

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. aprill 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Väikeettevõtete erikord – Aastakäive – Maksukohustuslaste erinev kohtlemine – Riigisisised õigusnormid, mille kohaselt on isik kohustatud tasuma käibemaksu registreerimistaotluse hilinenud esitamise korral – Karistuslik laad

Kohtuasjas C-122/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 25. jaanuari 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. märtsil 2023, menetluses

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

versus

„Legafact“ EOOD,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud J. Passer ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Mitova ja R. Stoyanov,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Drambozova ja J. Jokubauskait?,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

2 Taotlus on esitatud Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Bulgaaria maksuameti Sofia maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja) (edaspidi „Direktor“) ja „Legafact“ EOOD vahelises kohtuvaidluses maksuotsuse üle, milles tuvastati selle ettevõtja käibemaksukohustus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 49 on märgitud:

„Väikeettevõtjate puhul on oluline lubada liikmesriikidel jätkata neile erikordade kohaldamist vastavalt ühistele sätetele ja suurema ühtlustamise huvides.“

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 2 loetleb käibemaksuga maksustatavad tehingud.

5 Nimetatud direktiivi XI jaotis „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ sisaldab 2. peatükki „Registreerimine“, milles sisalduvad sama direktiivi artiklid 213 ja 214. Käibemaksudirektiivi selle jaotise 7. peatükk „Muud sätted“ sisaldab artiklit 273.

6 Direktiivi artiklis 213 on ette nähtud:

„1. Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid selle teate esitada elektrooniliselt. Nad võivad elektroonilist esitamist ka nõuda.

2. Ilma et see piiraks lõike 1 esimese lõigu kohaldamist, peab iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes soetab ühendusesiseselt kaupu, mis ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, selle deklareerima, kui nimetatud artiklis ettenähtud maksuvabastuse tingimused ei ole enam täidetud.“

7 Direktiivi artikkel 214 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbrit:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisoigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

b) iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes ühendusesiseselt soetab artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustatavaid kaupu või kes kasutab artikli 3 lõikes 3 ettenähtud valikuõigust oma kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuga maksustada;

c) iga maksukohustuslane, kes soetab oma riigi territooriumil ühendusesiseselt kaupu oma tegevuseks, mis on seotud artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud välismaal toimuva majandustegevusega;

d) iga maksukohustuslane, kes selle riigi territooriumil saab teenuseid, mille eest ta artikli 196

kohaselt peab tasuma käibemaksu;

e) iga maksukohustuslane, kelle asukoht on selle riigi territooriumil ja kes osutab teise liikmesriigi territooriumil teenuseid, millelt artikli 196 kohaselt peab käibemaksu tasuma üksnes teenuse saaja.

2. Liikmesriigid ei pea registreerima teatavaid maksukohustuslasi, kes juhuti teevad artiklis 12 sätestatud tehinguid.“

8 Direktiivi artiklis 273 on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

9 Käibemaksudirektiivi XII jaotis „Erikorrad“ sisaldab 1. peatükki „Väikeettevõtete erikord“, milles asuvad selle direktiivi artiklid 281–292.

10 Direktiivi artiklis 287 on sätestatud:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[...]

17) Bulgaaria: 25 600 eurot;

[...]“.

Bulgaaria õigus

11 Käibemaksuseaduse (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nr 63, 4.8.2006) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ZDDS“) on artikli 96 lõikes 1 sätestatud:

„Iga Bulgaaria territooriumil asuv maksukohustuslane, kelle maksustatav käive on vähemalt 50 000 [Bulgaaria leevi (BGN)] ajavahemikul, mis ei ületa jooksvale kuule eelnenud 12 järjestikust kuud, on kohustatud esitama käesoleva seaduse kohase registreerimisteate seitsme päeva jooksul alates selle maksustamisperioodi lõpust, mille jooksul ta nimetatud käibe saavutas. Kui käive on saavutatud ajavahemikul, mis ei ületa kahte järjestikust kuud, sealhulgas jooksvat kuud, peab isik esitama teate seitsme päeva jooksul alates kuupäevast, mil käive saavutati.“

12 ZDDS artiklis 102 on sätestatud:

„1. Kui maksuhaldur tuvastab, et isik ei ole registreerimisteate esitamise kohustust ette nähtud tähtaja jooksul täitnud, registreerib ta asjaomase isiku registreerimisotsusega, kui registreerimise tingimused on täidetud.

