



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 14 września 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 16 – Procedura składu podatkowego – Warunki udzielenia zezwolenia na otwarcie i prowadzenie składu podatkowego przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy – Nieprzestrzeganie tych warunków – Definitywne cofnięcie zezwolenia zastosowane kumulatywnie z nałożeniem sankcji finansowej – Artykuł 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej – Zasada ne bis in idem – Proporcjonalność

W sprawie C-820/21

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) postanowieniem z dnia 9 grudnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 grudnia 2021 r., w postępowaniu:

„Vinal” AD

przeciwko

Direktor na Agentsia „Mitnitsi”,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: C. Lycourgos, prezes izby, L. S. Rossi, J.-C. Bonichot (sprawozdawca), S. Rodin i O. Spineanu-Matei, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Ćapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu „Vinal” AD – N. Boshnakova-Dimova, advokat,
- w imieniu Direktor na Agentsia „Mitnitsi” – P. Gerenski i P. Tonev,

* Język postępowania: bułgarski.

- w imieniu rządu bułgarskiego – M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova i L. Zaharieva, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – I. Herranz Elizalde, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierała A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland i D. Drambozova, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasady równego traktowania oraz art. 16 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Vinal” AD – uprawnionym prowadzącym skład podatkowy – a Direktor na Agentsia „Minitsi” (dyrektorem urzędu celnego, Bułgaria) w przedmiocie decyzji, na mocy której ten ostatni cofnął zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego w rozumieniu dyrektywy 2008/118 ze względu na poważne uchybienie przepisom regulującym system podatku akcyzowego, w związku z którym to uchybieniem nałożono również sankcję finansową.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/118

- 3 Motywy 10, 15 i 16 dyrektywy 2008/118 miały następujące brzmienie:

„(10) Warunki poboru i zwrotu [podatku akcyzowego] powinny być zgodne z zasadą niedyskryminacji, ponieważ mają one wpływ na właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

[...]

(15) Ponieważ zapewnienie poboru należności podatkowej wymaga przeprowadzania kontroli w miejscach produkcji i magazynowania, w celu ułatwienia takich kontroli konieczne jest utrzymanie systemu składów podatkowych działających na podstawie uprawnień nadanych przez właściwe organy.

(16) Konieczne jest również określenie wymogów obowiązujących uprawnionych prowadzących skład podatkowy i podmioty gospodarcze nieposiadające statusu uprawnionego prowadzącego skład podatkowy”.

4 Artykuł 4 dyrektywy 2008/118 przewidywał:

„Na użytek niniejszej dyrektywy oraz jej przepisów wykonawczych stosuje się następujące definicje:

1) »uprawniony prowadzący skład podatkowy« oznacza osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym;

[...]

11) »skład podatkowy« oznacza miejsce, w którym wybory akcyzowe są produkowane, przetwarzane, przechowywane, odbierane lub wysyłane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w ramach jego działalności, z zastrzeżeniem pewnych warunków określonych przez właściwe organy państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy”.

5 Zgodnie z art. 7 ust. 1 tej dyrektywy podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji.

6 Artykuł 8 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy przewidywał:

„Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego, który stał się wymagalny, jest:

a) w odniesieniu do opuszczenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. a):

(i) uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub każda inna osoba zwalnająca wyroby akcyzowe, lub w imieniu której wyroby te są zwalniane z procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz – w przypadku niezgodnego z przepisami opuszczenia składu podatkowego – każda inna osoba, która uczestniczyła w takim zwolnieniu;

[...]”.

7 Artykuł 15 owej dyrektywy miał następujące brzmienie:

„1. Każde państwo członkowskie określa własne przepisy dotyczące produkcji, przetwarzania i przechowywania wyrobów akcyzowych, z zastrzeżeniem przepisów niniejszej dyrektywy.

2. Produkcja, przetwarzanie i przechowywanie wyrobów akcyzowych, jeżeli podatek akcyzowy nie został zapłacony, mają miejsce w składzie podatkowym”.

8 Artykuł 16 dyrektywy 2008/118 przewidywał:

„1. Otwarcie i prowadzenie składu podatkowego przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jest uzależnione od uzyskania zezwolenia właściwych organów państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy.

Zezwolenie jest wydawane na warunkach, jakie organy mają prawo określić w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyć.

2. Uprawniony prowadzący skład podatkowy ma obowiązek:

- a) w miarę potrzeby złożyć gwarancję zabezpieczającą ryzyko związane z produkcją, przetwarzaniem i przechowywaniem wyrobów akcyzowych;
- b) przestrzegać wymogów określonych przez państwo członkowskie, na którego terytorium znajduje się skład podatkowy;
- c) prowadzić ewidencję zapasów i przemieszczania wyrobów akcyzowych dla każdego składu podatkowego;
- d) wprowadzać wszelkie wyroby akcyzowe przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do jego składu podatkowego i je księgować zaraz po zakończeniu przemieszczania, chyba że zastosowanie ma art. 17 ust. 2;
- e) wyrażać zgodę na wszelkie monitorowanie i kontrole zapasów.

[...]”.

9 Artykuł 15 ust. 1 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.U. 2020, L 58, s. 4), która uchyliła dyrektywę 2008/118 ze skutkiem od dnia 13 lutego 2023 r., zawiera przepisy identyczne z przepisami art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118.

