



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 14 september 2023\*

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Artikel 16 – Skatteupplagsförfarande – Villkor för att bevilja en godkänd upplagshavare tillstånd att öppna och driva ett skatteupplag – Bristande efterlevnad av dessa villkor – Slutgiltig återkallelse av tillståndet tillämpas kumulativt med påförandet av en sanktionsavgift – Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Principen *ne bis idem* – Proportionalitet”

I mål C-820/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) genom beslut av den 9 december 2021, som inkom till domstolen den 28 december 2021, i målet

**”Vinal” AD**

mot

**Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”,**

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna L.S. Rossi, J.-C. Bonichot (referent), S. Rodin och O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: T. Čapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”Vinal” AD, genom N. Boshnakova-Dimova, advokat,
- Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”, genom P. Gerenski och P. Tonev,

\* Rättegångsspråk: bulgariska.

- Bulgariens regering, genom M. Georgieva, T. Mitova, E. Petranova och L. Zaharieva, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, av I. Herranz Elizalde, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A Collabolletta, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom M. Björkland och D. Drambozova, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av principen om likabehandling och artikel 16.1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan den godkända upplagshavaren Vinal AD och Direktor na Agentsia "Minitsi" (direktören för tullmyndigheten, Bulgarien). Målet rör ett beslut genom vilket direktören för tullmyndigheten har återkallat tillståndet för drift av ett skatteupplag i den mening som avses i direktiv 2008/118, med hänvisning till en allvarlig överträdelse av reglerna för punktskatt, vilken även föranlett en sanktionsavgift.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Unionsrätt***

##### *Direktiv 2008/118*

- 3 I skälen 10, 15 och 16 i direktiv 2008/118 anges följande:
  - ”(10) Bestämmelser om uppbörd och återbetalning av [punkt]skatt påverkar hur den inre marknaden fungerar och bör därför följa icke-diskriminerande kriterier.
  - ...
  - (15) Eftersom kontroller måste genomföras i produktions- och lagringsanläggningar för att se till att förfallna skattebelopp betalas är det nödvändigt att behålla ett system med upplag som godkänts av de behöriga myndigheterna, för att underlätta sådana kontroller.
  - (16) Det är också nödvändigt att fastställa krav som godkända upplagshavare och näringsidkare utan ställning som godkända lagerhavare ska uppfylla.”

4 I artikel 4 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”I detta direktiv och dess genomförandebestämmelser avses med

1. *godkänd upplagshavare*: en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag,

...

11. *skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt ett uppskovsförfarande av en godkänd upplagshavare i dennes affärsverksamhet under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.”

5 Enligt artikel 7.1 i direktivet inträder skattskyldighet för punktskatt när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.

6 I artikel 8.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Skyldig att betala punktskatt som förfallit till betalning ska vara

a) när det gäller punktskattepliktiga varor som avviker från ett uppskovsförfarande enligt artikel 7.2 a

i) den godkände upplagshavaren, den registrerade mottagaren eller någon annan person som frisläpper eller på vars vägnar de punktskattepliktiga varorna frisläpps från uppskovsförfarandet eller, vid en otillåtet frisläppande från skatteupplaget, varje annan person som deltagit i detta frisläppande,

...”

7 Artikel 15 i direktivet har följande lydelse:

”1. Varje medlemsstat ska fastställa sina egna regler i fråga om tillverkning, bearbetning och förvaring av punktskattepliktiga varor, om inte annat följer av detta direktiv.

2. Tillverkningen, bearbetningen och förvaringen av punktskattepliktiga varor för vilka punktskatt inte har betalats ska äga rum i ett skatteupplag.”

8 I artikel 16 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”1. En godkänd upplagshavares öppnande och drift av ett skatteupplag ska godkännas av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.

Godkännandet ska ske på de villkor som myndigheterna har rätt att fastställa för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk.

2. En godkänd upplagshavare ska

- a) vid behov lämna en garantiförbindelse som täcker risken i samband med tillverkningen, bearbetningen och förvaringen av punktskattepliktiga varor,
- b) rätta sig efter de krav som fastställts av den medlemsstat inom vars territorium skatteupplaget är beläget,
- c) för varje skatteupplag föra räkenskaper över varulager och flyttningar av punktskattepliktiga varor,
- d) när flyttningen avslutas föra in alla punktskattepliktiga varor som flyttas under ett uppskovsförfarande i sitt skatteupplag samt föra in dem i sina räkenskaper, utom i de fall där artikel 17.2 tillämpas,
- e) samtycka till all övervakning och alla varulagerinventeringar.

...”

- 9 I artikel 15.1 i rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (omarbetning) (EUT L 58, 2020, s. 4), genom vilket direktiv 2008/118 upphävdes med verkan från och med den 13 februari 2023, finns bestämmelser som är identiska med bestämmelserna i artikel 16.1 i direktiv 2008/118.

#### *Rekommendation 2000/789/EG*

- 10 I artikel 2.1 i kommissionens rekommendation 2000/789/EG av den 29 november 2000 om riktlinjer för godkännande av lagerhavare enligt rådets direktiv 92/12/EEG när det gäller punktskattebelagda varor (EGT L 314, 2000, s. 29) anges följande:

”Även om medlemsstaterna uppmanas att tillämpa strikta kriterier i samband med beviljande av tillstånd till sådana personer som avses i artikel 1, bör en balans uppnås mellan vad som behövs för att underlätta handeln och vad som behövs för att utöva en effektiv kontroll.”

