

**Mål C-820/21****Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

28 december 2021

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

9 december 2021

**Klagande:**

”Vinal” AD

**Motpart:**

Direktor na Agentsia ”Mitnitsi”

---

**BESLUT**

**[utelämnas] FRÅN ADMINISTRATIVEN SAD SOFIA-GRAD, första avdelningen 64**

[utelämnas] har vid prövningen av mål nr **2001** [utelämnas] [utelämnas] och vid detta beslut beaktat följande:

Förfarandet inleddes genom att ”Vinal” AD [utelämnas] överklagade beslut nr P-142/32-45441/11.2.2020 från Direktor na Agentsia ”Mitnitsi” (tullmyndigheten), genom vilket tillstånd nr 128 för drift av skatteupplag och för tillverkning och lagring av punktskattepliktiga varor med registreringsnummer BGNCA00046000 för den godkända upplagshavaren och registreringsnummer BGNCA00046001 för skatteupplaget med lageradress i Lovech [utelämnas] återkallades.

Vid en domstolsförhandling den 23 februari 2021 begärde ”Vinal” AD att en begäran om förhandsavgörande skulle hänskjutas avseende tolkningen av artikel 7.2 i direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt samt avseende en motsvarande tolkning av artikel 53.3 jämförd med 53.2 led 1 i förening med 53.1 led 3, artikel 47.1 led 5 och artikel 112 i Zakon za aktsizite i danachnite skladove

(lagen om punktskatter och skatteupplag, nedan kallad ZADS) som är förenlig med artikel 16.1 i direktiv 2008/118/EG.

Klaganden (nedan kallad Vinal eller bolaget) har anfört att det krävs en tolkning av gemenskapsrätten för att målet ska kunna avgöras, särskilt av artikel 7.2 i direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt samt artikel 16.1, 16.2 b och e i direktivet och [att det behöver klargöras] huruvida artikel 53.3 jämförd med 53.2 led 1 jämförd med 53.1 led 3 samt artikel 47.1 led 5 och artikel 112 ZADS är förenliga med förstnämnda bestämmelser.

Motparten (nedan kallad tullmyndigheten) har bestritt begäran. Myndigheten anser inte att någon begäran om förhandsavgörande är nödvändig. Enligt dess uppfattning är artiklarna 7 och 16 i direktivet klara och otvetydiga och de nationella bestämmelserna kan inte anses strida mot dem. Enligt artikel 15.1 i direktiv 2008/118/EG ska varje medlemsstat fastställa sina egna regler i fråga om tillverkning, bearbetning och förvaring av punktskattepliktiga varor. Detta gäller även förhindrandet av eventuellt skatteundandragande eller missbruk. Utförliga bestämmelser har antagits på grundval av denna befogenhet.

Den avdelning vid Administrativen sad Sofia-grad som ska pröva målet anser att begäran om inhämtande av ett förhandsavgörande delvis är motiverad. Nämnda domstol anser sig därför ha en skyldighet att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande till Europeiska unionens domstol avseende tolkningen av de relevanta unionsrättsliga bestämmelserna.

En del av de frågor som Vinal har ställt (punkterna 6–9) kan inte utgöra föremål för detta förfarande, eftersom förfarandet för att bestrida bötesföreläggandet och det förfarande i vilket omprövningsbeslutet för fastställande av punktskatten mot Vinal antogs redan har avslutats.

Samtidigt anser den nationella domstolen emellertid att de övriga frågorna ska hänskjutas samt att det krävs att de omformuleras. De aktuella frågorna rör villkoren för att erhålla tillstånd och för återkallande av tillstånd: Är ett återkallande tillämpligt utan begränsning i tiden? Motsvarar villkoren, särskilt vad gäller säkerställning av betalning och uppbörd av punktskatten, direktivets syften? Det rör sig om frågor om diskrimineringsförbudet.

Administrativen sad Sofia-grad sammanfattar innehållet i begäran om förhandsavgörande på följande sätt:

Hur ska artikel 16.1 i direktiv 2008/118/EG tolkas när det gäller den del i vilken 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?

Hur ska det förbud mot diskriminering till vilket hänvisas i skäl 10 i direktiv 2008/118/EG tolkas?

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?