Zalecenie 2000/789

10 W art. 2 ust. 1 zalecenia Komisji 2000/789/WE z dnia 29 listopada 2000 r. określającego wytyczne dotyczące zezwoleń udzielanych właścicielom składów zgodnie z dyrektywą Rady 92/12/EWG w odniesieniu do wyrobów objętych podatkiem akcyzowym (Dz.U. 2000, L 314, s. 29) wskazano:

„Chociaż państwa członkowskie zachęca się do stosowania rygorystycznych kryteriów przy udzielaniu zezwoleń osobom określonym w art. 1, należy zapewnić równowagę między ułatwieniami w handlu a skutecznością kontroli”.

11 W art. 7 tego zalecenia uściślono:

„1. Zezwolenie należy unieważnić lub cofnąć co do zasady wyłącznie z poważnych powodów i po dokładnym zbadaniu przez właściwe organy państw członkowskich sytuacji właściciela składu.

2. Do unieważnienia lub cofnięcia zezwolenia może dojść na przykład w następujących przypadkach:

- niedopełnienie obowiązków związanych z zezwoleniem,
- niewystarczające pokrycie wymaganej gwarancji,
- powtarzające się nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów,
- udział w działalności przestępczej,
- unikanie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania”.

Prawo bułgarskie

12 Artykuł 3 ust. 1 pkt 1 zakon za aktsizite i danachnite skladove (ustawy o podatku akcyzowym i składach podatkowych), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZADS”), przewiduje, że podatnikami w jej rozumieniu są uprawnieni prowadzący skład podatkowy i osoby zarejestrowane na podstawie tej ustawy.

13 Artykuł 4 pkt 18 ZADS ma następujące brzmienie:

„Za »poważne« uznaje się naruszenie będące przedmiotem prawomocnej decyzji o nałożeniu sankcji administracyjnej, w drodze której nałożono sankcję finansową w wysokości przekraczającej 15 000 [lewów bułgarskich (BGN) (około 7600 EUR)]”.

14 Artykuł 47 ust. 1 ZADS stanowi:

„Uprawnionym prowadzącym skład podatkowy może być osoba, która:

[...]

5. nie dopuściła się poważnego lub ponownego naruszenia w rozumieniu niniejszej ustawy, z wyjątkiem przypadków, w których postępowanie administracyjne zakończyło się zawarciem porozumienia”.

15 Artykuł 53 ust. 1–4 ZADS przewiduje:

„1. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego traci moc:

[...]

3) w wypadku cofnięcia zezwolenia;

[...]

2. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego zostaje cofnięte, gdy:

1) uprawniony prowadzący skład podatkowy przestał spełniać warunki określone w art. 47; [...]

[...]

3. Zezwolenie zostaje cofnięte decyzją dyrektora urzędu celnego, podlegającą wstępnemu wykonaniu w dniu jej wydania, chyba że sąd zarządzi inaczej.
 4. Od decyzji wydanej na podstawie ust. 3 przysługuje środek zaskarżenia na zasadach określonych w Administrativnoprotsesualen kodeks [kodeksie postępowania administracyjnego]”.
- 16 Zgodnie z art. 107h ust. 1 ZADS:
- „Przed wydaniem decyzji o nałożeniu sankcji administracyjnej, lecz nie później niż w terminie 30 dni od dnia przedstawienia aktu stwierdzającego popełnienie naruszenia w rozumieniu niniejszej ustawy, organ uprawniony do nakładania sankcji administracyjnych i sprawca naruszenia mogą zawrzeć porozumienie kończące postępowanie w sprawie nałożenia sankcji administracyjnej, chyba że zarzucany czyn stanowi przestępstwo”.
- 17 Artykuł 112 ust. 1 ZADS stanowi:
- „Osoba zobowiązana do naliczenia podatku akcyzowego, która podatku tego nie nalicza, podlega sankcji pieniężnej, której wysokość odpowiada dwukrotności nienaliczonego podatku akcyzowego, przy czym nie może być niższa niż 500 BGN”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 18 Vinal jest spółką z siedzibą w Bułgarii, która posiada zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego umożliwiające jej produkowanie, składowanie, odbieranie i wysyłanie wyrobów alkoholowych objętych podatkiem akcyzowym.
- 19 W 2017 r. spółkę tę poddano kontroli podatkowej.
- 20 W dniu 22 grudnia 2017 r. bułgarski organ celny wydał decyzję, w której określił wysokość zobowiązania podatkowego na 4261,89 BGN (około 2180 EUR) za okres od 1 stycznia 2012 r. do 3 maja 2017 r. Decyzja ta nie została zaskarżona i stała się prawomocna w dniu 5 stycznia 2018 r.
- 21 Ponadto w odniesieniu do okresu od 3 do 10 maja 2017 r. bułgarski organ celny wydał również akt stwierdzający popełnienie przez wspomnianą spółkę naruszenia administracyjnego w związku z niedopełnieniem obowiązku naliczenia wymagalnego podatku akcyzowego.
- 22 W dniu 24 stycznia 2018 r. bułgarski organ celny na podstawie art. 112 ust. 1 ZADS nałożył z tego powodu na Vinal sankcję pieniężną, której wysokość odpowiadała dwukrotności nienaliczonego podatku akcyzowego, to jest sankcję w wysokości 248 978 BGN (około 128 000 EUR).
- 23 Sankcję tę utrzymano w mocy wyrokiem z dnia 16 stycznia 2020 r., który stał się prawomocny.
- 24 W dniu 11 lutego 2020 r. dyrektor urzędu celnego na podstawie tego prawomocnego wyroku cofnął udzielone Vinal zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego.
- 25 Spółka ta wniosła skargę do Administrativen sad Sofia-grad (sądu administracyjnego w Sofii, Bułgaria), żądając uchylecia tej decyzji.