- 11 I artikel 7 i dessa rekommendationer preciseras att:

”1. Ett tillstånd bör i princip upphävas eller återkallas endast om det finns tungt vägande skäl, och efter det att medlemsstatens behöriga myndigheter noggrant har undersökt lagerhavarens situation.

2. Ett tillstånd kan t.ex. upphävas eller återkallas i följande fall:

- Skyldigheter som är förbundna med tillståndet har inte fullgjorts.
- Bristande täckning för den erforderliga garantiförbindelsen.
- Upprepade överträdelse av gällande bestämmelser.
- Inblandning i kriminell verksamhet.
- Skatteflykt eller skattebedrägeri.”

### **Bulgarisk rätt**

- 12 I artikel 3.1 led 1 i zakon za aktsizite i danachnite skladove (lagen om punktskatter och skatteupplag), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZADS), föreskrivs att godkända lagerhavare och personer som är registrerade enligt denna lag är skattskyldiga personer i den mening som avses i denna lag.
- 13 Artikel 4 led 18 ZADS har följande lydelse:  
"En överträdelse ska anses vara allvarlig om den är föremål för ett slutligt beslut om administrativa sanktionsavgifter på över 15 000 [bulgariska lev (BGN) (cirka 7 600 euro)]."
- 14 I artikel 47.1 ZADS föreskrivs följande:  
"Godkänd upplagshavare kan vara en person som  
...  
5. inte har begått några allvarliga eller upprepade överträdelser i den mening som avses i denna lag, med undantag för situationer i vilka ett administrativt påföljdsförfarande avslutats med en överenskommelse."
- 15 I artikel 53.1–53.4 ZADS föreskrivs följande:  
"1) Tillståndet för att driva ett skatteupplag upphör gälla  
...  
3. vid återkallelse av tillståndet,  
...  
2) Tillståndet för att driva ett skatteupplag ska återkallas om  
1. Den godkända upplagshavaren inte längre uppfyller kraven i artikel 47 ...  
...  
3) Tillståndet återkallas genom beslut från tullmyndigheten, vilket är interimistiskt verkställbart från och med det datum då det meddelas, såvida inte domstolen beslutar annorlunda.  
4) Ett beslut enligt punkt 3 kan överklagas på det sätt som föreskrivs i Administrativnoprotsesualen kodeks [förvaltningsprocesslagen]."
- 16 I artikel 107h.1 ZADS föreskrivs följande:  
"Innan beslutet om administrativ sanktion antas och senast 30 dagar efter det att överträdelsen konstaterats i den mening som avses i denna lag, får myndigheten med befogenhet att ålägga administrativa sanktioner och lagöverträdaren ingå ett avtal som avslutar förfarandet för administrativa sanktionsavgifter, såvida inte den påtalade gärningen utgör ett brott."

17 I artikel 112.1 ZADS föreskrivs följande:

”En person som är betalningsskyldig men som inte erlägger någon punktskatt ska åläggas att betala sanktionsavgift med ett belopp som är dubbelt så högt som den punktskatt som inte erlagts, och denna sanktionsavgift får inte understiga 500 BGN.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

18 Vinal är ett bolag med säte i Bulgarien som innehar ett tillstånd att driva ett skatteupplag för att tillverka, lagra, ta emot och avsända punktskattepliktiga alkoholvaror.

19 Bolaget blev föremål för en skattekontroll år 2017.

20 Den 22 december 2017 antog den bulgariska tullmyndigheten ett beslut om ytterligare skatt med ett belopp på 4 261,89 BGN (cirka 2 180 euro) för perioden 1 januari 2012–3 maj 2017. Detta beslut överklagades inte och vann laga kraft den 5 januari 2018.

21 För perioden 3 maj 2017–10 maj 2017 antog den bulgariska tullmyndigheten även en rättsakt i vilken det konstaterades att bolaget hade gjort sig skyldigt till en administrativ överträdelse på grund av att bolaget inte hade uppfyllt sin skyldighet att erlägga den punktskatt som skulle betalas.

22 Av detta skäl ålade den 24 januari 2018 den bulgariska tullmyndigheten, med tillämpning av artikel 112.1 ZADS, Vinal en sanktionsavgift motsvarande två gånger den obetalda punktskatten, närmare bestämt ett belopp på 248 978 BGN (cirka 128 000 euro).

23 Denna sanktionsavgift fastställdes genom en dom av den 16 januari 2020, som vann laga kraft.

24 På grund av denna lagkraftvunna dom återkallade direktören för tullmyndigheten den 11 februari 2020 Vinals tillstånd att driva skatteupplaget.

25 Bolaget väckte talan om ogiltigförklaring av detta beslut vid Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien).

26 Nämnda domstol vill få klarhet i huruvida den tillämpliga nationella lagstiftningen är förenlig med unionsrätten, och särskilt med direktiv 2008/118.

27 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Hur ska artikel 16.1 i [direktiv 2008/118] tolkas när det gäller den del i vilken det föreskrivs att godkännandet av öppnande och drift av ett skatteupplag ska ske på de villkor som myndigheterna har rätt att fastställa för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk, [och] hur ska dessa villkor utformas i materiellt hänseende för att syftet att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk kan uppnås?

