

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

11 päivänä huhtikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Liikevaihtoverot – Pienten yritysten erityisjärjestelmä – Vuotuinen liikevaihto – Verovelvollisten erilainen kohtelu – Kansallinen säännöstö, jonka mukaan henkilöltä, joka toimittaa rekisteröintihakemuksen myöhässä, kannetaan arvonlisäveroa – Seuraamusluonteisuus

Asiassa C-122/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 25.1.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.3.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

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

vastaa

"Legafact" EOOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit J. Passer ja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Mitova ja R. Stoyanov,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään D. Drambozova ja J. Jokubauskait?,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön verotusmenettely- ja sosiaaliturva-alan valitusasioista vastaavan osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja "Legafact" EOOD ja jossa on kyse jälkiverotuspäätöksestä, jossa vahvistetaan kyseisen yrityksen arvonlisäverovelka.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 49 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden olisi voitava edelleen soveltaa pieniä yrityksiä koskevia erityisjärjestelmiään yhteisten säännösten mukaisesti ja pyrkien laajempaan yhdenmukaisuuteen."

4 Kyseisen direktiivin 2 artiklassa luetellaan liiketoimet, joista on suoritettava arvonlisäveroa.

5 Mainitun direktiivin XI osastoon, jonka otsikko on "Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet", sisältyy 2 luku, jonka otsikko on "Rekisteröinti" ja jossa on direktiivin 213 ja 214 artikla. Kyseisen osaston 7 luvussa, jonka otsikko on "Erinäiset säännökset", on arvonlisäverodirektiivin 273 artikla.

6 Kyseisen direktiivin 213 artiklan sanamuoto on seuraava:

"1. Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.

2. Rajoittamatta 1 kohdan ensimmäisen alakohdan säännösten soveltamista, verovelvollisen tai [ei-verovelvollisen] oikeushenkilön, – – joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöankintoja, joista 3 artiklan 1 kohdan mukaan ei suoriteta arvonlisäveroa, on ilmoitettava suorittavansa tällaisia hankintoja, jos mainitussa artiklassa säädetyt edellytykset sille, että arvonlisäveroa ei suoriteta, eivät enää täyty."

7 Mainitun direktiivin 214 artiklan sanamuoto on seuraava:

"1. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

b) jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöankintoja, joista on suoritettava arvonlisäveroa 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan

mukaisesti, sekä jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka on käyttänyt 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta saattaa yhteisöhankintansa arvonlisäveron alaisiksi;

c) jokainen verovelvollinen, joka suorittaa jäsenvaltion alueella tavaroiden yhteisöhankintoja kyseisen alueen ulkopuolella suorittamiaan 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan kuuluvia liiketoimia varten;

d) jokainen verovelvollinen, joka vastaanottaa jäsenvaltion alueella palveluja, joista hän on 196 artiklan mukaan velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

e) jokainen verovelvollinen, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle ja joka suorittaa toisen jäsenvaltion alueella palveluja, joista 196 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron.

2. Jäsenvaltiot voivat olla antamatta tunnistetta tietyille verovelvollisille, jotka suorittavat 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia.”

8 Saman direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

9 Arvonlisäverodirektiivin XII osastoon, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, sisältyy 1 luku, jonka otsikko on ”Pienten yritysten erityisjärjestelmä” ja jossa on kyseisen direktiivin 281–292 artikla.

10 Mainitun direktiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

– –

17) Bulgaria: 25 600 euroa;

– –”

Bulgarian oikeus

11 Arvonlisäverolain (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 96 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Jokaisen Bulgariaan sijoittautuneen verovelvollisen, jonka veronalainen liikevaihto on vähintään 50 000 [Bulgarian leviä (BGN)] ajanjaksolla, joka ei ylitä kuluva kuukautta edeltävää 12 perättäistä kuukautta, on tämän lain mukaisesti jätettävä rekisteröintihakemus seitsemän päivän kuluessa sen verokauden päättymisestä, jonka aikana verovelvollinen saavutti liikevaihdon. Kun

liikevaihto saavutetaan ajanjaksolla, joka ei ylitä kahta perättäistä kuukautta kuluva kuukausi mukaan lukien, henkilön on jätettävä rekisteröintihakemus seitsemän päivän kuluessa siitä päivästä, jona liikevaihto saavutettiin.”