- 26 Sąd ten zastanawia się nad zgodnością mających zastosowanie przepisów krajowych z prawem Unii, a w szczególności z dyrektywą 2008/118.
- 27 W tym kontekście Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:
- „1) Jak należy interpretować art. 16 ust. 1 [dyrektywy 2008/118] w części, w której przewidziano w nim, że zezwolenie na otwarcie i prowadzenie składu podatkowego jest wydawane na warunkach, jakie organy mają prawo określić w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom? Jaka powinna być treść tych warunków, przy uwzględnieniu konieczności osiągnięcia celów związanych z zapobieganiem przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom?
- 2) Jak należy interpretować zakaz dyskryminacji określony w motywie 10 [dyrektywy 2008/118]?
- 3) Jak należy interpretować wskazane przepisy i czy powinny one być interpretowane w ten sposób, że przyznano w nich prawną możliwość określenia w prawie krajowym przepisów takich jak przepisy zawarte w art. 53 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 5 ZADS w zakresie, w jakim w tych ostatnich przepisach przewidziano cofnięcie zezwolenia bezwarunkowo, na przyszłość, bezterminowo i bez ograniczenia w czasie – obok kary nałożonej już za ten sam czyn?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

- 28 Poprzez pytania pierwsze i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego w przypadku naruszenia systemu podatku akcyzowego, mającego w rozumieniu uregulowania krajowego charakter poważny, kumulatywnie z sankcją finansową nałożoną już za ten sam czyn.
- 29 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/118 każde państwo członkowskie określa własne przepisy dotyczące produkcji, przetwarzania i przechowywania wyrobów akcyzowych, z zastrzeżeniem przepisów tej dyrektywy, a stosownie do art. 15 ust. 2 tej dyrektywy produkcja, przetwarzanie i przechowywanie wyrobów akcyzowych, jeżeli podatek akcyzowy nie został zapłacony, mają miejsce w składzie podatkowym.
- 30 Co się tyczy systemu zezwoleń na prowadzenie takiego składu, art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118 stanowi, po pierwsze, w akapicie pierwszym, że otwarcie i prowadzenie składu podatkowego przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jest uzależnione od uzyskania zezwolenia właściwych organów państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy, oraz, po drugie, w akapicie drugim, że zezwolenie to jest wydawane „na warunkach, jakie organy mają prawo określić w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom”.

- 31 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że w zakresie stosowania dyrektywy 2008/118, w sposób ogólny, zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i nadużyciom stanowi wspólny cel zarówno prawa Unii, jak i prawa każdego z państw członkowskich. Po pierwsze bowiem, państwa członkowskie mają uzasadniony interes w stosowaniu odpowiednich środków w celu ochrony swoich interesów finansowych, a po drugie, zwalczanie ewentualnych przypadków uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć jest celem realizowanym przez tę dyrektywę, co potwierdzają jej motywy 15 i 16 oraz jej art. 16 (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 stycznia 2022 r., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, pkt 28, 32 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 25).
- 32 W niniejszym wypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że zarówno nałożenie na Vinal sankcji finansowej, jak i cofnięcie udzielonego tej spółce zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego zastosowano ze względu na naruszenie systemu podatku akcyzowego, którego ta ostatnia się dopuściła i które w rozumieniu uregulowania krajowego ma charakter poważny. Otóż zakaz dopuszczania się takich naruszeń ze swej natury odpowiada warunkom, jakie organy mają prawo określić w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyć w rozumieniu art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118.
- 33 Należy ponadto zauważyć, że ani z brzmienia, ani z celu art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118, ani też z innych przepisów tej dyrektywy nie wynika, by taki system sankcji był z nią niezgodny.
- 34 Jednakże, również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy państwa członkowskie są uprawnione do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, o tyle są one zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego zasad ogólnych, do których należy w szczególności zasada *ne bis in idem*, zapisana w art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), oraz zasada proporcjonalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 stycznia 2022 r., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 36).
- 35 Należy w tym względzie przypomnieć, że nawet jeśli formalnie sąd odsyłający ograniczył swoje pytanie do wykładni art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118, to okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przedstawił wszystkie elementy wykładni prawa Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed tym sądem sprawy, bez względu na to, czy ten ostatni odniósł się do nich w treści swojego pytania, czy też nie. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów tego prawa, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 19).

W przedmiocie zasady ne bis in idem

- 36 Co się tyczy zastosowania art. 50 karty do sprawy w postępowaniu głównym, należy przypomnieć, że zakres zastosowania karty w odniesieniu do działań państw członkowskich został określony w jej art. 51 ust. 1, zgodnie z którym postanowienia karty mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim państwa te stosują prawo Unii, przy czym postanowienie to potwierdza utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym gwarantowane w porządku prawnym Unii prawa podstawowe znajdują zastosowanie we

- wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii, jednak nie poza takimi sytuacjami [wyrok z dnia 19 listopada 2019 r., A.K. i in. (Niezależność Izby Dyscyplinarnej Sądu Najwyższego), C-585/18, C-624/18 i C-625/18, EU:C:2019:982, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 37 W niniejszym wypadku z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że oba środki rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią sankcje za naruszenie przepisów krajowych stanowiących część systemu podatku akcyzowego, które zapewniają transpozycję dyrektywy 2008/118.
- 38 W związku z tym, gdy państwo członkowskie stosuje takie środki, wykonuje ono tę dyrektywę, a zatem stosuje prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty. W konsekwencji powinno ono przestrzegać postanowień karty (zob. podobnie wyrok z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 26).
- 39 Otóż zgodnie z art. 50 karty „[n]ikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego zgodnie z ustawą został już uprzednio uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem na terytorium Unii [Europejskiej]”.
- 40 Przypomniana w tym postanowieniu zasada *ne bis in idem* zakazuje kumulacji zarówno postępowań, jak i sankcji o charakterze karnym w odniesieniu do tych samych czynów wobec tej samej osoby (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Należy przypomnieć, że stosowanie zasady *ne bis in idem* zależy od spełnienia podwójnej przesłanki, a mianowicie, po pierwsze, od wcześniejszego istnienia prawomocnego orzeczenia (przesłanka „bis”), a po drugie, od tożsamości czynów będących przedmiotem wcześniejszego orzeczenia oraz późniejszych postępowań lub późniejszych orzeczeń (przesłanka „idem”) (wyroki: z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 28; z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 51).
- 42 Co się tyczy przesłanki „idem”, wymaga ona, by zdarzenia były tożsame, a nie jedynie podobne. Przez tożsamość zdarzenia rozumie się całość, na którą składają się konkretne okoliczności wynikające z wydarzeń, które są co do zasady takie same, ponieważ obejmują tego samego sprawcę i są ze sobą nierozdzielnie związane w czasie i przestrzeni (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 36, 37).
- 43 W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że środki rozpatrywane w postępowaniu głównym zastosowano względem tej samej osoby prawnej, a mianowicie Vinal, w odniesieniu do tych samych czynów.
- 44 Co się tyczy przesłanki „bis”, trzeba przypomnieć, że aby orzeczenie można było uznać za ostateczne rozstrzygnięcie w przedmiocie czynów będących przedmiotem drugiego postępowania, konieczne jest nie tylko, aby orzeczenie to stało się prawomocne, lecz również, aby zostało wydane w następstwie oceny sprawy co do istoty (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 29).

- 45 W niniejszym wypadku z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że tak właśnie jest, ponieważ decyzję o cofnięciu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego wydano po uprawomocnieniu się decyzji nakładającej sankcję finansową, wydanej w następstwie oceny sprawy co do istoty.
- 46 W tym kontekście w celu ustalenia, czy art. 50 karty ma zastosowanie, należy rozstrzygnąć, czy środki rozpatrywane w postępowaniu głównym, a mianowicie sankcję finansową nałożoną na podstawie art. 112 ust. 1 ZADS oraz cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego zastosowane na podstawie art. 53 ust. 2 pkt 1 ZADS w związku z art. 47 tej ustawy, można uznać za „sankcje o charakterze karnym” w rozumieniu karty.
- 47 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że karny charakter sankcji na potrzeby stosowania zasady *ne bis in idem* zależy od trzech kryteriów. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim – sam charakter naruszenia, a trzecim – stopień surowości grożącej zainteresowanemu sankcji (wyroki: z dnia 23 marca 2023 r., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 27; z dnia 4 maja 2023 r., *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 38).
- 48 W niniejszym wypadku, co się tyczy pierwszego kryterium, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że środki rozpatrywane w postępowaniu głównym uznaje się w prawie bułgarskim za sankcje administracyjne.
- 49 Jednakże stosowanie art. 50 karty – niezależnie od kwalifikacji postępowań i sankcji karnych w prawie krajowym – obejmuje postępowania i sankcje, które należy uważać za mające charakter karny na podstawie dwóch pozostałych kryteriów wymienionych w pkt 47 niniejszego wyroku (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 marca 2023 r., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 29; z dnia 4 maja 2023 r., *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 41).
- 50 Jeżeli chodzi o drugie kryterium, dotyczące samego charakteru naruszenia, wymaga ono sprawdzenia, czy dany środek realizuje cel represyjny, przy czym sama okoliczność, że realizuje on również cel prewencyjny, nie może pozbawić go kwalifikacji sankcji karnej. Z samej natury sankcji karnych wynika bowiem, że zmierzają one zarówno do represji, jak i do zapobiegania bezprawnym zachowaniom. Natomiast środek, który ogranicza się do naprawienia szkody wyrządzonej danym naruszeniem, nie ma charakteru karnego [wyroki: z dnia 22 czerwca 2021 r., *Latvijas Republikas Saeima (Punkty karne)*, C-439/19, EU:C:2021:504, pkt 89; z dnia 23 marca 2023 r., *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 30; z dnia 4 maja 2023 r., *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 42].
- 51 W niniejszym wypadku wydaje się, że zarówno sankcja finansowa, jak i decyzja o cofnięciu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego mają na celu tak odstraszenie od popełniania naruszeń systemu podatku akcyzowego, jak ich karanie, zaś nie mają na celu naprawienia wyrządzonej tymi naruszeniami szkody.
- 52 Niemniej jednak należy podkreślić, że przewidziana w art. 53 ust. 2 ZADS decyzja o cofnięciu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego wchodzi w szczególności w zakres procedury przepływu wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia ustanowioną w dyrektywie 2008/118, w której uprawnieni prowadzący skład podatkowy odgrywają centralną rolę (zob. analogicznie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, pkt 31). Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że taka decyzja ma zastosowanie wyłącznie do podmiotów gospodarczych posiadających zezwolenie na działanie