2. Lõikes 1 osutatud otsuses märgitakse registreerimiskohustuse tekkimise alus ja kuupäev.

3. [...] Selle isiku maksukohustuse kindlaksmääramisel, kes ei esitanud ettenähtud tähtaja

jooksul registreerimisteadet, kuigi ta oli selleks kohustatud, loetakse ta kohustatuks tasuma maksu tema tehtud maksustatavalt tarnelt ja ühendusesiseselt soetamiselt ning saadud maksustatavalt teenuselt, millelt peab maksu tasuma teenuse saaja:

1) [...] ajavahemiku kohta alates selle tähtaja möödumisest, mille jooksul oleks pidanud registreerimisotsuse tegema, kui isik oli esitanud registreerimisteate tähtaja jooksul, kuni kuupäevani, mil maksuhaldur ta registreeris;

2) [...] ajavahemiku kohta alates selle tähtaja möödumisest, mille jooksul oleks pidanud registreerimisotsuse tegema, kui isik oli esitanud registreerimisteate tähtaja jooksul, kuni kuupäevani, mil registreerimiseks ei ole enam alust.

4. [...] Artikli 96 lõike 1 teises lauses nimetatud juhtudel tuleb selle isiku maksukohustuse kindlaksmääramisel, kes ei esitanud registreerimisteadet tähtaja jooksul, kuigi ta oli selleks kohustatud, lugeda ta kohustatuks tasuma maksu maksustatavatelt tarnetelt, mis ületavad maksustatavat käivet 50 000 Bulgaaria leevi alates käibe ületamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil maksuhaldur ta registreeris, või kuupäevani, mil on ära langenud registreerimise alused. Maksu tuleb tasuda käivet ületavatelt maksustatavatelt tarnetelt. Samuti on isik kohustatud tasuma maksu maksustatavatelt teenustelt, mida ta kasutas ja millelt peab maksu tasuma teenuse saaja, ja sellel perioodil tehtud maksustatavalt ühendusesiseselt soetamiselt.

[...]“.

13 ZDDS artiklis 178 on ette nähtud:

„Maksukohustuslasele käesoleva seaduse tähenduses, kes oli kohustatud käesolevas seaduses ette nähtud tähtaja jooksul esitama registreerimisteate või registreerimise lõpetamise teate, kuid ei ole seda teinud, määratakse trahv, kui tegemist on füüsilise isikuga, kes ei ole ettevõtja, või rahaline karistus, kui tegemist on juriidilise isiku või füüsilisest isikust kauplejaga, summas 500 kuni 5000 Bulgaaria leevi.“

14 ZDDS artikkel 180 on sõnastatud järgmiselt:

„1. [...] Registrisse kantud isikule, kes oli kohustatud käesolevas seaduses ette nähtud tähtaja jooksul maksu arvestama, kuid ei ole seda teinud, määratakse trahv, kui tegemist on füüsilise isikuga, kes ei ole ettevõtja, või rahaline karistus, kui tegemist on juriidilise isiku või füüsilisest isikust kauplejaga, deklareerimata maksule vastavas summas, kuid vähemalt 500 Bulgaaria leevi. Rikkumise kordumise korral on trahvi või rahalise karistuse summaks kahekordne deklareerimata maksu summa, kuid vähemalt 1000 Bulgaaria leevi.