2) Hur ska det förbud mot diskriminering till vilket hänvisas i [skäl 10] i [direktiv 2008/118] tolkas?

- 3) Hur ska de angivna bestämmelserna tolkas och ska de tolkas så, att de inte utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som artikel 53.1 led 3 jämförd med artikel 47.1 led 5 ZADS om det i denna lagstiftning föreskrivs att tillståndet tvingande ska återkallas för framtiden, med omedelbar verkan och utan tidsmässig begränsning, utöver en redan ålagd sanktionsavgift för samma gärning?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första och den tredje frågan*

- 28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 16.1 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillstånd för drift av ett skatteupplag ska återkallas vid en överträdelse av reglerna för punktskatt vilken anses vara allvarlig enligt den nationella lagstiftningen, utöver en redan ålagd sanktionsavgift för samma gärning.
- 29 Domstolen erinrar om att enligt artikel 15.1 i direktiv 2008/118 ska varje medlemsstat, med beaktande av direktivet, fastställa sina egna regler om tillverkning, bearbetning och förvaring av punktskattepliktiga varor. I artikel 15.2 anges dessutom att tillverkningen, bearbetningen och förvaringen av punktskattepliktiga varor för vilka punktskatten inte har betalats ska äga rum i ett skatteupplag.
- 30 Vad gäller tillståndsförfarandet för ett sådant upplag anges i artikel 16.1 första stycket i direktiv 2008/118 att en godkänd upplagshavares öppnande och drift av ett skatteupplag ska godkännas av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget. Vidare anges i andra stycket i denna artikel 16.1 att godkännandet ska ske ”på de villkor som myndigheterna har rätt att fastställa för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk”.
- 31 Dessutom framgår det av domstolens rättspraxis att förebyggande av bedrägeri och missbruk i allmänhet utgör ett gemensamt mål för såväl unionsrätten som medlemsstaternas rättsordningar, inom tillämpningsområdet för direktiv 2008/118. Det kan nämligen konstateras dels att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska intressen, dels att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och eventuellt missbruk är ett mål som eftersträvas med direktivet. Detta finner stöd i skälen 15 och 16 samt i artikel 16 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punkterna 28 och 32, och där angiven rättspraxis, och dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 25).
- 32 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att såväl den sanktionsavgift som påförts Vinal som återkallelsen av bolagets tillstånd att driva ett skatteupplag har beslutats på grund av en överträdelse av reglerna för punktskatt som Vinal har gjort sig skyldig till och som anses vara allvarlig enligt den nationella lagstiftningen. Förbudet mot att begå en sådan överträdelse är till sin natur ett av de villkor som myndigheterna har rätt att fastställa för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk i den mening som avses i artikel 16.1 i direktiv 2008/118.
- 33 Det ska dessutom påpekas att det varken av ordalydelsen i eller syftet med artikel 16.1 i direktiv 2008/118, eller ens av övriga bestämmelser i detta direktiv, framgår att ett sådant sanktionssystem inte skulle vara förenligt med direktivet.

- 34 Det framgår emellertid även av fast rättspraxis att även om medlemsstaterna, så länge lagstiftningen om vilka påföljder som ska tillämpas vid underlåtenhet att uppfylla krav som införts genom unionslagstiftning inte har harmoniserats inom unionen, är behöriga att välja de påföljder som de finner lämpliga, är de skyldiga att vid utövandet av sin behörighet iaktta unionsrätten och dess allmänna principer, däribland bland annat principen *ne bis in idem*, som har stadfäst i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) och proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punkt 34 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 36).
- 35 Härvidlag ska det erinras om att den omständigheten att den hänskjutande domstolen (formellt sett) har begränsat sina frågor till att avse tolkningen av artikel 16.1 i direktiv 2008/118 inte utgör hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den domstolen alla uppgifter om unionsrätts tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågan eller inte. Det ankommer i det avseendet på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 19).

#### *Principen ne bis in idem*

- 36 Vad gäller tillämpningen i det nationella målet av artikel 50 i stadgan är det viktigt att erinra om att tillämpningsområdet för stadgan, när det gäller medlemsstaternas åtgärder, definieras i artikel 51.1 i stadgan, enligt vilken bestämmelserna i stadgan riktar sig till medlemsstaterna när dessa tillämpar unionsrätten. Artikel 51.1 i stadgan bekräftar EU-domstolens fasta praxis enligt vilken de grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten, men inte i andra fall (dom av den 19 november 2019, A.K. m.fl. (Oavhängigheten hos avdelningen för disciplinära mål vid Högsta domstolen), C-585/18, C-624/18 och C-625/18, EU:C:2019:982, punkt 78 och där angiven rättspraxis).
- 37 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att de två åtgärder som är i fråga i det nationella målet beivrar överträdelse av nationella bestämmelser som utgör en del av reglerna för punktskatt och som införlivar direktiv 2008/118.
- 38 När en medlemsstat vidtar sådana åtgärder genomför den följaktligen detta direktiv och därmed unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. Medlemsstaten är således skyldig att iaktta bestämmelserna i stadgan. (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 26).
- 39 I artikel 50 i stadgan föreskrivs att "[i]ngen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen".
- 40 Principen *ne bis in idem*, som slås fast i denna bestämmelse, innebär ett förbud mot såväl dubbel lagföring som dubbla straff avseende samma gärning och samma person (dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 24 och där angiven rättspraxis).