- w charakterze uprawnionych prowadzących skład podatkowy wyrobów akcyzowych w rozumieniu tej dyrektywy, pozbawiając ich zysków wynikających z takiego zezwolenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 32).
- 53 W związku z tym decyzja o cofnięciu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego dotyczy nie ogółu, lecz szczególnej kategorii odbiorców, którzy ze względu na to, że wykonują działalność szczegółowo regulowaną przez prawo Unii, są zobowiązani do spełnienia warunków wymaganych do uzyskania zezwolenia wydawanego przez państwa członkowskie i przyznającego im określone uprawnienia. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy taka decyzja polega na pozbawieniu Vinal możliwości wykonywania tych uprawnień ze względu na to, że właściwy organ administracyjny uznał, iż warunki udzielenia tego zezwolenia nie są już spełniane, co przemawiałoby za stwierdzeniem, że decyzja ta nie służy celowi represyjnemu (zob. podobnie wyrok z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 33).
- 54 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika natomiast, by sankcja finansowa nałożona na Vinal miała zastosowanie wyłącznie do podmiotów gospodarczych posiadających zezwolenie na działanie w charakterze uprawnionych prowadzących skład podatkowy wyrobów akcyzowych, w związku z czym powyższe rozważania przedstawione w pkt 52 i 53 niniejszego wyroku nie odnoszą się do tej sankcji.
- 55 Jeżeli chodzi o trzecie kryterium, dotyczące stopnia surowości grożącej sankcji, należy stwierdzić, że stopień ten należy oceniać w zależności od górnej granicy kary przewidzianej w odpowiednich przepisach (wyrok z dnia 4 maja 2023 r., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 46).
- 56 W niniejszym wypadku, co się tyczy, po pierwsze, sankcji finansowej, okoliczność, że jej wysokość nie może być niższa niż 500 BGN (około 250 EUR), że odpowiada ona w sposób systematyczny dwukrotności kwoty nienaliczonego podatku oraz że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe nie przewiduje żadnej górnej granicy jej wysokości, w związku z czym w niniejszej sprawie nałożono sankcję wynoszącą około 128 000 EUR, świadczy o surowym charakterze tej sankcji (zob. analogicznie wyrok z dnia 4 maja 2023 r., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 48), który mógłby wystarczyć do uznania jej za sankcję o charakterze karnym.
- 57 W tym względzie należy przypomnieć, że możliwe było uznanie, iż grzywna w wymiarze 30 % kwoty należnego podatku od wartości dodanej nałożona oprócz obowiązku zapłaty tego podatku wykazuje wysoki stopień surowości mogący potwierdzić analizę, zgodnie z którą taka sankcja ma charakter karny w rozumieniu art. 50 karty (zob. podobnie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 33).
- 58 Po drugie, o ile prawdą jest, że jedynym skutkiem cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego jest pozbawienie danego uprawnionego prowadzącego skład podatkowy przysługujących mu uprawnień związanych z procedurą składu podatkowego oraz że jego cofnięcie nie stoi na przeszkodzie dalszemu prowadzeniu przez tego uprawnionego działalności gospodarczej niewymagającej takiego zezwolenia (zob. podobnie wyrok z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 37), o tyle konsekwencje takiego cofnięcia pozostają dla niego surowe, w szczególności ze względu na to, że skutki tego środka nie są ograniczone w czasie (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2023 r., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 47).
- 59 Z powyższego wynika, że oba środki rozpatrywane w postępowaniu głównym mogą stanowić sankcje o charakterze karnym, czego zbadanie w świetle powyższych wskazówek należy jednak do sądu odsyłającego.

- 60 Jeżeli tak jest, ich kumulacja prowadzi w związku z tym do ograniczenia prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty.
- 61 Jeśli zatem w wyniku analizy warunków, o których mowa powyżej, sąd odsyłający uzna, że kumulacja dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków stanowi ograniczenie prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty, będzie do niego należało ustalenie, czy ograniczenie to można jednak uznać za uzasadnione na podstawie art. 52 ust. 1 karty (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 40; z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 58, 59).
- 62 Zgodnie z art. 52 ust. 1 zdanie pierwsze karty wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Stosownie do zdania drugiego tego postanowienia, z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia rzeczonych praw i wolności mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.
- 63 W niniejszym wypadku, co się tyczy, po pierwsze, warunków określonych w art. 52 ust. 1 zdanie pierwsze karty, należy z jednej strony zauważyć, że wymóg, zgodnie z którym możliwość kumulacji sankcji musi być przewidziana ustawą, wydaje się spełniony, ponieważ ZADS przewiduje wprost, w szczególności w odniesieniu do naruszenia systemu podatku akcyzowego uznanego za poważne, kumulatywne zastosowanie dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków.
- 64 Z drugiej strony z orzecznictwa wynika również, że taka możliwość kumulacji postępowań i sankcji szanuje istotę art. 50 karty jedynie pod warunkiem, że uregulowanie krajowe nie pozwala na prowadzenie postępowań i karanie odnośnie do tych samych czynów w ramach tego samego naruszenia lub dla realizacji tego samego celu, lecz przewiduje jedynie możliwość kumulacji postępowań i sankcji na podstawie odmiennych przepisów (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 43; z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 63).
- 65 W niniejszym wypadku warunek ten wydaje się spełniony ze względu na to, że dwa rozpatrywane w postępowaniu głównym środki nie mają takiego samego zakresu stosowania, ponieważ cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego dotyczy tylko niektórych naruszeń, które były przedmiotem sankcji finansowej, oraz ze względu na to, że każdy z tych środków służy realizacji innych celów.
- 66 Co się tyczy, po drugie, warunków określonych w art. 52 ust. 1 zdanie drugie karty, w tym warunku polegającego na tym, że system sankcji musi odpowiadać celowi interesu ogólnego, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że system rozpatrywany w postępowaniu głównym rzeczywiście odpowiada takiemu celowi, ponieważ jego celem jest nie tylko zagwarantowanie prawidłowego funkcjonowania szczególnej procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego, która opiera się na wysokim stopniu zaufania między organami administracji a podmiotami gospodarczymi, lecz również, ogólniej, zwalczanie w szczególności uchylania się od opodatkowania, co odpowiada zresztą celowi dyrektywy 2008/118 (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., Komisja/Portugalia, C-126/15, EU:C:2017:504, pkt 59).