2. Lõige 1 on kohaldatav ka juhul, kui isik ei ole maksu arvestanud, kuna ta ei olnud esitanud registreerimisteadet ega olnud tähtaja jooksul registreeritud käesoleva seaduse tähenduses.

3. [...] Lõikes 1 nimetatud rikkumise korral, kui registreeritud isik arvestas maksu kuue kuu jooksul pärast selle kuu lõppu, mille jooksul oleks tulnud maks deklareerida, on trahv või olenevalt asjaoludest rahaline karistus 5% maksust, kuid vähemalt 200 Bulgaaria leevi ja korduva rikkumise korral vähemalt 400 Bulgaaria leevi.

4. [...] Lõikes 1 nimetatud rikkumise korral, kui registreeritud isik arvestas maksu pärast lõikes 3 nimetatud tähtaja möödumist, kuid mitte hiljem kui 18 kuu jooksul pärast selle kuu lõppu, mille jooksul oleks tulnud maks deklareerida, on trahv või olevalt asjaoludest rahaline karistus 10% maksust, kuid vähemalt 400 Bulgaaria leevi ja korduva rikkumise korral vähemalt 800 Bulgaaria leevi.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Legafact tegeleb juhtimishooldamisega. See äriühing ei olnud algul käibemaksukohustuslasena registreeritud.

16 21. augustil 2018 väljastas ta neli arvet selgitusega „tasu 30. novembri 2012. aasta lepingu alusel“ koguväärtusega 114 708 Bulgaaria leevi (ligikaudu 58 600 eurot), mis kirjendati raamatupidamisarvestuses „teenuste müügist saadud tuluna“.

17 Legafact väljastas 23. ja 24. augustil 2018 veel kaks sama esemega arvet koguväärtusega 57 004 Bulgaaria leevi (ligikaudu 29 100 eurot), mis kanti raamatupidamisarvestusse samal viisil.

18 Äriühing esitas 3. septembril 2018 käibemaksukohustuslasena kohustusliku registreerimise teate. Maksuhaldur tegi 14. septembril 2018 kohustusliku registreerimise kohta otsuse, mille kohaselt on äriühing käibemaksukohustuslasena registreeritud alates 19. septembrist 2018.

19 Maksuhaldur leidis, et ühe 21. augustil 2018 väljastatud arvega summas 34 202 Bulgaaria leevi (ligikaudu 17 500 eurot) ületati maksustatavale käibe seadud künnis 50 000 Bulgaaria leevi (ligikaudu 25 600 eurot), millest alates on käibemaksukohustuslasena registreerimine kohustuslik, ning et sellele arvele vastav tehing tuli maksustada ZDDS artikli 102 lõike 4 teise lause järgi.

20 Maksuhaldur väitis, et vastavalt ZDDS artikli 96 lõike 1 teisele lausele oleks Legafact pidanud esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise teate seitsme päeva jooksul alates kuupäevast, mil tema maksustatav käibe jõudis selle künniseni, ehk hiljemalt 28. augustil 2018, mida ta aga ei teinud. ZDDS artikli 102 lõike 4 alusel leidis maksuhaldur, et see ettevõtja on kohustatud tasuma käibemaksu maksustatavatelt tehingutelt, mis ületasid maksustatava käibe 50 000 Bulgaaria leevi (ligikaudu 25 600 eurot) alates selle künnise ületamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil ta käibemaksukohustuslasena registreeriti.

21 Seetõttu tegi maksuhaldur 27. detsembril 2019 maksuotsuse, milles ta tuvastas, et Legafact peab tasuma käibemaksu summas 24 701,66 Bulgaaria leevi (ligikaudu 12 600 eurot) ja intressi summas 3218,33 Bulgaaria leevi (ligikaudu 1650 eurot) 2018. aasta augusti maksustamisperioodil seoses maksustatavate tehingutega, mida see äriühing tegi alates 21. augustist 2018 kuni tema käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäevani (edaspidi „vaidlusalune maksuotsus“).