- 41 Två villkor måste vara uppfyllda för att principen *ne bis in idem* ska kunna tillämpas, nämligen dels att det finns ett tidigare slutgiltigt avgörande (det så kallade *bis*-villkoret), dels att det tidigare avgörandet och senare lagföringar eller avgöranden avser samma gärning (det så kallade *idem*-villkoret) (dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 28, och dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 51).
- 42 Vad gäller *idem*-villkoret innebär detta att det ska vara fråga om samma gärning, och inte endast en liknande gärning. Med gärningsidentitet avses en helhet av konkreta omständigheter som har sitt ursprung i händelseförlopp som i allt väsentligt är desamma, eftersom de involverar samma gärningsman och är sinsemellan oskiljaktiga i tid och rum (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkterna 36 och 37).
- 43 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de åtgärder som är aktuella i det nationella målet har vidtagits mot en och samma juridiska person, nämligen Vinal, och avser samma faktiska omständigheter.
- 44 Vad gäller *bis*-villkoret ska det erinras om att för att ett domstolsavgörande ska kunna anses utgöra ett avgörande varigenom det skett en slutgiltig prövning av den gärning som är föremål för prövning i ett andra förfarande, krävs inte bara att avgörandet har vunnit laga kraft, utan även att det har meddelats efter en prövning i sak avseende gärningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 29).
- 45 I förevarande fall tycks det framgå av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att så är fallet, eftersom beslutet att återkalla tillståndet att driva skatteupplaget antogs efter det att beslutet om påförande av sanktionsavgiften, som meddelats efter en prövning i sak i ärendet, hade vunnit laga kraft.
- 46 För att avgöra huruvida artikel 50 i stadgan är tillämplig ska det i detta sammanhang fastställas huruvida de åtgärder som är aktuella i det nationella målet, det vill säga sanktionsavgiften, som påförts med tillämpning av artikel 112.1 ZADS, och återkallelsen av tillståndet att driva ett skatteupplag, som beslutats med tillämpning av artikel 53.2 led 1 ZADS, jämförd med artikel 47 ZADS, kan kvalificeras som ”påföljder av straffrättslig karaktär” i den mening som avses i stadgan.
- 47 Det följer av domstolens fasta praxis att påföljdens straffrättsliga karaktär vid tillämpningen av principen *ne bis in idem* beror på tre kriterier. Det första kriteriet är den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt, det andra kriteriet är överträdelsens art och det tredje kriteriet är strängheten i den påföljd som den berörde kan ådömas (dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 27, och dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 38).
- 48 Vad gäller det första kriteriet framgår det av den hänskjutande domstolens uppgifter att de åtgärder som är i fråga i det nationella målet kvalificeras som administrativa sanktioner enligt bulgarisk rätt.
- 49 Tillämpningen av artikel 50 i stadgan omfattar emellertid även – oberoende av huruvida förfaranden och påföljder betraktas som straffrättsliga enligt nationell rätt – förfaranden och påföljder som ska anses ha en straffrättslig karaktär sett till de två andra kriterierna i punkt 47 ovan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 29, och dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 41).

- 50 När det gäller det andra kriteriet, som rör överträdelsens art, ska det påpekas att det innebär att det ska prövas huruvida den aktuella åtgärden bland annat har ett repressivt syfte, varvid den omständigheten att åtgärden även har ett förebyggande syfte inte i sig kan anses innebära att den förlorar sin karaktär av straffrättslig påföljd. Straffrättsliga påföljder är nämligen till sin natur sådana att de syftar till att både beivra och förebygga olagliga handlingar. Däremot är en åtgärd som inskränker sig till att kompensera för den skada som vållats genom överträdelsen i fråga inte av straffrättslig karaktär (dom av den 22 juni 2021, Latvijas Republikas Saeima (Prickning), C-439/19, EU:C:2021:504, punkt 89, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 30, och dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 42).
- 51 I förevarande fall förefaller sanktionsavgiften och beslutet att återkalla tillståndet att driva ett skatteupplag båda eftersträva såväl avskräckande som beivrande av överträdelser av reglerna för punktskatt och är inte avsedda att ersätta den skada som orsakats av dessa överträdelser.
- 52 Det ska emellertid även påpekas att beslutet att återkalla tillståndet att driva ett skatteupplag, såsom detta beslut följer av artikel 53.2 ZADS, specifikt omfattas av den ordning för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov som införts genom direktiv 2008/118, i vilken godkända upplagshavare har en central roll (se, analogt, dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punkt 31). Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att återkallelse av godkännande är en åtgärd som endast kan vidtas mot näringsidkare som är godkända upplagshavare för punktskattebelagda varor, i den mening som avses i direktivet, och att åtgärden syftar till att frånta näringsidkarna de fördelar som följer av ett sådant godkännande (se, analogt, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 32).
- 53 Följaktligen riktar sig ett beslut att återkalla tillståndet att driva ett skatteupplag inte till allmänheten generellt, utan till en avgränsad personkrets. De näringsidkare som ingår i personkretsen bedriver en verksamhet som är särskilt reglerad i unionsrätten och de är därför skyldiga att uppfylla de villkor som krävs för att erhålla ett tillstånd, vilket beviljas av medlemsstaterna och ger dem bestämda rättigheter. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida ett sådant beslut består i att återkalla Vinals möjlighet att åtnjuta dessa rättigheter på grund av att den behöriga förvaltningsmyndigheten har ansett att villkoren för att bevilja godkännande inte längre är uppfyllda, vilket i sådant fall skulle tala för att åtgärderna inte har ett repressivt syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 33).
- 54 Däremot framgår det inte av handlingarna i målet att den sanktionsavgift som Vinal påförts endast är avsedd att tillämpas på näringsidkare som har tillstånd att agera som godkända upplagshavare av punktskattepliktiga varor, vilket innebär att övervägandena ovan i punkterna 52 och 53 inte kan överföras på Vinal.
- 55 Vad gäller det tredje kriteriet, avseende strängheten i den påföljd som utdöms, konstaterar domstolen att denna stränghet ska bedömas i förhållande till det högsta straff som föreskrivs i de relevanta bestämmelserna (dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 46).
- 56 För det första, vad gäller sanktionsavgiften, visar den omständigheten att dess belopp inte kan understiga 500 BGN (cirka 250 euro), att den systematiskt är dubbelt så stor som det belopp som undandragits och att det i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte föreskrivs någon övre gräns för detta belopp, vilket innebär att det i förevarande fall har ålagts en