12 Arvonlisäverolain 102 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos veroviranomainen toteaa, että henkilö ei ole täyttänyt määräajassa velvollisuuttaan rekisteröintihakemuksen jättämiseen, se rekisteröi tämän rekisteröintipäätöksellä, jos rekisteröinnin edellytykset täyttyvät.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitetussa päätöksessä todetaan rekisteröintivelvollisuuden peruste ja päivämäärä, jona velvollisuus on syntynyt.

3. – – Määritettäessä sellaisen henkilön verovelkaa, joka ei velvollisuudestaan huolimatta ole määräajassa jättänyt rekisteröintihakemusta, hänen on katsottava olevan velvollinen maksamaan veroa suorittamistaan veronalaisista luovutuksista ja yhteisöhankinnoista sekä hankkimistaan veronalaisista palveluista, joista vastaanottajan on maksettava veroa:

1) – – ajanjaksolta, joka alkaa sen määräajan päätyttyä, jonka kuluessa rekisteröintipäätös olisi tullut tehdä, jos henkilö olisi jättänyt rekisteröintihakemuksen määräajassa, siihen asti, kunnes veroviranomainen rekisteröi henkilön

2) – – ajanjaksolta, joka alkaa sen määräajan päätyttyä, jonka kuluessa rekisteröintipäätös olisi tullut tehdä, jos henkilö olisi jättänyt rekisteröintihakemuksen määräajassa, siihen asti, kunnes rekisteröinnille ei enää ole perustetta.

4. – – Määritettäessä lain 96 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetuissa tapauksissa sellaisen henkilön verovelkaa, joka ei velvollisuudestaan huolimatta ole määräajassa jättänyt rekisteröintihakemusta, hänen on katsottava olevan velvollinen maksamaan veroa veronalaisista luovutuksista, joiden johdosta veronalainen liikevaihto ylittää 50 000 BGN:iä, liikevaihdon ylittymispäivästä alkaen siihen asti, kunnes veroviranomainen rekisteröi henkilön tai rekisteröinnille ei enää ole perustetta. Veroa on maksettava veronalaisista luovutuksista, joiden johdosta liikevaihto ylittyy. Henkilö on velvollinen maksamaan veroa myös hankkimistaan veronalaisista palveluista, joista vastaanottajan on maksettava veroa, ja kyseisenä ajanjaksona suoritetuista veronalaisista yhteisöhankinnoista.

– –”

13 Arvonlisäverolain 178 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos tässä laissa tarkoitettu verovelvollinen ei velvollisuudestaan huolimatta ole jättänyt rekisteröintihakemusta tai hakenut rekisteristä poistamista tässä laissa säädetyissä määräajoissa, hänelle määrätään luonnollisen henkilön, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, kyseessä ollessa seuraamusmaksu ja oikeushenkilön ja itsenäisesti toimivan elinkeinonharjoittajan kyseessä ollessa taloudellinen seuraamus, määrältään 500–5 000 BGN:iä.”

14 Kyseisen lain 180 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. – – Rekisteröidylle henkilölle, joka ei velvollisuudestaan huolimatta ole laskuttanut veroa tässä laissa säädetyissä määräajoissa, määrätään luonnollisen henkilön, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, kyseessä ollessa seuraamusmaksu ja oikeushenkilön ja itsenäisesti toimivan elinkeinonharjoittajan kyseessä ollessa taloudellinen seuraamus, joiden määrä vastaa laskuttamatta olevan veron määrää, mutta se ei kuitenkaan voi olla alle 500 BGN:iä. Jos rikkomus toistuu, seuraamusmaksun tai taloudellisen seuraamuksen määrä on laskuttamatta olevan veron

määrän kaksinkertainen määrä, mutta se ei kuitenkaan voi olla alle 1 000 BGN:iä.

2. Edellä olevaa 1 momenttia sovelletaan myös silloin, kun henkilö ei ole laskuttanut veroa, koska hän ei ole jättänyt rekisteröintihakemusta ja koska häntä ei ole rekisteröity tässä laissa tarkoitetulla tavalla määrääjassa.

