



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUĐOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 14. septembra 2023*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebné dane – Smernica 2008/118/ES – Článok 16 – Režim daňového skladu – Podmienky na udelenie povolenia na otvorenie a prevádzkovanie daňového skladu oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu – Nedodržanie týchto podmienok – Definitívne odňatie oprávnenia uplatnené kumulatívne s uložením peňažnej sankcie – Článok 50 Charty základných práv Európskej únie – Zásada *ne bis in idem* – Proporcionalita“

Vo veci C-820/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen sad Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko) z 9. decembra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 28. decembra 2021, ktorý súvisí s konaním:

„Vinal“ AD

proti

Direktor na Agencija „Mitnici“,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia L. S. Rossi, J.-C. Bonichot (spravodajca), S. Rodin a O. Spineanu-Matei,

generálna advokátka: T. Čapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- „Vinal“ AD, v zastúpení: N. Bošnjakova-Dimova, advokat,
- Direktor na Agencija „Mitnici“, v zastúpení: P. Gerenski a P. Tonev,
- bulharská vláda, v zastúpení: M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova a L. Zacharieva, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: bulharčina.

- španielska vláda, v zastúpení: I. Herranz Elizalde, splnomocnený zástupca,
 - talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci: A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
 - Európska komisia, v zastúpení: M. Björkland a D. Drambozova, splnomocnení zástupcovia,
- so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásady rovnosti zaobchádzania a článku 16 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Vinal“ AD, ktorá je oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu, a Direktor na Agencija „Mitnici“ (riaditeľ colného úradu, Bulharsko), týkajúceho sa rozhodnutia, ktorým tento riaditeľ odňal povolenie na prevádzkovanie daňového skladu v zmysle smernice 2008/118 z dôvodu závažného porušenia systému spotrebných daní, na základe ktorého bola uložená aj peňažná sankcia.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2008/118

- 3 Odôvodnenia 10, 15 a 16 smernice 2008/118 zneli:

„(10) Spôsoby výberu a vrátenia spotrebnej dane majú vplyv na správne fungovanie vnútorného trhu, a preto by mali spĺňať nediskriminačné kritériá.

...

(15) Vzhľadom na skutočnosť, že je potrebné vykonávať kontroly vo výrobných a skladovacích zariadeniach s cieľom zabezpečiť výber spotrebnej dane, je na uľahčenie týchto kontrol nutné zachovať systém daňových skladov podliehajúcich oprávneniu zo strany príslušných orgánov.

(16) Je tiež potrebné stanoviť povinnosti, ktoré majú spĺňať oprávnení prevádzkovatelia daňových skladov, ako aj obchodníci, ktorí nemajú status oprávneného prevádzkovateľa daňových skladov.“

4 Článok 4 smernice 2008/118 stanovoval:

„Na účely tejto smernice, ako aj na účely jej vykonávacích ustanovení sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1. ‚oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu‘ je fyzická alebo právnická osoba, ktorá v rámci podnikania na základe povolenia od príslušných orgánov členského štátu v daňovom sklade vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela tovar podliehajúci spotrebnej dani v režime pozastavenia dane;

...

11. ‚daňový sklad‘ je miesto, kde oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu v rámci podnikania tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, drží, prijíma alebo odosiela v režime pozastavenia dane za podmienok stanovených príslušnými orgánmi členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza.“

5 Podľa článku 7 ods. 1 tejto smernice vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.

6 V článku 8 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice sa uvádzalo:

„Osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň je:

a) v súvislosti s prepustením tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane v zmysle článku 7 ods. 2 písm. a):

i) oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, registrovaný príjemca alebo akákoľvek iná osoba, ktorá prepustí alebo v mene ktorej sa prepustí tovar podliehajúci spotrebnej dani z režimu pozastavenia dane, alebo v prípade neoprávneného odoslania z daňového skladu akákoľvek iná osoba, ktorá sa na takomto prepustení zúčastňuje;

...“

7 Článok 15 tejto smernice znel:

„1. Každý členský štát stanovuje s prihliadnutím na túto smernicu vlastné pravidlá týkajúce sa výroby, spracovania a držby tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

2. Výroba, spracovanie a držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého nebola zaplatená spotrebná daň, sa uskutočňujú v daňovom sklade.“

8 Článok 16 smernice 2008/118 stanovoval:

„1. Otvorenie a prevádzkovanie daňového skladu oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu podlieha povoleniu zo strany príslušných orgánov členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza.

Toto povolenie musí spĺňať podmienky, ktoré majú orgány právo ustanoviť na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane.

2. Oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu je povinný:

- a) v prípade potreby zložiť zábezpeku na krytie rizika spojeného s výrobou, spracovaním a držbou tovaru podliehajúceho spotrebnej dani;
- b) dodržiavať povinnosti stanovené členským štátom, na území ktorého sa daňový sklad nachádza;
- c) viesť za každý daňový sklad evidenciu stavu zásob a prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani;
- d) po ukončení prepravy umiestniť do svojho daňového skladu a zaevidovať v účtovníctve tovar podliehajúci spotrebnej dani prepravovaný v režime pozastavenia dane s výnimkou prípadu, keď sa uplatňuje článok 17 ods. 2;
- e) dať súhlas na všetky monitorovania a kontroly zásob.

...“

- 9 Článok 15 ods. 1 smernice Rady (EÚ) 2020/262 z 19. decembra 2019, ktorou sa ustanovuje všeobecný systém spotrebných daní (Ú. v. EÚ L 58, 2020, s. 4), ktorá zrušila smernicu 2008/118 s účinnosťou od 13. februára 2023, obsahuje ustanovenia zhodné s ustanoveniami článku 16 ods. 1 smernice 2008/118.