22 Kuna Direktor jättis maksuotsuse 19. märtsi 2020. aasta otsusega muutmata, esitas Legafact selle maksuotsuse peale kaebuse Administrativen sad – Sofia gradile (Sofia halduskohus, Bulgaaria).

23 Konstitutsionen sad (Bulgaaria konstitutsioonikohus) otsustas 30. juunil 2020 Visshia advokatski saveti (Advokatuuri kõrgem nõukogu, Bulgaaria) taotluse alusel ühe teise kohtuasja raames, et ZDDS artikli 102 lõike 4 on Bulgaaria põhiseadusega kooskõlas. Nimetatud kohus leidis, et see säte võimaldab osas, milles see näeb ette, et käibemaksu peavad tasuma isikud, kes ei ole registreeritud käibemaksukohustuslasena põhjusel, mille eest nad on vastutavad, tagada riigikassa kasuks sellise maksu sissenõudmise, mida ebaseaduslikult ei ole arvestatud ega sisse nõutud. Käibemaksu tasumise kohustus ei kujuta endast sellisel juhul sanktsiooni või karistust,

vaid maksukohustuslase õigusvastase tegevusega riigikassale tekitatud kahju hüvitamist.

24 Administrativen sad – Sofia gradi (Sofia halduskohus) 23. septembri 2021. aasta otsusega tühistati põhikohtuasjas vaidlusalune maksuotsus, sest leiti, et selle tegemisel oli rikutud kohaldamisele kuuluvat materiaa lõigust ja täpsemalt liidu käibemaksuõigust, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus 9. juuli 2015. aasta kohtuotsuses Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Vaatamata Konstitutsionen sadi (konstitutsioonikohus) 30. juuni 2020. aasta otsusele, leidis Administrativen sad – Sofia grad (Sofia halduskohus), et ZDDS artikli 102 lõige 4 on käibemaksukohustuslasena kohustusliku registreerimise teate hilinenud esitamise korral karistava olemusega ning et vastavalt 9. juuli 2015. aasta kohtuotsusele Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454) saab selle sätte kohaldamisest tuleneva sanktsiooni määrata üksnes tingimusel, et järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet. Viimati nimetatud kohus leidis, et arvestades asjaolu, et käesoleval juhul hilines Legafact käibemaksukohustuslasena registreerimise teate esitamisega vaid kolm päeva ja põhikohtuasja toimik ei sisaldanud asjaolusid, mis kinnitaksid, et äriühingu tegevuses sisaldus pettus, oli talle määratud sanktsioon eaproporsionaalne.

26 Direktor esitas Administrativen sad – Sofia gradi (Sofia halduskohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus).

27 Viimane täpsustab, et Bulgaaria seadusandja võttis ZDDS artikli 102 vastu selleks, et üle võtta käibemaksudirektiivi artiklid 213 ja 214, mis kohustavad liikmesriike võtma vajalikke meetmeid, et üldjuhul identifitseeritakse individuaalse numbriga iga maksukohustuslane, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamiseõigust andvaid kaubatarneid või osutab selliseid teenuseid.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et ZDDS artikli 102 lõige 4, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga üldjuhul maksust vabastatud tarne, kui selle tegija ei ole täitnud ettenähtud tähtaja jooksul kohustust ennast maksukohustuslaseks registreerida, ei ole karistuslikku laadi, vaid seda tuleb pidada materiaa lõigusnormiks, mis näeb sellisel juhul ette, et käibemaksudirektiivi XII jaotise 1. peatüki sätetega väikeettevõtetele ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata ja tekib käibemaksukohustus.

29 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas riigisisised õigusnormid, mille alusel koheldakse maksukohustuslasi [käibemaksudirektiivi] XII jaotise 1. peatükis sätestatud maksuvabastusega seoses erinevalt olenevalt sellest, kui kiiresti jõuab nende käive käibemaksukohustuslasena kohustuslikuks registreerimiseks kehtestatud künniseni, on vastuolus Euroopa Liidu ühise käibemaksusüsteemi põhimõtetega?