3. – – Kun kyseessä on edellä 1 momentissa tarkoitettu rikkomus ja rekisteröity henkilö on laskuttanut veron kuuden kuukauden kuluessa sen kuukauden päätyttyä, jonka aikana vero olisi tullut laskuttaa, seuraamusmaksu tai tapauksen mukaan taloudellinen seuraamus on viisi prosenttia veron määrästä, mutta se ei voi olla alle 200 BGN:iä ja rikkomuksen toistuessa alle 400 BGN:iä.

4. – – Kun kyseessä on edellä 1 momentissa tarkoitettu rikkomus ja rekisteröity henkilö on laskuttanut veron edellä 3 momentissa tarkoitettun määrääjän päättymisen jälkeen mutta viimeistään 18 kuukauden kuluessa sen kuukauden päätyttyä, jonka aikana vero olisi tullut laskuttaa, seuraamusmaksu tai tapauksen mukaan taloudellinen seuraamus on kymmenen prosenttia veron määrästä, mutta se ei voi olla alle 400 BGN:iä ja rikkomuksen toistuessa alle 800 BGN:iä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Legafact tarjoaa yritysneuvontapalveluja. Kyseistä yhtiötä ei aluksi rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

16 Legafact laati 21.8.2018 neljä laskua, jotka koskivat korvausta 30.11.2012 tehdyn sopimuksen perusteella ja joiden kokonaisarvo oli 114 708 BGN:iä (n. 58 600 euroa), ja ne merkittiin kirjanpitoon palvelujen myynnistä saatuina tuloina.

17 Legafact laati 23.8.2018 ja 24.8.2018 kaksi muuta laskua, jotka koskivat samaa aihetta ja joiden kokonaisarvo oli 57 004 BGN:iä (n. 29 100 euroa), ja ne merkittiin kirjanpitoon samalla tavalla.

18 Kyseinen yhtiö jätti 3.9.2018 hakemuksen lakisääteisestä rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi. Veroviranomainen antoi yhtiölle 14.9.2018 lakisääteistä rekisteröitymistä koskevan päätöksen, jonka mukaan yhtiö rekisteröitiin 19.9.2018 alkaen arvonlisäverovelvolliseksi.

19 Veroviranomainen katsoi, että yksi 21.8.2018 laadituista laskuista, joka koski 34 202 BGN:in (n. 17 500 euroa) määrää, oli johtanut siihen, että veronalaista liikevaihtoa koskeva 50 000 BGN:in (n. 25 600 euroa) kynnysarvo, jonka ylittyessä rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi on pakollista, ylittyi, ja että kyseistä laskua vastaavasta luovutuksesta oli kannettava veroa arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin toisen virkkeen nojalla.

20 Kyseinen viranomainen katsoi, että Legafactin olisi arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentin toisen virkkeen nojalla tullut jättää hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä seitsemän päivän kuluessa siitä päivästä, jona sen veronalainen liikevaihto saavutti kyseisen kynnysarvon, eli viimeistään 28.8.2018, mitä se ei ollut tehnyt. Veroviranomainen katsoi arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin perusteella, että kyseinen yritys oli velvollinen maksamaan arvonlisäveroa veronalaisista luovutuksista, jotka olivat johtaneet veronalaista liikevaihtoa koskevan 50 000 BGN:in (n. 25 600 euroa) kynnysarvon ylittymiseen, tästä ylittymisestä lähtien siihen asti, kunnes yritys oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

21 Näin ollen veroviranomainen teki 27.12.2019 jälkiverotuspäätöksen, jossa se totesi, että

Legafactin arvonlisäverovelan pääoma oli 24 701,66 BGN:iä (n. 12 600 euroa) ja korot 3 218,33 BGN:iä (n. 1 650 euroa) elokuun 2018 verokaudelta sen perusteella, että yhtiö oli suorittanut veronalaisia luovutuksia 21.8.2018 alkaen siihen asti, kunnes se rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi (jäljempänä kyseessä oleva jälkiverotuspäätös).

22 Direktor pysytti kyseessä olevan jälkiverotuspäätöksen 19.3.2020 tekemällään päätöksellä, joten Legafact nosti jälkiverotuspäätöksestä kanteen Administrativen sad – Sofia gradissa (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria).