Odporúčanie 2000/789/ES

- 10 V článku 2 ods. 1 odporúčania Komisie 2000/789/ES z 29. novembra 2000, ktorým sa stanovujú usmernenia týkajúce sa oprávnenia prevádzkovateľa daňového skladu, v súlade so smernicou Rady 92/12/EHS, pokiaľ ide o výrobky podliehajúce spotrebnej dani [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 314, 2000, s. 29), sa uvádza:

„Aj keď sa od členských štátov vyžaduje, aby uplatňovali prísne kritériá na udeľovanie oprávnení osobám uvedeným v článku 1, je potrebné nájsť rovnováhu medzi uľahčením obchodu a účinnosťou kontrol.“

- 11 Článok 7 tohto odporúčania spresňuje:

„1. Oprávnenie by sa v zásade malo zrušiť alebo odňať len zo závažných dôvodov a po dôkladnom zvážení situácie prevádzkovateľa daňového skladu príslušnými orgánmi členských štátov.“

2. K zrušeniu alebo odňatiu oprávnenia môže dôjsť napríklad v týchto prípadoch:

- nesplnenie povinností súvisiacich s oprávnením,
- nedostatočné rezervy na požadovanú záruku,
- opakované nedodržanie platných ustanovení,
- účasť na trestných činoch,

– vyhýbanie sa daňovým povinnostiam alebo daňové úniky.“

Bulharské právo

12 Článok 3 ods. 1 bod 1 zakon za akcizite i danáčnite skladove (zákon o spotrebných daniach a daňových skladoch) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ZADS“) stanovuje, že oprávnení prevádzkovatelia daňového skladu a osoby registrované podľa tohto zákona sú zdaniteľnými osobami v zmysle tohto zákona.

13 Článok 4 bod 18 ZADS znie:

„Závažný“ je ten delikt, vo vzťahu ku ktorému existuje právoplatné rozhodnutie o uložení správnej sankcie, ktorým sa ukladá peňažná sankcia vyššia ako 15 000 [bulharských levov (BGN) (približne 7 600 eur)].“

14 Článok 47 ods. 1 ZADS stanovuje:

„Oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu môže byť osoba, ktorá:

...

(5) nespáchala závažný delikt podľa tohto zákona ani sa deliktu podľa tohto zákona nedopustila opakovane, s výnimkou prípadov, keď bolo správne konanie ukončené dohodou.“

15 Článok 53 ods. 1 až 4 ZADS stanovuje:

„1. Povolenie na prevádzkovanie daňového skladu zaniká:

...

(3) odňatím povolenia;

...

2. Povolenie na prevádzkovanie daňového skladu sa odníme, keď:

(1) oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu už nespĺňa podmienky uvedené v článku 47;...

...

3. Platnosť povolenia sa skončí na základe rozhodnutia riaditeľa colného úradu, ktoré je predbežne vykonateľné odo dňa jeho vydania, ibaže súd nariadi inak.

4. Proti rozhodnutiu podľa odseku 3 možno podať opravný prostriedok v súlade s postupom stanoveným v Administratívnoprocesualen kodeks [(Správny poriadok)].“

16 Podľa článku 107 h ods. 1 ZADS:

„Pred prijatím rozhodnutia o uložení správnej sankcie, a najneskôr do 30 dní od predloženia aktu, ktorým sa konštatuje porušenie v zmysle tohto zákona, môžu orgán s právomocou ukladať správne

sankcie a páchatel' uzavrieť dohodu o ukončení konania o uložení správnej sankcie, pokiaľ skutok, ktorý sa vytýka, nie je trestným činom.“

17 Článok 112 ods. 1 ZADS stanovuje:

„Osoba, ktorá napriek tomu, že má povinnosť zaplatiť spotrebnú daň, túto daň nezaplatí, sa potrestá peňažnou sankciou vo výške dvojnásobku sumy nezaplatenej spotrebnej dane, pričom táto pokuta nesmie byť nižšia ako 500 BGN.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Vinal je spoločnosť so sídlom v Bulharsku, ktorá je držiteľom povolenia na prevádzkovanie daňového skladu, ktoré jej umožňuje vyrábať, uskladňovať, prijímať a odosielať alkoholické výrobky podliehajúce spotrebnej dani.

19 V roku 2017 bola v tejto spoločnosti vykonaná daňová kontrola.

20 Dňa 22. decembra 2017 vydala bulharská colná správa dodatočný platobný výmer vo výške 4 261,89 BGN (približne 2 180 eur) za obdobie od 1. januára 2012 do 3. mája 2017. Toto rozhodnutie nebolo napadnuté a 5. januára 2018 nadobudlo právoplatnosť.

21 Okrem toho, pokiaľ ide o obdobie od 3. do 10. mája 2017, bulharská colná správa vydala aj akt, v ktorom konštatovala správny delikt, ktorého sa uvedená spoločnosť dopustila z dôvodu nesplnenia povinnosti zaplatiť splatnú spotrebnú daň.

22 Dňa 24. januára 2018 uložila bulharská colná správa z tohto dôvodu spoločnosti Vinal peňažnú sankciu vo výške dvojnásobku sumy nezaplatenej spotrebnej dane, a to na základe uplatnenia článku 112 ods. 1 ZADS, t. j. v sume 248 978 BGN (približne 128 000 eur).

23 Táto sankcia bola potvrdená rozsudkom zo 16. januára 2020, ktorý nadobudol právoplatnosť.

24 Dňa 11. februára 2020 riaditeľ colného úradu z dôvodu tohto právoplatného rozsudku odňal povolenie na prevádzkovanie daňového skladu vydané spoločnosti Vinal.

25 Táto spoločnosť podala na Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko) návrh na zrušenie tohto rozhodnutia.

26 Tento súd sa pýta na súlad uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie, a predovšetkým so smernicou 2008/118.