påföljd på cirka 128 000 euro, att denna påföljd är sträng (se, analogt, dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 48), som skulle kunna räcka för att den ska kunna kvalificeras som en påföljd av straffrättslig karaktär.

- 57 Det ska i detta hänseende erinras om att en sanktionsavgift på 30 procent av det mervärdesskattebelopp som ska betalas, utöver betalningen av denna skatt, kan anses vara så sträng att den stöder slutsatsen att en sådan påföljd är av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 33).
- 58 För det andra, även om återkallelsen av tillståndet att driva ett skatteupplag visserligen endast leder till att den berörda godkända upplagshavaren berövas de rättigheter som är knutna till skatteupplaget och inte hindrar denna upplagshavare från att fortsätta bedriva ekonomisk verksamhet som inte kräver en sådan licens, (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 37), så är följderna av en sådan återkallelse allvarliga för det sistnämnda, bland annat eftersom verkningarna av denna åtgärd inte är tidsbegränsade (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 47).
- 59 Av det ovan anförda följer att de två åtgärder som är i fråga i det nationella målet kan utgöra straffrättsliga påföljder, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera mot bakgrund av vad som anförts ovan.
- 60 Om så visar sig vara fallet utgör deras kumulering en begränsning av den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan.
- 61 Om den hänskjutande domstolen, efter att ha prövat de ovannämnda villkoren, finner att kumuleringen av de två påföljder som är aktuella i det nationella målet utgör en begränsning av den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan, ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida denna begränsning ändå kan anses vara motiverad med stöd av artikel 52.1 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 40, och dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkterna 58 och 59).
- 62 Av artikel 52.1 första meningen i stadgan följer att varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i stadgan ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Enligt den andra meningen i samma punkt får begränsningar av nämnda rättigheter och friheter, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.
- 63 För det första, vad gäller de villkor, som anges i artikel 52.1 första meningen i stadgan, ska det påpekas att kravet på att möjligheten till kumulering av påföljder ska föreskrivas i lag förefaller vara uppfyllt, eftersom det i ZADS uttryckligen föreskrivs att de två åtgärder som är aktuella i det nationella målet ska tillämpas kumulativt, bland annat för överträdelser av reglerna för punktskatt som anses vara allvarliga.
- 64 För det andra framgår det också av rättspraxis att en sådan möjlighet till dubbel lagföring och dubbla straff är förenlig med det väsentliga innehållet i artikel 50 i stadgan endast under förutsättning att den nationella lagstiftningen inte medger att samma gärning lagförs och

bestraffas som samma brott eller för att uppnå samma mål, utan endast att dubbel lagföring och dubbla straff är möjliga enligt olika lagstiftningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 43, och dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 63).