23 Toisen asian yhteydessä Konstitutsionen sad (perustuslakituomioistuin, Bulgaria), jonka käsiteltäväksi Visshia advokatski savet (asianajajayhteisön johtoelin, Bulgaria) oli saattanut pyynnön, totesi 30.6.2020, että arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentti oli Bulgarian perustuslain mukainen. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että mainitun säännöksen avulla voidaan varmistaa, että valtiolle tilitetään vero, jota lainvastaisesti ei ole laskutettu eikä maksettu, sillä säännöksessä säädetään, että sellaisten henkilöiden on maksettava arvonlisävero, jotka eivät heistä itsestään johtuvista syistä ole rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi. Tällaisessa tapauksessa velvollisuus maksaa arvonlisäveroa ei kyseisen tuomioistuimen mukaan merkitse seuraamusta tai rangaistusta vaan korvausta vahingosta, joka valtiolle on aiheutunut verovelvollisen lainvastaisesta toiminnasta.

24 Administrativen sad – Sofia grad kumosi 23.9.2021 antamallaan tuomiolla pääasiassa kyseessä olevan jälkiverotuspäätöksen katsottuaan, että se oli tehty asiassa sovellettavan aineellisen oikeuden ja erityisesti arvonlisäveroa koskevan unionin oikeuden, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut 9.7.2015 antamassaan tuomiossa Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), vastaisesti.

25 Konstitutsionen sadin 30.6.2020 antamasta tuomioista huolimatta Administrativen sad – Sofia grad katsoi, että arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentti oli seuraamusluonteinen siinä tapauksessa, että lakisääteistä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskeva hakemus toimitettiin myöhässä, ja että kyseisen säännöksen soveltamisesta johtuva seuraamus voitiin 9.7.2015 annetun tuomion Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454) mukaan määrätä vain, jos asiassa noudatettiin suhteellisuusperiaatetta. Administrativen sad – Sofia grad katsoi, että kun otetaan huomioon se, että Legafact toimitti nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevan hakemuksen ainoastaan kolme päivää myöhässä ja että pääasian asiakirja-aineistossa ei ollut seikkoja, jotka olisivat osoittaneet yhtiön menettelleen vilpillisesti, sille määrätty seuraamus oli suhteeton.

26 Direktor teki Administrativen sad – Sofia gradin tuomiosta kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

27 Varhoven administrativen sad täsmentää, että Bulgarian lainsäätäjä antoi arvonlisäverolain 102 §:n, jotta Bulgariassa pantaisiin täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 213 ja 214 artikla, joiden mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta lähtökohtaisesti jokainen verovelvollinen, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, tunnistetaan yksilöllisellä tunnisteella.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentti, jonka mukaan lähtökohtaisesti verosta vapautetusta luovutuksesta on maksettava arvonlisäveroa, jos luovutuksen suorittaja on laiminlyönyt velvollisuutensa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi säädettyssä määräajassa, ei ole seuraamusluonteinen vaan sitä on pidettävä aineellisen oikeuden sääntönä, joka merkitsee tässä tilanteessa sitä, että arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1 luvun säännösten mukaista pieniä yrityksiä koskevaa vapautusta ei sovelleta ja että kyseiselle henkilölle

syntyy arvonlisäverovelka.

29 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kansallinen säännöstö, jonka nojalla [arvonlisäverodirektiivin] XII osaston 1 luvussa tarkoitetun verovapautuksen osalta verovelvollisia kohdellaan eri tavalla sen mukaan, kuinka nopeasti niiden liikevaihto saavuttaa rajan, jonka ylittyessä niiden edellytetään rekisteröityvän arvonlisäverovelvollisiksi, ristiriidassa Euroopan unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden kanssa?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivi] esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan se, onko luovutus vapautettu verosta [kyseisen direktiivin] XII osaston 1 luvun nojalla, riippuu siitä, onko luovutuksen suorittaja täyttänyt määräajassa lakisääteisen velvollisuutensa hakea arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä?

3) Minkä arvonlisäverodirektiivin tulkintaan perustuvien kriteerien mukaan on ratkaistava, onko mainittua säännöstöä, jonka mukaan verovelka syntyy, jos verovelvollinen toimittaa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä koskevan hakemuksen myöhässä tilanteessa, jossa sillä on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, pidettävä seuraamusluonteisena?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka jäsenvaltio on antanut kyseisen direktiivin 287 artiklan nojalla ja jonka mukaan mainitussa direktiivissä säädetyn pienten yritysten arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä on se, että verovelvollinen, jonka vuotuinen liikevaihto tai kahden perättäisen kuukauden ajanjaksolta laskettu liikevaihto ylittää mainitussa säännöksessä kyseessä olevalle jäsenvaltiolle ilmoitetun määrän, jättää säädettyssä määräajassa hakemuksen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä.