27 Za týchto okolností Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ako sa má vykladať článok 16 ods. 1 smernice 2008/118 v tej časti, v ktorej je stanovené, že povolenie na otvorenie a prevádzkovanie daňového skladu musí spĺňať podmienky, ktoré majú orgány právo ustanoviť na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane, a ako má vyzerať obsah týchto podmienok, aby mohli byť uskutočnené ciele zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane?

2. Ako sa má vykladať zákaz diskriminácie v zmysle odôvodnenia 10 smernice 2008/118?

3. Ako sa majú vykladať citované ustanovenia a majú sa vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ako je ustanovenie článku 53 ods. 1 bodu 3 v spojení s článkom 47 ods. 1 bodom 5 ZADS, keď táto právna úprava stanovuje povinné odňatie povolenia do budúcnosti, ktoré nastáva okamžite a bez časového obmedzenia, popri sankcii už uloženej za ten istý skutok?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

- 28 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 16 ods. 1 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje odňatie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v prípade porušenia systému spotrebných daní, ktoré vnútroštátna právna úprava považuje za závažné, kumulatívne s peňažnou sankciou, ktorá už bola uložená za tie isté skutky.
- 29 Treba pripomenúť, že podľa článku 15 ods. 1 smernice 2008/118 každý členský štát stanovuje s prihliadnutím na túto smernicu vlastné pravidlá týkajúce sa výroby, spracovania a držby tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, pričom v odseku 2 tohto článku 15 sa okrem iného uvádza, že výroba, spracovanie a držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého nebola zaplatená spotrebná daň, sa uskutočňujú v daňovom sklade.
- 30 Pokiaľ ide o režim povolenia takéhoto skladu, článok 16 ods. 1 smernice 2008/118 jednak vo svojom prvom pododseku stanovuje, že otvorenie a prevádzkovanie daňového skladu oprávneným prevádzkovateľom daňového skladu podlieha povoleniu zo strany príslušných orgánov členského štátu, v ktorom sa daňový sklad nachádza, a jednak vo svojom druhom pododseku spresňuje, že toto povolenie musí spĺňať „podmienky, ktoré majú orgány právo ustanoviť na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane“.
- 31 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v rámci pôsobnosti smernice 2008/118 vo všeobecnosti predchádzanie podvodom a zneužívaniu predstavuje spoločný cieľ tak práva Únie, ako aj práva členských štátov. Na jednej strane totiž členské štáty majú legitímny záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a na druhej strane boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom sledovaným touto smernicou, ako to potvrdzujú odôvodnenia 15 a 16, ako aj článok 16 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. januára 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, body 28 a 32, ako aj citovanú judikatúru, a z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 25).
- 32 V predmetnom prípade zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že tak peňažná sankcia uložená spoločnosti Vinal, ako aj odňatie jej povolenia na prevádzkovanie daňového skladu boli prijaté z dôvodu porušenia systému spotrebných daní, ktorého sa táto spoločnosť dopustila a ktoré vnútroštátna právna úprava považuje za závažné. Zákaz dopustiť sa takéhoto porušenia pritom svojou povahou zodpovedá jednej z podmienok, ktoré sú orgány oprávnené stanoviť na účely zamedzenia všetkým možnostiam daňových únikov alebo zneužitia dane v zmysle článku 16 ods. 1 smernice 2008/118.
- 33 Okrem toho treba uviesť, že ani zo znenia, ani z cieľa článku 16 ods. 1 smernice 2008/118, ba ani z iných ustanovení tejto smernice nevyplýva, že by takýto systém sankcií nebol v súlade s touto smernicou.

- 34 Z ustálenej judikatúry však vyplýva aj to, že pri neexistencii harmonizácie právnej úpravy Únie v oblasti sankcií, ktoré možno uložiť v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou, členské štáty síce majú právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich primerané, no pri výkone svojich právomocí sú povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, medzi ktoré patrí najmä zásada *ne bis in idem*, ktorá bola zakotvená v článku 50 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), a zásada proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. januára 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, bod 34 a citovanú judikatúru, ako aj z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli et Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 36).
- 35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že aj keď vnútroštátny súd z formálneho hľadiska svoju otázku obmedzil na výklad článku 16 ods. 1 smernice 2008/118, táto okolnosť nebráni Súdnu dvoru v tom, aby poskytol všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie vo veci, ktorú prejednáva, a to bez ohľadu na to, či ich vnútroštátny súd uviedol alebo neuviedol vo svojej otázke. V tejto súvislosti prináleží Súdnu dvoru získať zo všetkých informácií, ktoré mu poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prvky uvedeného práva, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli a Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 19).

O zásade ne bis in idem

- 36 Pokiaľ ide o uplatnenie článku 50 Charty na konanie veci samej, treba pripomenúť, že pôsobnosť Charty v súvislosti s konaním členských štátov je vymedzená v jej článku 51 ods. 1, podľa ktorého sú ustanovenia Charty určené členským štátom výlučne vtedy, ak vykonávajú právo Únie, pričom toto ustanovenie potvrdzuje ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej sa základné práva zaručené v právnom poriadku Únie majú uplatniť vo všetkých situáciách, ktoré upravuje právo Únie, nie však mimo týchto situácií [rozsudok z 19. novembra 2019, A. K. a i. (Nezávislosť disciplinárneho senátu Najvyššieho súdu), C-585/18, C-624/18 a C-625/18, EU:C:2019:982, bod 78 a citovaná judikatúra].
- 37 V predmetnom prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že obidve opatrenia, o aké ide vo veci samej, sankcionujú porušenie vnútroštátnych predpisov, ktoré sú súčasťou systému spotrebných daní a ktorými sa zabezpečuje prebratie smernice 2008/118.
- 38 Keď tak členský štát prijme takéto opatrenia, vykonáva túto smernicu, a teda aj právo Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. Preto musí rešpektovať ustanovenia Charty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 26).
- 39 Podľa článku 50 Charty pritom „nikoho nemožno stíhať alebo potrestať v trestnom konaní za trestný čin, za ktorý už bol v rámci [Európskej ú]nie oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom v súlade so zákonom“.
- 40 Zásada *ne bis in idem*, ktorá je pripomenutá v tomto ustanovení, zakazuje kumuláciu tak stíhaní, ako aj sankcií trestnoprávnej povahy, za rovnaké skutky a proti tej istej osobe (rozsudok z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 24 a citovaná judikatúra).