- 65 I förevarande fall förefaller ett sådant villkor vara uppfyllt, eftersom de två åtgärder som är aktuella i det nationella målet inte har samma tillämpningsområde. Återkallelsen av ett verksamhetstillstånd avser endast vissa av de överträdelse som varit föremål för en sanktionsavgift, och var och en av dessa åtgärder har egna mål.
- 66 Vad för det andra gäller de villkor som anges i artikel 52.1 andra meningen i stadgan, däribland villkoret att ett sanktionssystem ska uppfylla ett mål av allmänintresse, framgår det av handlingarna i målet att det system som är aktuellt i det nationella målet faktiskt svarar mot ett sådant mål. Systemet syftar nämligen inte enbart till att säkerställa att det särskilda uppskovsförfarandet för punktskatt fungerar väl, ett system som vilar på en hög grad av förtroende mellan myndigheterna och näringsidkarna, utan även mer allmänt till att bekämpa bland annat skatteundandragande, vilket för övrigt svarar mot ett mål som eftersträvas med direktiv 2008/118 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 59).
- 67 Med hänsyn till den betydelse som denna målsättning av allmänintresse tillmäts i unionsrätten, kan det anses motiverat att förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär kumuleras när dessa förfaranden och påföljder, för att uppnå ett sådant mål, avser kompletterande mål som, i förekommande fall, avser olika aspekter av samma överträdelse (se, analogt, dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 44, dom av den 20 mars 2018, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193, punkt 46, dom av den 20 mars 2018, Di Puma och Zecca, C-596/16 och C-597/16, EU:C:2018:192, punkt 42, och dom av den 22 mars 2022, Nordzucker m.fl., C-151/20, EU:C:2022:203, punkt 52).
- 68 Så är i princip fallet med den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet. Det framstår nämligen som berättigat att en medlemsstat dels söker avskräcka och vidta åtgärder med avseende på utebliven betalning av punktskatt genom att föreskriva en tillräckligt hög sanktionsavgift, dels söker avskräcka och vidta åtgärder med avseende på allvarliga överträdelse av de bestämmelser som reglerar detta system, genom att införa en kompletterande påföljd, såsom en återkallelse av verksamhetstillståndet för den godkända upplagshavare som gjort sig skyldig till dessa överträdelse (se, analogt, dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 45). Såsom framgår av bland annat den bulgariska regeringens yttrande visar denna andra åtgärd att tullmyndigheten förlorat förtroende för att de regler som är knutna till driften av ett skatteupplag, i den mening som avses i direktiv 2008/118, iakttas och att myndigheten har för avsikt att undvika risken för återfall.
- 69 Vad slutligen gäller iakttagandet av proportionalitetsprincipen så kräver denna princip att den möjlighet till dubbel lagföring och dubbla straff som finns enligt den nationella lagstiftningen inte går utöver vad som är ändamålsenligt och nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas med lagstiftningen. När det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan, ska den åtgärd väljas som är minst ingripande, och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträvalda målen (dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 48, dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 66, och dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 56).

- 70 Vad för det första gäller frågan huruvida en sådan kumulering är lämplig, ska det påpekas att för att en påföljd verkligen ska ha en avskräckande verkan, måste lagöverträdarna faktiskt berövas de ekonomiska fördelar som följer av överträdelser av reglerna för punktskatt, och påföljderna ska göra det möjligt att uppnå effekter som står i proportion till hur allvarliga överträdelserna är, så att alla på ett effektivt sätt avskräcks från att begå överträdelser av samma slag (se, analogt, dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 44).
- 71 Så tycks vara fallet med ett sådant system som det som är aktuellt i det nationella målet, vilket innebär att den berörde dels går miste om två gånger det punktskattebelopp som undandragits dels förlorar möjligheten att omfattas av det uppskovsförfarande som är knutet till skatteupplaget.
- 72 Ett sådant system gör det dessutom möjligt att försvaga, eller till och med undanröja, ekonomiska överväganden som kan medföra att godkända upplagshavare underlåter att iaktta reglerna för punktskatt (se, analogt, dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 45).
- 73 Detta system förefaller således dels neutralisera den ekonomiska fördel som erhållits genom överträdelserna, dels uppmuntra godkända upplagshavare att iaktta reglerna för punktskatt. (se, analogt, dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 46), men även att begränsa de risker för återfall som kan anses vara större vid allvarliga överträdelser.
- 74 En sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet förefaller således lämplig för att uppnå det legitima mål som eftersträvas att bekämpa bedrägeri och eventuellt missbruk (se, analogt, dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 47).
- 75 Vad därefter gäller frågan huruvida en sådan möjlighet till dubbel lagföring och dubbla straff är absolut nödvändig kan följande konstateras. Vid prövningen av denna fråga ska det särskilt bedömas huruvida det finns klara och exakta bestämmelser som gör det möjligt för enskilda att förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för dubbel lagföring och dubbla straff och även möjliggör en samordning mellan de olika myndigheterna. Vidare ska det bedömas huruvida de två förfarandena har genomförts på ett tillräckligt samordnat sätt och i ett tillräckligt nära tidsmässigt sammanhang och huruvida den påföljd som eventuellt ådömdes i samband med det tidsmässigt sett första förfarandet har beaktats vid bedömningen av den andra påföljden. På så sätt säkerställs att den belastning som dubbel lagföring och dubbla straff medför för de berörda personerna begränsas till vad som är absolut nödvändigt och att de samlade påföljderna står i proportion till överträdelsernas allvar (dom av den 22 mars 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punkt 51, och dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 67).
- 76 Det ska vidare preciseras att kravet på att myndigheten ska beakta den första påföljden vid bedömningen av den andra påföljden utan undantag är tillämpligt på samtliga påföljder som åläggs kumulativt och följaktligen på såväl kumulering av påföljder av samma slag som kumulering av påföljder av olika slag, såsom sanktionsavgifter och påföljder som begränsar rätten att utöva viss näringsverksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 maj 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, punkt 50).