- 67 Z uwagi na znaczenie, jakie prawo Unii przyznaje temu celowi interesu ogólnego, kumulacja postępowań i sankcji o charakterze karnym może być uzasadniona, jeśli te postępowania i te sankcje służą – dla realizacji owego celu – celom uzupełniającym się wzajemnie, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania (zob. analogicznie wyroki: z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 44; z dnia 20 marca 2018 r., Garlsson Real Estate i in., C-537/16, EU:C:2018:193, pkt 46; z dnia 20 marca 2018 r., Di Puma i Zecca, C-596/16 i C-597/16, EU:C:2018:192, pkt 42; a także z dnia 22 marca 2022 r., Nordzucker i in., C-151/20, EU:C:2022:203, pkt 52).
- 68 Jest tak a priori w przypadku uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym. Zasadne wydaje się bowiem, że państwo członkowskie stara się z jednej strony zniechęcać do unikania naliczania podatku akcyzowego oraz karać za jego nienaliczenie, przewidując nałożenie wystarczająco wysokiej sankcji finansowej, a z drugiej strony – zniechęcać do poważnych uchybień przepisom regulującym ten system oraz za nie karać poprzez przyjęcie sankcji uzupełniającej, którą mogłoby być cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego udzielonego uprawnionemu prowadzącemu skład podatkowy, który dopuścił się tych uchybień (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 45). Jak wynika w szczególności z uwag przekazanych przez rząd bułgarski, ten drugi środek stanowi wyraz utraty zaufania organów celnych co do przestrzegania przepisów związanych z prowadzeniem składu podatkowego w rozumieniu dyrektywy 2008/118 oraz ich woli zapobieżenia ryzyku recydywy.
- 69 Co się wreszcie tyczy poszanowania zasady proporcjonalności, należy przypomnieć, że wymaga ona, by kumulacja postępowań i sankcji przewidziana w uregulowaniu krajowym nie wykraczała poza granice tego, co odpowiednie i niezbędne do realizacji uzasadnionych celów przyświecających temu uregulowaniu, przy czym, jeśli jest możliwy wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, zaś wynikające z niego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyroki: z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 48; z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 66; z dnia 4 maja 2023 r., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, pkt 56).
- 70 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o odpowiedni charakter takiej kumulacji, należy zauważyć, że aby sankcja zapewniała rzeczywiście odstraszący skutek, sprawcy naruszenia muszą zostać rzeczywiście pozbawieni korzyści gospodarczych wynikających z naruszeń systemu podatku akcyzowego, a sankcje powinny umożliwić wywołanie skutków proporcjonalnych do wagi naruszeń, tak aby skutecznie zniechęcić każdego do popełniania naruszeń tego samego rodzaju (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 44).
- 71 Otóż wydaje się, że jest tak w przypadku systemu takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który skutkuje pozbawieniem zainteresowanego dwukrotności kwoty nienaliczonego podatku akcyzowego oraz możliwości korzystania z procedury zawieszenia poboru tego podatku związanej ze składem podatkowym.
- 72 Ponadto taki system umożliwia osłabienie, a nawet wyeliminowanie względów gospodarczych mogących skłaniać uprawnionych prowadzących skład podatkowy do nieprzestrzegania systemu podatku akcyzowego (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 45).

- 73 Wydaje się zatem, że system ten nadaje się z jednej strony do neutralizowania korzyści finansowych uzyskiwanych w wyniku naruszeń, a z drugiej strony do zachęcania uprawnionych prowadzących skład podatkowy do przestrzegania systemu podatku akcyzowego (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 46), ale także do ograniczania ryzyka recydywy, które można uznać za większe w przypadku poważnych naruszeń.
- 74 Uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym wydaje się zatem odpowiednie do osiągnięcia uzasadnionego celu, jakim jest zwalczanie ewentualnych przypadków uchylania się od opodatkowania i nadużyć (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 47).
- 75 Jeżeli chodzi, po drugie, o ściśle niezbędny charakter takiej kumulacji postępowań i sankcji, należy w szczególności ocenić, czy istnieją jasne i precyzyjne zasady pozwalające podmiotom prawa przewidzieć, jakie czyny i jakie zaniechania mogą stanowić przedmiot kumulacji postępowań i sankcji, oraz zapewniające koordynację pomiędzy poszczególnymi organami, czy obydwa postępowania były prowadzone w sposób wystarczająco skoordynowany i w zbliżonym czasie oraz czy sankcja nałożona w odpowiednim wypadku w związku z postępowaniem pierwszym pod względem chronologicznym została uwzględniona przy ocenie drugiej sankcji, skutkiem czego obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji zostają ograniczone do niezbędnego minimum, a wszystkie razem nałożone sankcje odpowiadają wadze popełnionych naruszeń (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 51; z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 67).
- 76 Należy ponadto uściślić, że wymóg, zgodnie z którym organ musi uwzględnić pierwszą sankcję przy ocenie drugiej sankcji, ma zastosowanie bez wyjątku do wszystkich sankcji nałożonych kumulatywnie, a zatem zarówno do kumulacji sankcji tego samego rodzaju, jak i do kumulacji sankcji o różnym charakterze, takiej jak kumulacja sankcji finansowych i sankcji ograniczających prawo do wykonywania określonej działalności zawodowej (zob. podobnie wyrok z dnia 5 maja 2022 r., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, pkt 50).
- 77 W niniejszym wypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wydaje się wynikać, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym przewiduje w sposób jasny i precyzyjny, w jakich okolicznościach naruszenie systemu podatku akcyzowego może być przedmiotem kumulacji sankcji finansowej i cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, czego ocena należy jednak do sądu odsyłającego. Ponadto z akt tych nie wydaje się wynikać, że te dwa środki zostały zastosowane przez różne organy, których koordynację należałoby zapewnić.
- 78 Niemniej jednak z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika również, że organy celne są prawnie zobowiązane do cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, jeżeli, tak jak w niniejszym wypadku, w stosunku do uprawnionego prowadzącego skład podatkowy wydano prawomocną decyzję nakładającą na niego sankcję finansową w wysokości przekraczającej 15 000 BGN (około 7600 EUR), przy czym wysokość tej sankcji sama jest ustalana w sposób automatyczny jako dwukrotność kwoty nienaliczonego podatku akcyzowego, jak przypomniano w pkt 56 niniejszego wyroku.