- 41 Treba pripomenúť, že uplatnenie zásady *ne bis in idem* podlieha dvojakej podmienke, a to na jednej strane aby existovalo skoršie právoplatné rozhodnutie (podmienka *bis*), a na druhej strane aby sa na ten istý skutkový stav vzťahovalo skoršie rozhodnutie a neskoršie stíhania alebo neskoršie rozhodnutia (podmienka *idem*) (rozsudky z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 28, a z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 51).
- 42 Pokiaľ ide o podmienku *idem*, táto vyžaduje, aby skutkový stav bol totožný, a nielen podobný. Totožnosť skutkového stavu sa chápe ako súbor konkrétnych skutočností vyplývajúcich z udalostí, ktoré sú v podstate tie isté, keďže zahŕňajú toho istého pôvodcu a sú navzájom neoddeliteľne spojené v čase a priestore (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, body 36 a 37).
- 43 V predmetnom prípade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, boli prijaté voči tej istej právnickej osobe, a to spoločnosti Vinal, a za rovnaké skutky.
- 44 Pokiaľ ide o podmienku *bis*, treba pripomenúť, že na to, aby sa na súdne rozhodnutie mohlo nazerať ako na právoplatne rozhodujúce o skutkovom stave predloženom v druhom konaní, je potrebné nielen to, aby toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť, ale aj to, aby bolo vydané po posúdení vzťahujúcom sa na vec samu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 29).
- 45 V predmetnom prípade sa zdá, že z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že to tak je, keďže rozhodnutie o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu bolo prijaté po tom, čo rozhodnutie o uložení peňažnej sankcie, ktoré bolo vydané po posúdení veci z hmotnoprávneho hľadiska, nadobudlo právoplatnosť.
- 46 V tomto kontexte treba na účely stanovenia uplatniteľnosti článku 50 Charty určiť, či opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, t. j. peňažná sankcia uložená podľa článku 112 ods. 1 ZADS a odňatie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu, o ktorom bolo rozhodnuté podľa článku 53 ods. 2 bodu 1 ZADS v spojení s jeho článkom 47, možno kvalifikovať ako „sankcie trestnoprávnej povahy“ v zmysle Charty.
- 47 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že trestnoprávna povaha sankcií na účely uplatnenia zásady *ne bis in idem* závisí od troch kritérií. Prvým kritériom je právna kvalifikácia porušenia vo vnútroštátnom práve, druhým je samotná povaha porušenia a tretím je stupeň prítomnosti sankcie, ktorá hrozí dotknutej osobe (rozsudky z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 27, a zo 4. mája 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 38).
- 48 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o prvé kritérium, z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, sa v bulharskom práve považujú za správne sankcie.
- 49 Uplatnenie článku 50 Charty sa však bez ohľadu na kvalifikáciu trestného stíhania a trestnoprávnych sankcií vo vnútroštátnom práve vzťahuje aj na tie stíhania a sankcie, ktoré treba považovať za stíhania a sankcie trestnoprávnej povahy na základe ďalších dvoch kritérií uvedených v bode 47 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 29, a zo 4. mája 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 41).

- 50 Pokiaľ ide o druhé kritérium, ktoré sa týka samotnej povahy porušenia, toto kritérium predpokladá overenie toho, či predmetné opatrenie sleduje represívny účel, a to bez toho, aby samotná okolnosť, že sleduje tiež preventívny účel, bola takej povahy, že by ju zbavovala jej kvalifikácie ako trestnoprávnej sankcie. Zo samotnej povahy trestnoprávnych sankcií totiž vyplýva, že smerujú tak k represii, ako aj k prevencii nezákonných konaní. Naopak, opatrenie, ktoré sa obmedzuje na náhradu škody spôsobenej dotknutým porušením, nemá trestnoprávnu povahu [rozsudky z 22. júna 2021, *Latvijas Republikas Saeima (Pokutové body)*, C-439/19, EU:C:2021:504, bod 89; z 23. marca 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 30, a zo 4. mája 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 42].
- 51 V predmetnom prípade sa zdá, že peňažná sankcia a rozhodnutie o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu sledujú tak cieľ spočívajúci v odrádzaní, ako aj cieľ spočívajúci v potrestaní za porušenia systému spotrebných daní, a ich účelom nie je nahradiť škodu spôsobenú týmito porušeniami.
- 52 Vzhľadom na to treba zdôrazniť, že na rozhodnutie o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu, tak ako je toto upravené v článku 53 ods. 2 ZADS, sa konkrétne vzťahuje režim prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a uvedeného do colného režimu podmieneného oslobodenia od cla, zavedený smernicou 2008/118, v ktorom oprávnení prevádzkovatelia daňového skladu zohrávajú ústrednú úlohu (pozri analogicky rozsudok z 2. júna 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, bod 31). Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že takéto rozhodnutie sa má uplatňovať len na hospodárske subjekty, ktoré sú držiteľmi povolenia konať ako oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, v ktorom sa skladujú výrobky podliehajúce spotrebnej dani, v zmysle tejto smernice, pričom na jeho základe dochádza k strate výhod vyplývajúcich z takéhoto povolenia (pozri analogicky rozsudok z 23. marca 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 32).
- 53 Rozhodnutie o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu sa teda netýka verejnosti vo všeobecnosti, ale osobitnej kategórie adresátov, ktorí vzhľadom na to, že vykonávajú činnosť špecificky regulovanú právom Únie, sú povinní splniť podmienky vyžadované na získanie povolenia vydaného členskými štátmi, ktoré im priznáva určité výsady. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či takéto rozhodnutie spočíva v tom, že zbavuje Vinal výkonu týchto výsad z dôvodu, že sa príslušný správny orgán domnieval, že podmienky udelenia tohto povolenia už nie sú splnené, čo by svedčilo v prospech konštatovania, že toto rozhodnutie nesleduje represívny účel (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. marca 2023, *Dual Prod*, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 33).
- 54 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, však nevyplýva, že by sa peňažná sankcia uložená spoločnosti Vinal mala uplatniť len na hospodárske subjekty, ktoré sú držiteľmi povolenia konať ako oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, v ktorom sa skladujú výrobky podliehajúce spotrebnej dani, a preto úvahy, ktoré sú uvedené v bodoch 52 a 53 tohto rozsudku, na ňu nemožno uplatniť.
- 55 Pokiaľ ide o tretie kritérium, ktoré sa týka stupňa prísnosti uloženej sankcie, treba konštatovať, že tento stupeň prísnosti sa musí posudzovať v závislosti od maximálneho trestu stanoveného príslušnými právnymi predpismi (rozsudok zo 4. mája 2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 46).