2. Kas [käibemaksudirektiiviga] on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille alusel kohaldatakse [selle direktiivi] XII jaotise 1. peatüki kohast maksuvabastust tehingu suhtes tingimusel, et selle tegija täidab tähtajaks kohustuse esitada käibemaksukohustuslasena kohustusliku registreerimise teade?

3. Milliste [käibemaksudirektiivi] tõlgendamisest tulenevate kriteeriumide alusel tuleb hinnata, kas eespool nimetatud riigisisised õigusnormid, mis näevad ette, et käibemaksukohustuslasena kohustusliku registreerimise teate hilinenud esitamise korral tekib käibemaksu tasumise kohustus, on karistusliku olemusega?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

30 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille liikmesriik on vastu võtnud selle direktiivi artikli 287 alusel, mille kohaselt võib selles direktiivis ette nähtud maksuvabastust kohaldada väikeettevõtjatele tingimusel, et maksukohustuslane, kelle aastakäive või kahe järjestikuse kuu jooksul mõõdetud käive ületab liikmesriigi jaoks selles sättes märgitud summat, esitab ettenähtud tähtaja jooksul käibemaksukohustuslasena registreerimise teate.

31 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel kohaldada väikeettevõtjate suhtes erikorda, nagu on märgitud selle direktiivi põhjenduses 49 (vt selle kohta 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C-7566/16, EU:C:2018:321, punkt 30).

32 Käesoleval juhul, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, võeti põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid vastu käibemaksudirektiivi artikli 287 punkti 17 alusel, mis lubab Bulgaaria Vabariigil kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive ei ületa 25 600 euro suurust summat Bulgaaria leevides.

33 Nende õigusnormide kohaselt on maksukohustuslased kohustatud esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise teate seitsmepäevase tähtaja jooksul, mis algab nende maksukohustuslaste grupi puhul, kelle maksustatav käive saavutab 12 kuu jooksul 50 000 Bulgaaria leevi, alates selle maksustamisperioodi lõpust, mille jooksul käive saavutati, ja nende maksukohustuslaste grupi puhul, kes saavutavad selle künnise kahe järjestikuse kuu jooksul, alates kuupäevast, mil käive on saavutatud.

34 Väikeettevõtjate erikord käibemaksudirektiivi tähenduses näeb ette lihtsustatud haldusmenetluse, millega püütakse edendada väikeettevõtjate asutamist, tegevust ja konkurentsivõimet ning alal hoida maksujärelevalvega seotud halduskoormuse ja eeldatava väikese maksutulu vahelist mõistlikku suhet (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus AJPF Cara?-Severin ja DGRFP Timi?oara, C-7716/18, EU:C:2020:540, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiiv annab liikmesriikidele selle erikorra kohaldamise viisi osas kaalutlusruumi.

36 Selline kohustus, nagu on ette nähtud põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides ja mille kohaselt peavad maksukohustuslased esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise teate, kui nende aastakäive ületab asjaomase liikmesriigi suhtes käibemaksudirektiivi artiklis 287 ette nähtud künnise, kuulub põhimõtteliselt selle kaalutlusruumi alla ja võimaldab säilitada mõistliku suhte maksujärelevalvega seotud halduskoormuse ja eeldatava väikese maksutulu vahel.

37 Mis puudutab hetke, mil tekib kohustus esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise teade, siis käesoleva kohtuotsuse punktis 33 viidatud riigisisised õigusnormid kohtlevad erinevalt kahte maksukohustuslaste gruppi, st ühelt poolt neid, kes saavutavad kõnealuse künnise 12 kuu jooksul, ja teiselt poolt neid, kes saavutavad selle kahe järjestikuse kuu jooksul. Käesoleval juhul on selge, et see erinev kohtlemine võtab eelkõige arvesse hooajalise tegevuse tunnuseid, mille raames saavutati lühikese ajavahemiku jooksul kiiremini registreerimiskohustuse tekkimiseks vajaliku käive künnise.