### **I. Parter i målet:**

1. Klagande: "Vinal" AD [utelämnas], med säte och kontorsadress i Sofia [utelämnas]
2. Motpart: Direktor na Agentsia "Mitnitsi"

### **II. Saken i det nationella målet:**

Förfarandet inleddes genom att "Vinal" AD [utelämnas] överklagade beslut nr P-142/32-45441/11.2.2020 från Direktor na Agentsia "Mitnitsi" (chefen för tullmyndigheten), genom vilket tillstånd nr 128 för drift av skatteupplag för tillverkning och lagring av punktskattepliktiga varor med registreringsnummer BGNCA00046000 för den godkända upplagshavaren och registreringsnummer BGNCA00046001 för skatteupplaget med lageradress i Lovech [utelämnas] återkallades.

### **III. Bakgrund och parternas huvudargument:**

"Vinal" AD var godkänd upplagshavare i den mening som avses i artikel 4 led 2 ZADS, nämligen en person som enligt bestämmelserna i ZADS erhållit tillstånd att tillverka och/eller förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag.

I enlighet med det tillstånd som beviljats var följande verksamheter godkända i skatteupplaget: Jäsning, blandning och förädling av vin från druvor och frukt, destillering av druvmust, vin och fruktmos, tillverkning, förädling och blandning av brännvin av druvor och frukter, tillverkning av vodka och gin, tillverkning av destillat och mellanprodukter av vin och frukter, tillverkning av Weinbrand, vermouthe och likörer, sammanställning av blandningar för tillverkning av aromer och frukt- och kryddextrakt för aromatiserade viner: vita-, röda- och roséviner.

Genom tullmyndighetens beslut nr P-142/32-45441/11.2.2020 återkallades tillstånd nr 128 för drift av skatteupplag för tillverkning och lagring av punktskattepliktiga varor med registreringsnummer BGNCA00046000 för den godkända upplagshavaren och registreringsnummer BGNCA00046001 för skatteupplaget med lageradress i Lovech [utelämnas] med motiveringen att det

föreligger en lagakraftvunnen dom från Administrativen sad Pleven (nr 37/16.1.2020).

Genom dom nr 37/16.1.2020 från Administrativen sad Pleven bekräftades bötesföreläggande nr 318/24.1.2018 från Mitnitsa Svishtov (tullmyndigheten i Svishtov), genom vilket böter på 248 978 BGN hade ålagts ”Vinal” AD. Denna dom är slutgiltig och har vunnit laga kraft.

Det konstaterades att tullmyndigheten i Sofia genom beslut nr BG005800-PK24-P1/18.04.2017 hade förordnat om en skatterevision för ”Vinal” AD. I detta förfarande genomfördes en kontroll av det fysiska lagret av punktskattepliktiga varor i bolagets skatteupplag 3–10 maj 2017. Resultaten från kontrollerna återges i protokoll nr 492/03.05.2017, 503/04.05.2017, 510/05.05.2017, 516/09.05.2017 och 523/10.05.2017. Vid kontrollerna mättes mängden vätskor i skatteupplaget och den motsvarande alkoholhalten samt den faktiska temperaturen. Den motsvarande alkoholhalten fastställdes vid en temperatur på 20°C.

Den 24 november 2017 upprättades skattekontrollrapport nr BG005800-RK24-RD/8. Den 22 december 2017 meddelades omprövningsbeslut nr BG005800-RK24- RA8, vilket inte överklagades och vann laga kraft den 5 januari 2018.

I omprövningsbeslut nr BG 005800RK-24 RA/8 fastställdes punktskatteskulder på 4 261,89 BGN för perioden 1 januari 2012 till 3 maj 2017. Den kontroll efter vilken brister i lagret fastställdes samt ett beslut om fastställande av en förvaltningsrättslig överträdelse och det omtvistade bötesföreläggandet meddelades, avser den därpå följande perioden, nämligen perioden 3–10 maj 2017. Detta innebär att det genomförda granskningsförfarandet utgjorde grunden för den kontroll vid vilken de brister när det gäller lagret fastställdes som anges i ovan nämnda protokoll.

Beslut nr 88/26.07.2017 om fastställande av en förvaltningsrättslig överträdelse (AUAN) antogs riktat till ”Vinal” AD med anledning av att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter enligt artikel 43.1 led 1 jämfört med artikel 84.7 och artikel 20.2 led 8 ZADS. Bolaget hade nämligen inte fullgjort sin skyldighet att erlagga den punktskatt som skulle betalas genom att utfärda en faktura avseende punktskatt den 30 juni 2017. Det konstaterades att den godkända upplagshavaren inte hade fullgjort sina skyldigheter enligt artikel 84.1 led 1 ZADS att utfärda fakturor avseende punktskatt för att uppfylla skyldigheten enligt artikel 43.1 led 1 ZADS innan beslutet meddelades.