- 79 Wynika stąd, że – z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający – uregulowanie takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie wydaje się umożliwiać uwzględnienia surowości pierwszej sankcji przy ocenie drugiej ani pozwalać organowi na dokonanie oceny, czy kumulacja tych dwóch sankcji jest w każdym indywidualnym przypadku ograniczona do niezbędnego minimum.
- 80 Z powyższych rozważań wynika, że jeżeli sankcję finansową i decyzję o cofnięciu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego należałoby uznać za sankcje o charakterze karnym, art. 50 karty może stać na przeszkodzie stosowaniu decyzji, na mocy której cofnięto udzielone Vinal zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego i której zgodność z prawem zakwestionowano przed sądem odsyłającym, czego zbadanie należy do tego sądu.

W przedmiocie zasady proporcjonalności

- 81 Nawet przy założeniu, że sankcja finansowa lub decyzja o cofnięciu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego nie stanowią sankcji karnych na potrzeby stosowania art. 50 karty i że w związku z tym artykuł ten nie może w żadnym wypadku stać na przeszkodzie kumulacji tych dwóch środków, owa decyzja o cofnięciu zezwolenia, która jest przedmiotem sporu zawisłego przed sądem odsyłającym, powinna być zgodna z zasadą proporcjonalności jako zasadą ogólną prawa Unii.
- 82 Zasada ta nakłada na państwa członkowskie obowiązek stosowania środków, które umożliwiając skuteczne osiągnięcie realizowanego przez prawo wewnętrzne celu, nie wykraczają poza to, co niezbędne, i w jak najmniejszym stopniu naruszają cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii. Orzecznictwo Trybunału wyjaśnia w tym względzie, że jeśli jest możliwy wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, zaś wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyroki: z dnia 13 listopada 1990 r., Fedesa i in., C-331/88, EU:C:1990:391, pkt 13; a także z dnia 23 marca 2023 r., Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, pkt 71).
- 83 Konkretniej rzecz ujmując, aby dokonać oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy w szczególności uwzględnić charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu sankcja ta służy (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 38).
- 84 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że organ celny cofa zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, w przypadku gdy uprawniony prowadzący skład podatkowy nie spełnia przewidzianych w uregulowaniu krajowym warunków uzyskania takiego zezwolenia, oraz że jest tak w szczególności wtedy, gdy – jak w niniejszym wypadku – ów uprawniony dopuścił się naruszenia mającego w rozumieniu prawa krajowego charakter „poważny”, za które nałożono prawomocną sankcję finansową.
- 85 Otóż zgodnie z art. 4 pkt 18 ZADS naruszenie systemu podatku akcyzowego ma charakter „poważny”, jeżeli w związku z uchybieniem przepisom regulującym system podatku akcyzowego nałożono grzywnę w wysokości przekraczającej 15 000 BGN (około 7600 EUR).
- 86 Ze względu na to, że na podstawie art. 112 ust. 1 ZADS sankcja pieniężna rozpatrywana w postępowaniu głównym jest zawsze ustalana jako dwukrotność kwoty nienaliczonego podatku akcyzowego, wydaje się, że wynika stąd, iż uchybienie przepisom regulującym system podatku akcyzowego ma w prawie krajowym charakter „poważny” – co pociąga za sobą automatycznie

- cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego – gdy owo uchybienie, za które nałożono sankcję finansową, dotyczy nienaliczonej kwoty podatku akcyzowego przekraczającej 7500 BGN (około 3800 EUR), co charakteryzuje przypadek uchylania się od opodatkowania o pewnej wadze.
- 87 Niemniej jednak należy również wziąć pod uwagę ewentualne skutki środka polegającego na cofnięciu zezwolenia, takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, względem przysługującego uprawnionemu prowadzącemu skład podatkowy uzasadnionego prawa do wykonywania działalności gospodarczej (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, pkt 48).
- 88 W tym względzie należy przypomnieć, że – jak podkreślono w pkt 58 niniejszego wyroku – konsekwencje cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego względem działalności gospodarczej wykonywanej przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy wydają się surowe, ponieważ takie cofnięcie nie jest ograniczone w czasie.
- 89 Ponadto i przede wszystkim z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie pozwala zainteresowanemu na uzyskanie nowego zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego w późniejszym czasie.
- 90 Rząd bułgarski podnosi w tym względzie, że zakaz ten jest uzasadniony koniecznością zapobieżenia ryzyku recydywy. Jednakże, o ile nie wydaje się nieuzasadnione, aby uprawniony prowadzący skład podatkowy, który dopuścił się na przykład naruszenia polegającego na uchylaniu się od opodatkowania na dużą skalę, został definitywnie pozbawiony możliwości korzystania z procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego związanej ze składem podatkowym, o tyle niekoniecznie jest tak w przypadku mniej poważnych naruszeń.
- 91 Wynika stąd, że chociaż pozbawienie możliwości korzystania z procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego związanej ze składem podatkowym wydaje się być środkiem proporcjonalnym do wagi naruszenia, takiego jak to, o którym mowa w art. 53 ust. 2 pkt 1 ZADS, to jednak do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy definitywne wyłączenie możliwości korzystania z takiej procedury również jest środkiem proporcjonalnym w świetle wagi tego naruszenia.
- 92 Uwzględniając wszystkie powyższe rozważania, na pytania pierwsze i trzecie, rozpatrywane łącznie, trzeba odpowiedzieć, iż art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego w przypadku naruszenia systemu podatku akcyzowego, mającego w rozumieniu uregulowania krajowego charakter poważny, kumulatywnie z sankcją finansową nałożoną już za ten sam czyn, o ile cofnięcie to nie stanowi – w szczególności ze względu na jego definitywny charakter – środka nieproporcjonalnego do wagi naruszenia.
- 93 Ponadto, gdyby te dwie sankcje miały charakter karny, art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie takiemu uregulowaniu krajowemu, pod warunkiem że:
- możliwość kumulacji tych dwóch sankcji jest przewidziana ustawą;

