet arī tas, ka Bulgārijas muitas administrācijas attieksme pret *Vinal* būtu atšķiršusies no attieksmes pret citiem subjektiem, kuri atrodas salīdzināmā situācijā.
- 98 Tādēļ jāatgādina, ka valsts tiesai ir pienākums pašā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstīt pamatlietai nozīmīgos faktiskos un tiesiskos apstākļus un sniegt nepieciešamos paskaidrojumus par to, kādu iemeslu dēļ tā ir izvēlējusies konkrētās Savienības tiesību normas, kuras tā lūdz interpretēt, kā arī par saikni, ko tā konstatējusi starp šīm normām un tajā izskatāmajā lietā piemērojamajiem valsts tiesību aktiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 4. jūnijs, C. F. (Nodokļu kontrole), C-430/19, EU:C:2020:429, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 99 Tātad lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu otrais jautājums acīmredzami neatbilst Tiesas Reglamenta 94. panta c) punktā ietvertajām prasībām un tas ir jānoraida kā nepieņemams.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 100 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtnā palāta) nospiež:

Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 16. panta 1. punkts kopsakarā ar samērīguma principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēta akcīzes preču noliktavas darbības atļaujas anulēšana gadījumā, kad izdarīts akcīzes nodokļa režīma pārkāpums, kas saskaņā ar šīs valsts tiesisko regulējumu ir uzskatāms par smagu, un kad par to pašu pārkāpumu jau piemērots naudas sods, ja vien šāda anulēšana, citastarp ņemot vērā tās galīgumu, nav nesamērīga salīdzinājumā ar pārkāpuma smagumu.

Ja abiem šiem sodiem būtu konstatējamas kriminālsoda iezīmes, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj šādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ja vien:

- iespējamība kumulēt šo abus veidu sodus ir paredzēta tiesību aktos;
- valsts tiesiskais regulējums liedz saukt pie atbildības un sodīt par vieniem un tiem pašiem faktiskiem pārkāpumiem vai viena un tā paša mērķa sasniegšanas labad, bet tajā ir tikai paredzēta iespējamība kumulēt saukšanu pie atbildības un sodus uz dažādu tiesisko regulējumu pamata;
- šādas saukšanas pie atbildības un šādu sodu mērķi ir savstarpēji papildinoši, un attiecīgā gadījumā šie mērķi var attiekties uz dažādiem vienas un tās pašas konkrētās noziedzīgās rīcības aspektiem un
- pastāv skaidri un precīzi noteikumi, balstoties uz kuriem ir iespējams prognozēt, par kādām darbībām un par kādu bezdarbību var kumulatīvi saukt pie atbildības un sodīt, kā arī koordinēt dažādo iestāžu sadarbību, lai abi procesi noritētu pietiekami saskaņoti un tuvināti laika ziņā un lai sods, kas attiecīgā gadījumā piemērots procesā, kurš hronoloģiski noticis vispirms, tiktu ņemts vērā, apsverot otru sodu, un līdz ar to – lai slogs, ko attiecīgajai personai rada šāda kumulēšana, būtu absolūti nepieciešams un lai piemēroto sodu kopums atbilstu izdarīto pārkāpumu smagumam.

[Paraksti]