Den 24 januari 2018 meddelade den tullmyndighet som antagit de tidigare besluten om påföljder bötesföreläggande nr 318/2017. Myndigheten grundade detta föreläggande på de omständigheter som fastställts i beslut nr 88/26.07.2017 om fastställande av en förvaltningsrättslig överträdelse (AUAN) och slog på grundval av den bevisning som erhållits vid den genomförda kontrollen fast att ”Vinal” AD i egenskap av godkänd upplagshavare inte hade uppfyllt sina skyldigheter enligt artikel 43.1 led 1 jämfört med artikel 84.7 och artikel 20.2 led

8 ZADS. Närmare bestämt hade bolaget inte erlagt den punktskatt som skulle betalas genom att utfärda en faktura avseende punktskatt den 30 juni 2017. Myndigheten ansåg att detta utgjorde en förvaltningsrättslig överträdelse enligt 112 § led 1 ZADS. Den ålade bolaget en administrativ påföljd i form av böter med det lägsta föreskrivna beloppet för denna överträdelse, vilket motsvarade det dubbla belopp som skulle ha betalats i punktskatt, nämligen 248 978 BGN.

Genom tullmyndighetens beslut nr R-142/32-45441/11.2.2020 (vilket överklagas i målet vid den nationella domstolen) återkallades tillståndet för upplagshavaren "Vinal" AD och därigenom förlorade bolaget möjligheten att driva ett skatteupplag.

Bolaget överklagade tullmyndighetens beslut till Administrativen sad Sofia-grad och yrkade att det skulle upphävas. Vinal anförde att det "felaktiga" införlivandet av direktiv 2008/118/EG ska beaktas vid bedömningen huruvida ZADS är förenlig [med unionsrätten], varvid staten och förvaltningen på ett orimligt sätt ingriper i den godkända upplagshavarens verksamhet. I detta avseende ska kommissionens rekommendation av den 29 november 2000 om riktlinjer för godkännande av lagerhavare enligt rådets direktiv 92/12/EEG, vilken upphävdes genom direktiv 2008/118/EG, beaktas. I artikel 7 i rekommendationen anges att tillstånd kan återkallas för en begränsad tid eller i konkreta situationer, nämligen i följande fall: skyldigheter som är förbundna med tillståndet har inte fullgjorts, bristande täckning för den erforderliga garantiförbindelsen, upprepade överträdelser av gällande bestämmelser, inblandning i kriminell verksamhet, skatteflykt eller skattebedrägeri.

Tullmyndigheten har bestritt överklagandet. Myndigheten har inte lagt fram några specifika argument för att bemöta Vinals yrkanden.

#### **IV. Unionslagstiftningen**

Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.

#### **V. Republiken Bulgariens lagstiftning**

Zakon za aktsizite i danachnite skladove (lagen om punktskatter och skatteupplag, nedan kallad ZADS):

**Artikel 4.** I denna lag avses med

2. (ändrad genom DV nr 92 från 2015, i kraft sedan den 1 januari 2016) *godkänd upplagshavare*: en person som enligt bestämmelserna i denna lag har fått tillstånd att tillverka och/eller förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag,

3. *skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, förvaras, mottas eller avsänds enligt ett uppskovsförfarande av en godkänd upplagshavare i enlighet med bestämmelserna i denna lag,

4. *uppskovsförfarande*: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, förvaring eller flyttning av punktskattepliktiga varor, varvid punktskatten är vilande,

17. *upprepad överträdelse*: en överträdelse som begås inom ett år från det att ett bötesföreläggande har vunnit laga kraft, genom vilket en person har bestraffats för en liknande överträdelse,

18. (ändrad genom DV nr 63 från 2006, i kraft sedan den 4 augusti 2006) *allvarlig överträdelse*: en överträdelse för vilken det föreligger ett lagakraftvunnet bötesföreläggande, genom vilket böter har ålagts som överstiger 15 000 BGN.

**Artikel 20.** (1) Punktskatteskulden blir verkställbar när de punktskattepliktiga varorna frisläpps för konsumtion.

(2) Med frisläppande för konsumtion avses

...

8. (kompletterad genom DV nr 105 från 2006, i kraft sedan den 1 januari 2007, ändrad genom DV nr 54 från 2012, i kraft sedan den 17 juli 2012, ändrad genom DV nr 92 från 2015, i kraft sedan den 1 januari 2016) ett konstaterande att det saknas punktskattepliktiga varor ...