- uregulowanie krajowe nie pozwala na prowadzenie postępowań i karanie odnośnie do tych samych czynów w ramach tego samego naruszenia lub dla realizacji tego samego celu, lecz przewiduje jedynie możliwość kumulacji postępowań i sankcji na podstawie odmiennych przepisów;
- owe postępowania i sankcje służą celom uzupełniającym się wzajemnie, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania; oraz
- istnieją jasne i precyzyjne zasady pozwalające przewidzieć, jakie czyny i jakie zaniechania mogą stanowić przedmiot kumulacji postępowań i sankcji, oraz zapewniające koordynację pomiędzy poszczególnymi organami; obydwa postępowania były prowadzone w sposób wystarczająco skoordynowany i w zbliżonym czasie; sankcja nałożona w odpowiednim wypadku w związku z postępowaniem pierwszym pod względem chronologicznym została uwzględniona przy ocenie drugiej sankcji, skutkiem czego obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji zostają ograniczone do niezbędnego minimum, a wszystkie razem nałożone sankcje odpowiadają wadze popełnionych naruszeń.

W przedmiocie pytania drugiego

- 94 W pytaniu drugim sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni zasady niedyskryminacji w rozumieniu motywu 10 dyrektywy 2008/118.
- 95 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z brzmieniem tego motywu warunki poboru i zwrotu podatku akcyzowego powinny być zgodne z zasadą niedyskryminacji, ponieważ mają one wpływ na właściwe funkcjonowanie rynku wewnętrznego.
- 96 Jednakże ani z postanowienia odsyłającego, ani z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, w żaden sposób nie wynika, by spór w postępowaniu głównym dotyczył warunków poboru i zwrotu podatku akcyzowego.
- 97 Ze wspomnianego postanowienia ani ze wspomnianych akt sprawy nie wynika również, by bułgarski organ celny potraktował Vinal odmiennie od innych podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji.
- 98 W związku z tym należy przypomnieć, że sąd krajowy ma obowiązek określić w samym postanowieniu odsyłającym ramy faktyczne i prawne sporu w postępowaniu głównym oraz udzielić niezbędnych wyjaśnień co do powodów wyboru przepisów prawa Unii, o których wykładnię wnosi, jak również co do związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniem prawa krajowego mającym zastosowanie do rozpoznawanego przezeń sporu [zob. podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 99 W konsekwencji postanowienie odsyłające w sposób oczywisty nie spełnia wymogów określonych w art. 94 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem w odniesieniu do pytania drugiego, które należy odrzucić jako niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

- 100 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 16 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje cofnięcie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego w przypadku naruszenia systemu podatku akcyzowego, mającego w rozumieniu uregulowania krajowego charakter poważny, kumulatywnie z sankcją finansową nałożoną już za ten sam czyn, o ile cofnięcie to nie stanowi – w szczególności ze względu na jego definitywny charakter – środka nieproporcjonalnego do wagi naruszenia.

Gdyby te dwie sankcje miały charakter karny, art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie takiemu uregulowaniu krajowemu, pod warunkiem że:

- możliwość kumulacji tych dwóch sankcji jest przewidziana ustawą;
- uregulowanie krajowe nie pozwala na prowadzenie postępowań i karanie odnośnie do tych samych czynów w ramach tego samego naruszenia lub dla realizacji tego samego celu, lecz przewiduje jedynie możliwość kumulacji postępowań i sankcji na podstawie odmiennych przepisów;
- owe postępowania i sankcje służą celom uzupełniającym się wzajemnie, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania; oraz
- istnieją jasne i precyzyjne zasady pozwalające przewidzieć, jakie czyny i jakie zaniechania mogą stanowić przedmiot kumulacji postępowań i sankcji, oraz zapewniające koordynację pomiędzy poszczególnymi organami; obydwie postępowania były prowadzone w sposób wystarczająco skoordynowany i w zbliżonym czasie; sankcja nałożona w odpowiednim wypadku w związku z postępowaniem pierwszym pod względem chronologicznym została uwzględniona przy ocenie drugiej sankcji, skutkiem czego obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji zostają ograniczone do niezbędnego minimum, a wszystkie razem nałożone sankcje odpowiadają wadze popełnionych naruszeń.

Podpisy