38 Järelikult kuulub põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud erinev kohtlemine nende kahe maksukohustuslaste grupi vahel põhimõtteliselt samuti kaalutlusruumi, mille käibemaksudirektiiv liikmesriikidele annab.

39 Arvestades eespool toodud kaalutlusi tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille liikmesriik on vastu võtnud selle direktiivi artikli 287 alusel, mille kohaselt võib selles direktiivis ette nähtud maksuvabastust kohaldada väikeettevõtjatele tingimusel, et maksukohustuslane, kelle aastakäive või kahe järjestikuse kuu jooksul mõõdetud käive ületab liikmesriigi jaoks selles sättes märgitud summat, esitab ettenähtud tähtaja jooksul käibemaksukohustuslasena registreerimise teate.

Kolmas küsimus

40 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette maksukohustuse tekkimise, kui maksukohustuslane rikub kohustust esitada käesoleva kohtuotsuse punktis 39 nimetatud juhtudel tähtaegselt taotlus käibemaksukohustuslasena registreerimiseks.

41 Sellega seoses tuleb kooskõlas väljakujunenud kohtupraktikaga meelde tuletada, et liikmesriigid võivad maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks eelkõige oma vastavates riigisisestes õigusnormides ette näha asjakohased sanktsioonid, muutes karistatavaks käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse rikkumise, kuid need sanktsioonid ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik. Liikmesriigi kohtu ülesanne on seejuures kontrollida, et sanktsiooni suurus ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise eesmärkide saavutamiseks, võttes arvesse selle asja asjaolusid, eelkõige konkreetset määratud summat ning võimalikku pettust või õigusnormide kohaldamise vältimist, mida võib omistada registreerimata jätmise eest karistatud maksumaksjale. Samad põhimõtted kehtivad viivitusintressi kohta, mis juhul, kui tegemist on maksuõigusrikkumise eest kohaldatava karistusega, ei tohi olla ülemäära suured, arvestades maksukohustuslase poolt toime pandud rikkumise raskusastet (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 51 ja 52 ning seal viidatud kohtupraktika).

42 Selleks, et hinnata karistuse vastavust proportsionaalsuse põhimõttele, tuleb võtta arvesse eelkõige selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest karistatakse, ning karistuse suuruse kindlaksmääramise korda (8. mai 2019. aasta kohtuotsus *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Ühtlasi tuleb silmas pidada, et karistusi valides on liikmesriigid kohustatud järgima tõhususe põhimõtet, mis nõuab tõhusate ja hoiatavate karistuste kehtestamist, et võidelda käibemaksu valdkonna ühtlustatud eeskirjade rikkumiste vastu ja kaitsta liidu finantshuve (vt selle kohta 17. mai 2023. aasta kohtuotsus *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Käesoleval juhul nähtub esiteks eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et registreerimistaotluse hilinenud esitamise korral on maksukohustuslased, kelle aastakäive ületab künnise, millest alates on selle teate esitamine kohustuslik, vastavalt põhikohtuasjas kõne all olevatele riigisisestele õigusnormidele kohustatud tasuma käibemaksu maksustatavatelt tehingutelt, mis on tehtud alates selle seitsmepäevase tähtaja möödumisest, mille jooksul oleks tulnud registreerimisotsus teha, kuni kuupäevani, mil maksuhaldur nad registreeris.

45 Nimetatud tähtaeg hakkab kulgema selle maksustamisperioodi lõpust, mille jooksul käive saavutati.

46 Nagu Euroopa Komisjon õigesti märkis, ei saa põhikohtuasjas kõne all olevat riigisisest õigusnormi pidada sanktsiooni ettenägevaks sätteks käesoleva kohtuotsuse punktides 41–43 viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses, kuna selle eesmärk on üksnes koguda käibemaksu tehingutelt, mis tehti ajavahemikul, mil see maks oleks olnud arvele märgitud, kui maksukohustuslane oleks ettenähtud tähtaja jooksul täitnud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse.