**Artikel 43.** (1) (ändrad genom DV nr 105 från 2006, i kraft sedan den 1 januari 2007) Utom i de situationer som föreskrivs i artikel 42 ska punktskatten betalas av

1. (ändrad genom DV nr 109 från 2007, i kraft sedan den 1 januari 2008, ändrad genom DV nr 95 från 2009, i kraft sedan den 1 april 2010, ändrad genom DV nr 54 från 2012, i kraft sedan den 17 juli 2012, ändrad genom DV nr 92 från 2015, i kraft sedan den 1 januari 2016) den godkända upplagshavaren, de personer som föreskrivs i artikel 3.1 leden 4 och 6, samt personer som är registrerade enligt artiklarna 57, 57b.4, 57c och 58c, den dag som punktskatteskulden uppkommit – genom utfärdande av en faktura avseende punktskatt enligt artikel 84.1.

Artikel 47. (1) (i dess lydelse enligt artikel 47 från DV nr 105 från 2006, i kraft sedan den 1 januari 2007) godkända upplagshavare kan vara personer som

...

4. (ändrad genom DV nr 54 från 2012, i kraft sedan den 17 juli 2012, ändrad genom DV nr 101 från 2013, i kraft sedan den 1 januari 2014, kompletterad genom DV nr 97 från 2016, i kraft sedan den 1 januari 2017) inte har några offentligrättsliga skulder hos tullmyndigheterna, skatteskulder eller skulder

avseende obligatoriska socialförsäkringsavgifter, med undantag för skulder som hänför sig till beslut som inte vunnit laga kraft samt uppskjutna skulder eller skulder för vilka säkerhet ställts,

5. (ändrad genom DV nr 63 från 2006, i kraft sedan den 4 augusti 2006, kompletterad genom DV nr 95 från 2009, i kraft sedan den 1 december 2009) inte har begått några allvarliga eller upprepade överträdelse i den mening som avses i denna lag, med undantag för situationer i vilka ett administrativt påföljdsförfarande avslutats med en överenskommelse.

Artikel 53. (1) Tillståndet för att driva ett skatteupplag upphör gälla

...

3. vid återkallande av tillståndet,

...

(2) Tillståndet för att driva ett skatteupplag ska återkallas om

1. Den godkända upplagshavaren inte längre uppfyller kraven i artikel 47 ...

...

(3) (ändrad genom DV nr 30 från 2006, i kraft sedan den 12 juli 2006, ändrad genom DV nr 95 från 2009, i kraft sedan den 1 december 2009, kompletterad genom DV nr 98 från 2018, i kraft sedan den 1 januari 2019)

d) Tillståndet återkallas genom beslut från tullmyndigheten, vilket är interimistiskt verkställbart, såvida inte domstolen beslutar annorlunda.

(4) (ny, införd genom DV nr 95 från 2009, i kraft sedan den 1 december 2009) Beslutet enligt punkt 3 kan överklagas i enlighet med bestämmelserna i Administrativprocesslagen (förvaltningsprocesslagen, nedan kallad APK).

Artikel 84.7 (kompletterad genom DV nr 92 från 2015, i kraft sedan den 1 januari 2015, ändrad genom DV nr 98 från 2018, i kraft sedan den 1 januari 2019) Fakturan avseende punktskatt ska utfärdas den dag som

1. de punktskattepliktiga varorna övergår till fri omsättning enligt artikel 20.2, för varje mottagare och varje transportmedel, utom i de fall som föreskrivs i artikel 20.2 led 5 och leden 15–18,

2. det fastställs att punktskattemärke saknas, i de fall som föreskrivs i artikel 64.18,

...

Artikel 112. (1) En person som är skattskyldig men som inte erlägger någon punktskatt ska åläggas att betala böter som är dubbelt så höga som den punktskatt som inte erlagts, och dessa böter får inte understiga 500 leva (BGN).

...

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lag om administrativa överträdelser och administrativa straffavgifter, nedan kallad ZANN)

Artikel 83. (1) (kompletterad genom DV nr 15 från 1998, ändrad genom DV nr 69 från 2006) I de fall som föreskrivs i den relevanta lagen, i en förordning utfärdad av ministerrådet eller i ett beslut utfärdat av kommunfullmäktige, kan juridiska personer eller enskilda näringsidkare åläggas sanktionsavgifter för att ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter gentemot staten eller kommunen under utövandet av sin verksamhet.