- 77 I förevarande fall tycks det framgå av handlingarna i målet att det i den nationella lagstiftningen på ett klart och precist sätt föreskrivs under vilka omständigheter en överträdelse av reglerna för punktskatt kan medföra att en sanktionsavgift kumuleras med en återkallelse av ett tillstånd att driva ett skatteupplag, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma. Det framgår inte heller av handlingarna i målet att de två åtgärderna har vidtagits av olika myndigheter vilka bör samordnas.
- 78 Det framgår emellertid även av de handlingar som ingetts till domstolen att tullmyndigheten enligt lag är skyldig att återkalla tillståndet att driva skatteupplag när, såsom i förevarande fall, den godkända upplagshavaren har varit föremål för ett lagakraftvunnet beslut genom vilket denne har ålagts en sanktionsavgift som överstiger 15 000 BGN (cirka 7 600 euro). Detta belopp fastställs automatiskt till två gånger det undandragna punktskattebeloppet, såsom det har erinrats om i punkt 56 ovan.
- 79 Av detta följer, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, att en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet inte förefaller tillåta att allvaret i den första påföljden beaktas vid bedömningen av den andra, eller att en myndighet bedömer huruvida kumuleringen av dessa två påföljder i varje enskilt fall är begränsad till vad som är absolut nödvändigt.
- 80 Det nu sagda innebär att om sanktionsavgiften och beslutet att återkalla tillståndet att driva skatteupplag ska anses utgöra påföljder av straffrättslig karaktär, kan artikel 50 i stadgan utgöra hinder för tillämpningen av beslutet att återkalla Vinals tillstånd att driva ett skatteupplag, ett beslut vars lagenlighet bolaget har ifrågasatt i det nationella målet. Detta är en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

### *Proportionalitetsprincipen*

- 81 Även om det antas att sanktionsavgiften eller beslutet att återkalla tillståndet att driva ett skatteupplag inte utgör en straffrättslig påföljd, när det gäller tillämpningen av artikel 50 i stadgan, och att denna artikel därmed inte i något fall kan utgöra hinder för en kumulation av dessa båda påföljder, är det likväl så att beslutet om återkallelse, vilket är föremål för tvisten vid den hänskjutande domstolen, måste iakttas proportionalitetsprincipen, som är en allmän unionsrättslig princip.
- 82 Enligt proportionalitetsprincipen ska medlemsstaterna använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella rätten, inte går utöver vad som är nödvändigt och i minsta möjliga mån motverkar de ändamål och principer som uppställs i den aktuella unionslagstiftningen. Av EU-domstolens praxis framgår därvid närmare att medlemsstaterna, när det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan, ska välja den åtgärd som är minst ingripande och att de vållade olägenheterna inte får vara orimliga i förhållande till de eftersträvide målen (dom av den 13 november 1990, Fedesa m.fl., C-331/88, EU:C:1990:391, punkt 13, och dom av den 23 mars 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, punkt 71).
- 83 Vad mer specifikt gäller prövningen av huruvida en viss påföljd är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till den aktuella överträdelsens art och allvar. (se, analogt, dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38).

- 84 Det framgår i detta avseende av beslutet om hänskjutande att tullmyndigheten ska återkalla tillståndet att driva ett skatteupplag när den godkända upplagshavaren inte har iakttagit de villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen för att erhålla verksamhetstillståndet, och detta bland annat är fallet när upplagshavaren, såsom i förevarande fall, har begått en överträdelse som enligt nationell rätt ska kvalificeras som "allvarlig" och som varit föremål för en slutgiltig sanktionsavgift.
- 85 En överträdelse av punktskattereglerna kvalificeras som "allvarlig" enligt artikel 4 led 18 ZADS när åsidosättandet av reglerna för punktskatt har lett till en sanktionsavgift på över 15 000 BGN (cirka 7 600 euro).
- 86 Eftersom den sanktionsavgift som är i fråga i det nationella målet, med tillämpning av artikel 112.1 ZADS, alltid är dubbelt så hög som den punktskatt som inte betalats, förefaller denna omständighet innebära att överträdelsen av reglerna för punktskatt anses vara "allvarlig" enligt nationell rätt och automatiskt medför att verksamhetstillståndet återkallas, så snart den överträdelse som gett upphov till sanktionsavgiften avser ett belopp som inte betalats i punktskatt som överstiger 7 500 BGN (cirka 3 800 euro), vilket är kännetecknande för ett bedrägeri av en viss allvarlighetsgrad.
- 87 Det ska emellertid även tas hänsyn till de eventuella konsekvenser som en sådan återkallelse som är i fråga i det nationella målet kan ha på den godkända upplagshavarens legitima rätt att bedriva ekonomisk verksamhet (se, analogt, dom av den 24 februari 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli och Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punkt 48).
- 88 Såsom har understrukits i punkt 58 i förevarande dom är de konsekvenser som återkallelsen av verksamhetstillståndet får för den godkända upplagshavarens ekonomiska verksamhet allvarliga, eftersom återkallelsen inte är tidsbegränsad.
- 89 Det framgår dessutom, och framför allt, av handlingarna i målet att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte gör det möjligt för den berörde att senare erhålla ett nytt verksamhetstillstånd.
- 90 Den bulgariska regeringen har i detta avseende gjort gällande att detta förbud motiveras av behovet av att undvika risken för återfall. Även om det inte framstår som omotiverat att en godkänd upplagshavare som exempelvis har deltagit i ett storskaligt bedrägeri slutgiltigt frångår möjligheten att omfattas av uppskovsförfarandet för ett skatteupplag, är detta inte nödvändigtvis fallet för mindre allvarliga överträdelser.
- 91 Av detta följer att även om indragningen av möjligheten att omfattas av uppskovsförfarandet för ett skatteupplag förefaller vara en åtgärd som står i proportion till hur allvarlig en överträdelse är, såsom den överträdelse som avses i artikel 53.2 led 1 ZADS, ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida en slutgiltig utslutning från ett sådant system även utgör en proportionerlig åtgärd med hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är.
- 92 Mot bakgrund av ovanstående ska den första och den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 16.1 i direktiv 2008/118, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillstånd för drift av ett skatteupplag återkallas vid en överträdelse av reglerna för punktskatt vilken anses vara allvarlig enligt den nationella lagstiftningen, utöver en redan ålagd sanktionsavgift för samma gärning.