- 56 V predmetnom prípade, pokiaľ ide po prvé o peňažnú sankciu, skutočnosť, že jej výška nemôže byť nižšia ako 500 BGN (približne 250 eur), že systematicky predstavuje dvojnásobok sumy nezaplatenej dane a že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nestanovuje žiadnu maximálnu hranicu tejto sumy, a teda že v predmetnom prípade bola uložená sankcia vo výške zodpovedajúcej približne 128 000 eurám, svedčí o prísnej povahe tejto sankcie (pozri analogicky rozsudok zo 4. mája 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 48), čo by mohlo stačiť na to, aby táto sankcia mohla byť kvalifikovaná ako sankcia trestnoprávnej povahy.
- 57 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pokutu vo výške 30 % sumy splatnej dane z pridanej hodnoty, ktorú treba zaplatiť nad rámec sumy tejto dane, bolo možné považovať za pokutu vysokého stupňa prísnosti, čo môže podporiť analýzu, podľa ktorej má takáto sankcia trestnoprávnu povahu v zmysle článku 50 Charty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 33).
- 58 Po druhé, hoci je jediným účinkom odňatia povolenia na prevádzkovanie daňového skladu to, že sa dotknutý oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu zbavuje výsad spojených s režimom daňového skladu, a nebráni to tomuto prevádzkovateľovi daňového skladu v tom, aby naďalej pokračoval vo výkone hospodárskych činností, ktoré si takéto povolenie nevyžadujú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 37), dôsledky takéhoto odňatia sú pre neho aj tak prísne, keďže predovšetkým účinky tohto opatrenia nie sú časovo obmedzené (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. mája 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 47).
- 59 Z vyššie uvedeného vyplýva, že obidve opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, môžu predstavovať sankcie trestnoprávnej povahy, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu na základe vyššie uvedených údajov.
- 60 Ak to tak je, kumulácia týchto sankcií tak vedie k obmedzeniu základného práva zaručeného v článku 50 Charty.
- 61 Pokiaľ teda vnútroštátny súd po preskúmaní vyššie uvedených podmienok skonštatuje, že kumulácia dvoch opatrení, o ktoré ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie základného práva zaručeného v článku 50 Charty, prináleží mu určiť, či je napriek tomu možné toto obmedzenie považovať za odôvodnené na základe článku 52 ods. 1 Charty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 40, a z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, body 58 a 59).
- 62 Podľa článku 52 ods. 1 prvej vety Charty musí byť akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v tejto Charte ustanovené zákonom a musí rešpektovať podstatu týchto práv a týchto slobôd. Podľa druhej vety tohto ustanovenia, za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality možno tieto práva a slobody obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné a skutočne to zodpovedá cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, alebo ak je to potrebné na ochranu práv a slobôd iných.
- 63 V predmetnom prípade, pokiaľ ide po prvé o podmienky uvedené v článku 52 ods. 1 prvej vety Charty, treba na jednej strane uviesť, že požiadavka, podľa ktorej musí byť možnosť kumulácie sankcií stanovená zákonom, je zrejme splnená, keďže ZADS okrem iného v prípade porušenia systému spotrebných daní, ktoré sa považuje za závažné, výslovne stanovuje kumulatívne uplatnenie obidvoch opatrení, o ktoré ide vo veci samej.