(2) Den sanktionsavgift som avses i föregående punkt ska påföras i enlighet med denna lag, såvida inte annat föreskrivs i den berörda normativa rättsakten.

## **VI. Skälen till begäran om förhandsavgörande:**

I artikel 16.1 andra meningen i direktiv 2008/118/EG föreskrivs att en godkänd upplagshavares öppnande och drift av ett skatteupplag ska omfattas av de villkor som myndigheterna har rätt att fastställa för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk.

Administrativen sad Sofia-grad anser att det krävs en tolkning av räckvidden för nämnda bestämmelse och särskilt hur ”skatteundandragande eller missbruk” ska tolkas.

I förevarande mål föreskrivs i artikel 53.3 jämförd med 53.2 led 1 i förening med 53.1 led 3 och artikel 47.1 led 5 ZADS att tillståndet ska återkallas om det föreligger en lagakraftvunnen rättsakt, genom vilken personen redan ålagts en sanktionsavgift för att ha underlåtit att betala punktskatten, trots en sådan skyldighet, varvid sanktionsavgiften var dubbelt så hög som den punktskatt som inte erlagts.

I detta fall uppkommer frågan på vilket sätt syftet att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk förverkligas genom ett obligatoriskt och omedelbart återkallande av tillståndet.

Kan detta syfte i förevarande fall redan anses ha förverkligats genom den föreskrivna och redan ålagda sanktionsavgiften som var dubbelt så hög som den punktskatt som inte erlagts? Utgör återkallandet av tillståndet enligt nationell rätt en oproportionerlig åtgärd med hänsyn till syftet med artikel 16.1 andra meningen samt att det inte är möjligt att ansöka om ett nytt tillstånd, inte ens om vissa



villkor som uppställts för att förhindra eventuellt skatteundandragande eller missbruk är uppfyllda?

Det ska därvid beaktas att återkallandet av tillståndet alltid utgör en obligatorisk rättsföljd av ett lagakraftvunnet bötesföreläggande, utan att det föreligger någon rättslig möjlighet att vidta en konkret avvägning i det enskilda fallet huruvida syftet med artikel 16.1 i direktiv 2008/118/EG kan förverkligas genom föreläggandet och först efter en sådan avvägning fatta beslut om ett eventuellt återkallande av tillståndet.

Däremot föreskrivs i artikel 7 i ovannämnda rekommendation från kommissionen av den 29 november 2000 om riktlinjer för godkännande av lagerhavare enligt rådets direktiv 92/12/EEG, vilken upphävts genom direktiv 2008/118/EG, att ett tillstånd kan återkallas för en begränsad tid eller i konkreta situationer, nämligen 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.

Skulle rättsföljden att tillståndet återkallas som i förevarande fall är kopplad till en konkret överträdelse som överstiger en viss nivå av punktskatt som inte betalats omfattas av ovannämnda kriterier i rekommendationen? Kan denna rättsföljd omfattas av syftet med artikel 16.1 i direktiv 2008/118/EG, nämligen att förhindra varje form av skatteundandragande eller missbruk?

I skäl 10 i direktiv 2008/118/EG anges följande: Bestämmelser om uppbörd och återbetalning av skatt påverkar hur den inre marknaden fungerar och bör därför följa icke-diskriminerande kriterier. Överensstämmer artikel 53.1 led 3 jämförd med artikel 47.1 led 5 ZADS i denna bemärkelse med principen om icke-diskriminering i skäl 10 och de ovannämnda principerna från direktivskälen, om det i nationell rätt föreskrivs ett återkallande av tillståndet för framtiden, med omedelbar verkan och utan tidsmässig begränsning, utöver en redan ålagd sanktionsavgift för samma gärning? Föreskrivs så allvarliga följder i denna bestämmelse att de innebär att bulgariska företag diskrimineras jämfört med andra företag om det annars föreligger lika villkor?

Av dessa skäl och på grundval av artikel 267 första stycket b i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt jämförd med artikel 628 i Graždanski protsesualen kodeks (civilprocessordningen, nedan kallad GPK) och med artikel 144 APK, samt i enlighet med 631 GPK jämförd med artikel 144 APK har Administrativen sad Sofia-Grad

#### **fattat följande beslut:**

Följande begäran om förhandsavgörande hänskjuts till Europeiska unionens domstol:

Hur ska artikel 16.1 i direktiv 2008/118/EG tolkas när det gäller den del i vilken 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?

Hur ska det förbud mot diskriminering till vilket hänvisas i skäl 10 i direktiv 2008/118/EG tolkas?

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?

**[utelämnas]**