Detta gäller under förutsättning att återkallelsen, bland annat med hänsyn till dess slutgiltiga karaktär, inte utgör en åtgärd som är oproportionerlig i förhållande till överträdelsens allvarlighetsgrad.

- 93 För det fall dessa två påföljder är av straffrättslig karaktär, ska artikel 50 i stadgan tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning under förutsättning
- att möjligheten att kumulera dessa båda påföljder föreskrivs i lag,
  - att den nationella lagstiftningen inte medger att samma gärning lagförs och bestraffas som samma brott eller för att uppnå samma mål, utan endast att dubbel lagföring och dubbla straff är möjliga enligt olika lagstiftningar,
  - att det som eftersträvas med den dubbla lagföringen och de dubbla straffen utgör komplementära mål, eventuellt avseende olika aspekter av samma överträdelse, samt
  - att det finns klara och exakta bestämmelser som gör att det går att förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för dubbel lagföring och dubbla straff och även möjliggör en samordning mellan de olika myndigheterna, att de två förfarandena har genomförts på ett tillräckligt samordnat sätt och i ett tillräckligt nära tidsmässigt sammanhang och att den påföljd som eventuellt ålades i samband med det tidsmässigt sett första förfarandet har beaktats vid bedömningen av den andra påföljden, på sådant sätt att den belastning som dubbel lagföring och dubbla straff medför för de berörda personerna begränsas till vad som är absolut nödvändigt och att de samlade påföljderna står i proportion till överträdelsernas allvar.

### *Den andra frågan*

- 94 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i hur icke-diskrimineringsprincipen, i den mening som avses i skäl 10 i direktiv 2008/118, ska tolkas.
- 95 Domstolen erinrar härvidlag om att enligt ordalydelsen i detta skäl påverkar bestämmelser om uppbörd och återbetalning av skatt hur den inre marknaden fungerar och bör därför följa icke-diskriminerande kriterier.
- 96 Det framgår emellertid varken av beslutet om hänskjutande eller av de handlingar som domstolen förfogar över att tvisten vid den nationella domstolen avser villkoren för uppbörd och återbetalning av punktskatt.
- 97 Det framgår inte heller av detta beslut eller av handlingarna i målet att den bulgariska tullmyndigheten skulle ha behandlat Vinal annorlunda än andra näringsidkare som befann sig i en jämförbar situation.
- 98 Det ska därför erinras om att den nationella domstolen måste, i själva beslutet om hänskjutande, klargöra den faktiska och rättsliga bakgrunden till det nationella målet och i tillräcklig mån förklara varför den begär tolkning av just de angivna unionsbestämmelserna samt redogöra för det samband som den har funnit föreligga mellan dessa bestämmelser och den i det målet tillämpliga nationella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2020, C.F. (Skattekontroll), C-430/19, EU:C:2020:429, punkt 23, och där angiven rättspraxis).



- 99 Det är följaktligen uppenbart att beslutet om hänskjutande inte uppfyller kraven i artikel 94 c i rättegångsreglerna vad gäller den andra frågan, som ska avvisas.

### Rättegångskostnader

- 100 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

**Artikel 16.1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillstånd för drift av ett skatteupplag återkallas vid en överträdelse av reglerna för punktskatt vilken anses vara allvarlig enligt den nationella lagstiftningen, utöver en redan ålagd sanktionsavgift för samma gärning. Detta gäller under förutsättning att återkallelsen, bland annat med hänsyn till dess slutgiltiga karaktär, inte utgör en åtgärd som är oproportionerlig i förhållande till överträdelsens allvarlighetsgrad.**

**För det fall dessa två påföljder är av straffrättslig karaktär, ska artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning under förutsättning**

- att möjligheten att kumulera dessa båda påföljder föreskrivs i lag,
- att den nationella lagstiftningen inte medger att samma gärning lagförs och bestraffas som samma brott eller för att uppnå samma mål, utan endast att dubbel lagföring och dubbla straff är möjliga enligt olika lagstiftningar,
- att det som eftersträvas med den dubbla lagföringen och de dubbla straffen utgör komplementära mål, eventuellt avseende olika aspekter av samma överträdelse, samt
- att det finns klara och exakta bestämmelser som gör att det går att förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för dubbel lagföring och dubbla straff och även möjliggör en samordning mellan de olika myndigheterna, att de två förfarandena har genomförts på ett tillräckligt samordnat sätt och i ett tillräckligt nära tidsmässigt sammanhang och att den påföljd som eventuellt ålades i samband med det tidsmässigt sett första förfarandet har beaktats vid bedömningen av den andra påföljden, på sådant sätt att den belastning som dubbel lagföring och dubbla straff medför för de berörda personerna begränsas till vad som är absolut nödvändigt och att de samlade påföljderna står i proportion till överträdelsernas allvar.

Underskrifter