- 64 Na druhej strane z judikatúry vyplýva aj to, že takáto možnosť kumulovať stíhanie a sankcie rešpektuje podstatu článku 50 Charty len pod podmienkou, že vnútroštátna právna úprava neumožňuje stíhať a sankcionovať tie isté skutky v rámci toho istého porušenia alebo na dosiahnutie toho istého cieľa, ale stanovuje len možnosť kumulácie stíhaní a sankcií na základe odlišných právnych úprav (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 43, a z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 63).
- 65 V predmetnom prípade sa takáto podmienka zdá byť splnená, keďže obidve opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, nemajú rovnakú pôsobnosť, pričom odňatie povolenia na prevádzkovanie sa týka len niektorých z porušení, za ktoré bola uložená peňažná sankcia, a každé z týchto opatrení sleduje vlastné ciele.
- 66 Pokiaľ ide po druhé o podmienky uvedené v článku 52 ods. 1 druhej vete Charty, medzi ktoré patrí podmienka spočívajúca v potrebe toho, aby systém sankcií zodpovedal cieľu všeobecného záujmu, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že systém, o ktorý ide vo veci samej, skutočne takémuto cieľu zodpovedá, keďže jeho zámerom je zabezpečiť nielen riadne fungovanie osobitného režimu pozastavenia spotrebnej dane, ktorý je založený na vysokom stupni dôvery medzi správnymi orgánmi a hospodárskymi subjektmi, ale tiež všeobecnejšie bojovať predovšetkým proti daňovým únikom, čo navyše zodpovedá cieľu sledovanému smernicou 2008/118 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, Komisia/Portugalsko, C-126/15, EU:C:2017:504, bod 59).
- 67 Vzhľadom na význam, ktorý právo Únie pripisuje tomuto cieľu všeobecného záujmu, pritom môže byť kumulácia stíhaní a sankcií trestnoprávnej povahy odôvodnená vtedy, ak doplnkovým účelom týchto stíhaní a sankcií vzhľadom na dosiahnutie takého cieľa sú prípadne iné aspekty toho istého predmetného protiprávneho konania (pozri analogicky rozsudky z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 44; z 20. marca 2018, Garlsson Real Estate a i., C-537/16, EU:C:2018:193, bod 46; z 20. marca 2018, Di Puma a Zecca, C-596/16 a C-597/16, EU:C:2018:192, bod 42, ako aj z 22. marca 2022, Nordzucker a i., C-151/20, EU:C:2022:203, bod 52).
- 68 Tak je to *a priori* v prípade vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej. Zdá sa totiž legitímne, že členský štát chce na jednej strane odrádzať od nezaplatenia spotrebnej dane a trestať ho tým, že stanoví, že sa uloží dostatočne vysoká peňažná sankcia, a na druhej strane odrádzať od závažných porušení pravidiel upravujúcich tento režim a trestať ich na základe prijatia dodatočnej sankcie, čo by mohlo byť prípadom odňatia povolenia na prevádzkovanie oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu, ktorý sa dopustil týchto porušení (pozri analogicky rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 45). Tak ako to vyplýva najmä z pripomienok predložených bulharskou vládou, v tomto druhom uvedenom opatrení je vyjadrená strata dôvery colnej správy v dodržiavanie pravidiel spojených s fungovaním daňového skladu v zmysle smernice 2008/118 a jej snaha o zabránenie riziku recidívy.
- 69 Pokiaľ ide napokon o dodržiavanie zásady proporcionality, treba pripomenúť, že táto zásada si vyžaduje, aby kumulácia stíhaní a sankcií, stanovená vnútroštátnou právnou úpravou, nešla nad rámec toho, čo je primerané a potrebné na uskutočnenie legitímnych cieľov sledovaných touto právnou úpravou, pričom ak existuje možnosť rozhodnúť sa medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné sa prikloniť k najmenej obmedzujúcemu opatreniu a ním spôsobené

nevýhody nesmú byť vo vzťahu k sledovaným cieľom neprimerané (rozsudky z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 48; z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 66, a zo 4. mája 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 56).

- 70 Pokiaľ ide po prvé o vhodnosť takejto kumulácie, treba uviesť, že na to, aby sankcia mala skutočne odrádzajúci účinok, musia byť porušovatelia účinne zbavení ekonomických výhod ako dôsledok porušení systému spotrebných daní a sankcie musia umožniť vyvolanie účinkov primeraných závažnosti porušení takým spôsobom, ktorý účinne odradí všetky osoby od ďalších porušení rovnakej povahy (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli a Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 44).
- 71 Zdá sa, že práve tak to je v prípade systému, o aký ide vo veci samej, ktorý zbavuje dotknutú osobu sumy vo výške dvojnásobku nezaplatenej spotrebnej dane, ako aj výhod režimu pozastavenia tejto dane spojených s daňovým skladoom.
- 72 Okrem toho takýto systém umožňuje oslabiť či dokonca vylúčiť ekonomické zretele, ktoré by mohli oprávnených prevádzkovateľov daňového skladu privádzať k nerešpektovaniu systému spotrebných daní (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli a Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 45).
- 73 Zdá sa teda, že tento systém je spôsobilý jednak neutralizovať finančnú výhodu získanú vďaka porušeniu, a jednak nabádať oprávnených prevádzkovateľov daňového skladu k tomu, aby rešpektovali systém spotrebných daní (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli a Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 46), ale tiež obmedziť riziko recidívy, ktoré možno považovať za výraznejšie v prípade závažných porušení.
- 74 Vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, sa tak zdá byť primeraná na dosiahnutie sledovaného legitímneho cieľa spočívajúceho v boji proti daňovým únikom a prípadným zneužitiam (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli a Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 47).
- 75 Pokiaľ ide po druhé o striktnú nevyhnutnosť takejto kumulácie stíhaní a sankcií, treba osobitne posúdiť to, či existujú jasné a presné pravidlá umožňujúce zdaniteľným osobám predvídať, ktoré konania a opomenutia môžu byť predmetom kumulácie stíhaní, ako aj sankcií, a zabezpečujúce koordináciu medzi rôznymi orgánmi, či boli tieto dve konania vedené dostatočne koordinovane a v dostatočne úzkej časovej súvislosti, a či sankcia prípadne uložená v konaní, ktoré bolo z časového hľadiska prvé, bola zohľadnená pri posudzovaní druhej sankcie takým spôsobom, aby zaťaženie dotknutých osôb vyplývajúce z tejto kumulácie bolo obmedzené na nevyhnutne potrebnú mieru a aby súhrn uložených sankcií zodpovedal závažnosti spáchaných porušení (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. marca 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 51, a z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 67).
- 76 Ďalej treba spresniť, že požiadavka, podľa ktorej orgán musí zohľadniť prvú sankciu pri posudzovaní druhej sankcie, sa uplatňuje bez výnimky na všetky kumulatívne uložené sankcie, a teda tak na kumuláciu sankcií rovnakej povahy, ako aj na kumuláciu sankcií rôznej povahy, a to aj takých, akými sú peňažné sankcie a sankcie obmedzujúce právo vykonávať určité profesijné činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. mája 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, bod 50).