47 Teiseks nähtub eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud toimikust ka see, et maksukohustuslaste puhul, kelle kahe järjestikuse kuu jooksul mõõdetud käive ületab kõnealust künnist, on põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestest õigusnormides ette nähtud, et kui ei täideta kohustust esitada seitsme päeva jooksul käibemaksukohustuslasena registreerimise taotlus, on need maksukohustuslased kohustatud tasuma käibemaksu maksustatavatelt tehingutelt, mis on tehtud alates käibe künnise ületamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil maksuhaldur nad registreeris, või kuupäevani, mil registreerimiseks ei ole enam alust.

48 Nende maksukohustuslaste puhul hakkab see tähtaeg kulgema kuupäevast, mil käive on saavutatud.

49 Sellega seoses on eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes on ainsana pädev tõlgendama ja kohaldama riigisisest õigust, ülesanne kontrollida, kas põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisest õigusnormid näevad käesoleva kohtuotsuse punktis 47 nimetatud maksukohustuslastele ette sanktsiooni Euroopa Kohtu praktika tähenduses.

50 Selleks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas need õigusnormid järgivad esiteks tõhususe põhimõtet käibemaksu valdkonna ühtlustatud eeskirjade rikkumise vastu võitlemisel ja teiseks proportsionaalsuse nõudeid vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 41–43 viidatud Euroopa Kohtu praktikale.

51 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisest õigusnormid, mis näevad ette maksukohustuse tekkimise, kui maksukohustuslane rikub kohustust esitada käesoleva kohtuotsuse punktis 39 nimetatud juhtudel tähtaegselt taotlus käibemaksukohustuslasena registreerimiseks, tingimusel, et need õigusnormid – juhul ja niivõrd, kui nende eesmärk ei ole üksnes koguda käibemaksu tehingutelt, mis tehti ajavahemikul, mil see maks oleks olnud arvele märgitud, kui maksukohustuslane oleks ettenähtud tähtaja jooksul täitnud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse – järgivad esiteks tõhususe põhimõtet käibemaksu valdkonna ühtlustatud eeskirjade rikkumise vastu võitlemisel ja teiseks proportsionaalsuse nõudeid vastavalt Euroopa Kohtu praktikale.

Kohtukulud

52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga

2009/162/EL),

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille liikmesriik on vastu võtnud selle muudetud direktiivi artikli 287 alusel, mille kohaselt võib selles muudetud direktiivis ette nähtud maksuvabastust kohaldada väikeettevõtjatele tingimusel, et maksukohustuslane, kelle aastakäive või kahe järjestikuse kuu jooksul mõõdetud käive ületab liikmesriigi jaoks selles sättes märgitud summat, esitab ettenähtud tähtaja jooksul käibemaksukohustuslasena registreerimise teate.

2. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/162)

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette maksukohustuse tekkimise, kui maksukohustuslane rikub kohustust esitada käesoleva kohtuotsuse resolutsiooni punktis 1 nimetatud juhtudel tähtaegselt taotlus käibemaksukohustuslasena registreerimiseks, tingimusel, et need õigusnormid – juhul ja niivõrd, kui nende eesmärk ei ole üksnes koguda käibemaksu tehingutelt, mis tehti ajavahemikul, mil see maks oleks olnud arvele märgitud, kui maksukohustuslane oleks ettenähtud tähtaja jooksul täitnud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse – järgivad esiteks tõhususe põhimõtet käibemaksu valdkonna ühtlustatud eeskirjade rikkumise vastu võitlemisel ja teiseks proportsionaalsuse nõudeid vastavalt Euroopa Kohtu praktikale.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.