- 77 V predmetnom prípade sa zdá, že zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, jasne a presne stanovuje, za akých okolností môže pri porušení systému spotrebných daní dôjsť ku kumulácii peňažnej sankcie a odňatia povolenia na prevádzkovanie daňového skladu, čo však prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu. Okrem toho sa nezdá, že by zo spisu vyplývalo, že boli tieto dve opatrenia prijaté rôznymi orgánmi, pri ktorých by bolo potrebné zabezpečiť koordináciu.
- 78 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, však tiež vyplýva, že colná správa je zo zákona povinná odňať povolenie na prevádzkovanie daňového skladu v prípade, že, tak ako v predmetnom prípade, bolo voči oprávnenému prevádzkovateľovi daňového skladu vydané konečné rozhodnutie o uložení peňažnej sankcie vo výške viac ako 15 000 BGN (približne 7 600 eur), pričom samotná táto suma bola stanovená automaticky na dvojnásobok sumy nezaplatenej spotrebnej dane, tak ako bolo pripomenuté v bode 56 tohto rozsudku.
- 79 Z toho vyplýva, že, s výhradou overenia zo strany vnútroštátneho súdu, sa nezdá, že by právna úprava, o akú ide vo veci samej, umožňovala, aby sa pri posudzovaní druhej sankcie zohľadnila prísnosť prvej sankcie, ani aby daný orgán posúdil, či je kumulácia týchto dvoch sankcií v každom jednotlivom prípade obmedzená na to, čo je striktné nevyhnutné.
- 80 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že hoci peňažnú sankciu a rozhodnutie o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu treba považovať za sankcie trestnoprávnej povahy, článok 50 Charty môže brániť tomu, aby sa uplatnilo rozhodnutie, ktorým sa spoločnosti Vinal odníma povolenie na prevádzkovanie jej daňového skladu, t. j. rozhodnutie, ktorého zákonnosť je napadnutá pred vnútroštátnym súdom, pričom overenie uvedeného prináleží vnútroštátnemu súdu.

O zásade proporcionality

- 81 Aj za predpokladu, že peňažná sankcia alebo rozhodnutie o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu nepredstavuje trestnoprávnu sankciu na účely uplatnenia článku 50 Charty, a teda že tento článok v žiadnom prípade nemôže brániť kumulácii týchto dvoch opatrení, toto rozhodnutie o odňatí, ktoré je predmetom sporu prejednávaného pred vnútroštátnym súdom, by malo ešte navyše rešpektovať zásadu proporcionality ako všeobecnú zásadu práva Únie.
- 82 Táto zásada ukladá členským štátom povinnosť použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, a v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie. Judikatúra Súdneho dvora v tejto súvislosti spresňuje, že pokiaľ sa ponúka výber medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné prikloniť sa k najmenej obmedzujúcemu opatreniu a spôsobené ťažkosti nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom (rozsudky z 13. novembra 1990, Fedesa a i., C-331/88, EU:C:1990:391, bod 13, ako aj z 23. marca 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, bod 71).
- 83 Na účely konkrétnejšieho posúdenia toho, či je sankcia v súlade so zásadou proporcionality, treba zohľadniť predovšetkým povahu a závažnosť porušenia, ktoré má byť touto sankciou potrestané (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 38).
- 84 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ktorým bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, vyplýva, že o odňatí povolenia na prevádzkovanie daňového skladu rozhodne colná správa vtedy, keď oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu nespĺnil

podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou na získanie povolenia na prevádzkovanie, a že o takýto príklad ide okrem iného vtedy, keď, tak ako v prejednávanej veci, sa tento prevádzkovateľ daňového skladu dopustil porušenia, ktoré je podľa vnútroštátneho práva kvalifikované ako „závažné“ a za ktoré bola s konečnou platnosťou uložená peňažná sankcia.

- 85 Porušenie systému spotrebných daní sa pritom na základe článku 4 bodu 18 ZADS považuje za „závažné“ vtedy, ak bola za porušenie systému spotrebných daní uložená pokuta vo výške presahujúcej 15 000 BGN (približne 7 600 eur).
- 86 Keďže podľa článku 112 ods. 1 ZADS sa peňažná sankcia, o ktorú ide vo veci samej, vždy stanovuje ako dvojnásobok sumy nezaplatenej spotrebnej dane, zdá sa, že z toho vyplýva, že porušenie systému spotrebných daní sa vo vnútroštátnom práve považuje za „závažné“, čo má automaticky za následok odňatie povolenia na prevádzkovanie, keď sa toto porušenie povinnosti, za ktoré bola uložená peňažná sankcia, týka sumy nezaplatenej spotrebnej dane presahujúcej 7 500 BGN (približne 3 800 eur), čo charakterizuje daňový únik určitej závažnosti.
- 87 Vzhľadom na to treba tiež zohľadniť prípadné dôsledky opatrenia spočívajúceho v odňatí povolenia, o aké ide vo veci samej, na legitímne právo oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu vykonávať ekonomickú činnosť (pozri analogicky rozsudok z 24. februára 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli a Ministero dell’Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, bod 48).
- 88 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že tak ako bolo zdôraznené v bode 58 tohto rozsudku, dôsledky odňatia povolenia na prevádzkovanie ekonomických činností, patriaceho oprávnenému prevádzkovateľovi skladu, sa zdajú byť prísny, keďže takéto odňatie nie je časovo obmedzené.
- 89 Okrem toho, a predovšetkým, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, neumožňuje dotknutej osobe neskôr získať nové povolenie na prevádzkovanie.
- 90 Bulharská vláda v tejto súvislosti tvrdí, že tento zákaz je odôvodnený potrebou zabrániť riziku recidívy. Platí však pritom, že hoci sa nezdá neodôvodnené, aby oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu, ktorý sa podieľal napríklad na daňových únikoch veľkého rozsahu, bol definitívne zbavený výhod vyplývajúcich zo systému pozastavenia dane spojených s daňovým skladom, nemusí to tak nevyhnutne byť v prípade menej závažných porušení.
- 91 Z toho vyplýva, že aj keď sa odňatie výhod vyplývajúcich zo systému pozastavenia dane, spojených s daňovým skladom, zdá byť opatrením primeraným vo vzťahu k závažnosti porušenia, ktorým je porušenie uvedené v článku 53 ods. 2 bode 1 ZADS, vnútroštátnemu súdu aj tak prináleží, aby určil, či aj trvalé vylúčenie z požívania výhod vyplývajúcich z takéhoto systému je primeraným opatrením, so zreteľom na závažnosť tohto porušenia.
- 92 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú a tretiu otázku, ktoré boli preskúmané spoločne, odpovedať tak, že článok 16 ods. 1 smernice 2008/118 v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje odňatie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v prípade porušenia systému spotrebných daní, ktoré vnútroštátna právna úprava považuje za závažné, kumulatívne s peňažnou sankciou, ktorá už bola uložená za tie isté skutky, a to za predpokladu, že toto odňatie, predovšetkým vzhľadom na jeho definitívnu povahu, nepredstavuje neprimerané opatrenie vo vzťahu k závažnosti porušenia.

- 93 Okrem toho v prípade, že majú obidve tieto sankcie trestnoprávnu povahu, článok 50 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takejto vnútroštátnej právnej úprave pod podmienkou, že:
- možnosť kumulovať tieto dve sankcie je stanovená zákonom,
 - vnútroštátna právna úprava neumožňuje stíhať a sankcionovať tie isté skutky v rámci toho istého porušenia alebo na dosiahnutie toho istého cieľa, ale stanovuje len možnosť kumulácie stíhaní a sankcií na základe odlišných právnych úprav,
 - tieto stíhania a sankcie sledujú dodatočné ciele, ktorých predmetom sú prípadne odlišné aspekty toho istého dotknutého protiprávneho konania, a
 - existujú jasné a presné pravidlá umožňujúce predvídať, ktoré konania a opomenutia môžu byť predmetom kumulácie stíhaní a sankcií, a tiež umožňujúce koordináciu medzi rôznymi orgánmi, obidve konania boli vedené dostatočne koordinovane a v dostatočne úzkej časovej súvislosti a sankcia prípadne uložená v konaní, ktoré bolo z časového hľadiska prvé, bola zohľadnená pri posudzovaní druhej sankcie takým spôsobom, aby zaťaženie dotknutých osôb vyplývajúce z tejto kumulácie bolo obmedzené na nevyhnutne potrebnú mieru a aby súhrn uložených sankcií zodpovedal závažnosti spáchaných porušení.

O druhej otázke

- 94 Svojou druhou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o výklad zásady zákazu diskriminácie v zmysle odôvodnenia 10 smernice 2008/118.
- 95 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa tohto odôvodnenia spôsoby výberu a vrátenia dane majú vplyv na riadne fungovanie vnútorného trhu, a preto by mali spĺňať nediskriminačné kritériá.
- 96 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu ani zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, však nijako nevyplýva, že by sa spor vo veci samej týkal spôsobov výberu a vrátenia spotrebnej dane.
- 97 Z tohto rozhodnutia ani z tohto spisu nevyplýva ani to, že by bulharská colná správa zaobchádzala so spoločnosťou Vinal inak ako s inými subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii.
- 98 Preto treba pripomenúť, že vnútroštátny súd je v samotnom návrhu na začatie prejudiciálneho konania povinný výslovne uviesť skutkový a právny rámec sporu vo veci samej a poskytnúť potrebné vysvetlenia, pokiaľ ide o dôvody výberu ustanovení práva Únie, o ktorých výklad žiada, ako aj súvislosť, ktorú vníma medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá sa vzťahuje na spor, o ktorom rozhoduje [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 23 a citovanú judikatúru].
- 99 V dôsledku toho návrh na začatie prejudiciálneho konania zjavne nespĺňa požiadavky stanovené v článku 94 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, pokiaľ ide o jeho druhú otázku, ktorá musí byť zamietnutá ako neprípustná.

O trovách

- 100 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 16 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS, v spojení so zásadou proporcionality, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje odňatie povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v prípade porušenia systému spotrebných daní, ktoré vnútroštátna právna úprava považuje za závažné, kumulatívne s peňažnou sankciou, ktorá už bola uložená za tie isté skutky, a to za predpokladu, že toto odňatie, predovšetkým vzhľadom na jeho definitívnu povahu, nepredstavuje neprimerané opatrenie vo vzťahu k závažnosti porušenia.

Okrem toho v prípade, že majú obidve tieto sankcie trestnoprávnu povahu, článok 50 Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takejto vnútroštátnej právnej úprave pod podmienkou, že:

- možnosť kumulovať tieto dve sankcie je stanovená zákonom,
- vnútroštátna právna úprava neumožňuje stíhať a sankcionovať tie isté skutky v rámci toho istého porušenia alebo na dosiahnutie toho istého cieľa, ale stanovuje len možnosť kumulácie stíhaní a sankcií na základe odlišných právnych úprav,
- tieto stíhania a sankcie sledujú dodatočné ciele, ktorých predmetom sú prípadne odlišné aspekty toho istého dotknutého protiprávneho konania, a
- existujú jasné a presné pravidlá umožňujúce predvídať, ktoré konania a opomenutia môžu byť predmetom kumulácie stíhaní a sankcií, a tiež umožňujúce koordináciu medzi rôznymi orgánmi, obidve konania boli vedené dostatočne koordinovane a v dostatočne úzkej časovej súvislosti a sankcia prípadne uložená v konaní, ktoré bolo z časového hľadiska prvé, bola zohľadnená pri posudzovaní druhej sankcie takým spôsobom, aby zaťaženie dotknutých osôb vyplývajúce z tejto kumulácie bolo obmedzené na nevyhnutne potrebnú mieru a aby súhrn uložených sankcií zodpovedal závažnosti spáchaných porušení.

Podpisy