31 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa pieniä yrityksiä koskevia erityisjärjestelmiään, kuten direktiivin johdanto-osan 49 perustelukappaleessa todetaan (ks. vastaavasti tuomio 17.5.2018, Vámos, C-7566/16, EU:C:2018:321, 30 kohta).

32 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että – kuten ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee – pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö on annettu arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 17 alakohdan nojalla, jonka mukaan Bulgarian tasavalta voi myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on Bulgarian leveinä muuntokurssin mukaan enintään 25 600 euroa.

33 Kyseisen säännösten mukaan verovelvollisten on toimitettava hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä seitsemän päivän määräajassa, joka alkaa kulua sellaisen verovelvollisryhmän osalta, jonka veronalainen liikevaihto on vähintään 50 000 BGN:iä 12 kuukauden ajanjaksolla, sen verokauden päätyttyä, jonka kuluessa kyseinen liikevaihto on saavutettu, ja sellaisen verovelvollisryhmän osalta, joka saavuttaa kyseisen kynnsarvon kahden perättäisen kuukauden ajanjaksolla, siitä päivästä, jona mainittu liikevaihto on saavutettu.

34 Arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetussa pienten yritysten erityisjärjestelmässä säädetään

hallinnon yksinkertaistamistoimista, joiden tarkoituksena on vahvistaa pienyritysten perustamista, toimintaa ja kilpailukykyä sekä säilyttää verovalvontaan liittyvän hallinnollisen työn määrä järkevissä suhteissa odotettavissa olevien verotulojen vähäisyyteen (tuomio 9.7.2020, AJPF Cara?-Severin ja DGRFP Timi?oara, C-716/18, EU:C:2020:540, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivissä annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa siltä osin kuin on kyse siitä, miten kyseistä erityisjärjestelmää on sovellettava.

36 Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetyn kaltainen velvollisuus, jonka mukaan verovelvollisten on toimitettava hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä heidän vuotuisen liikevaihdon ylittäessä arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa asianomaiselle jäsenvaltiolle säädetyn kynnysarvon, kuuluu lähtökohtaisesti mainittuun harkintavaltaan ja sen avulla voidaan säilyttää verovalvontaan liittyvän hallinnollisen työn määrä järkevissä suhteissa odotettavissa olevien verotulojen vähäisyyteen.

37 Siltä osin kuin on kyse siitä, milloin velvollisuus toimittaa hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä syntyy, tämän tuomion 33 kohdassa tarkoitettua kansallisessa säännöstössä säädetään erilaisesta kohtelusta kahden verovelvollisryhmän välillä, eli toisistaan erotetaan yhtäältä ne, jotka saavuttavat kyseessä olevan kynnysarvon 12 kuukauden ajanjaksolla, ja toisaalta ne, jotka saavuttavat sen kahden perättäisen kuukauden ajanjaksolla. Nyt käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että tässä erilaisessa kohtelussa otetaan huomioon muun muassa sellaisen kausittaisen toiminnan ominaispiirteet, jonka yhteydessä liikevaihdon kynnysarvo, jonka perusteella rekisteröintivelvollisuus syntyy, saavutetaan nopeammin lyhyen ajanjakson aikana.

38 Näin ollen näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu, josta säädetään pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä, kuuluu myös lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivissä jäsenvaltioille annettuun harkintavaltaan.

39 Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka jäsenvaltio on antanut kyseisen direktiivin 287 artiklan nojalla ja jonka mukaan mainitussa direktiivissä säädetyn pienten yritysten arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä on se, että verovelvollinen, jonka vuotuinen liikevaihto tai kahden perättäisen kuukauden ajanjaksolta laskettu liikevaihto ylittää mainitussa säännöksessä kyseessä olevalle jäsenvaltiolle ilmoitetun määrän, jättää säädetystä määräajassa hakemuksen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä.

Kolmas kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että se, että verovelvollinen laiminlyö tämän tuomion 39 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa velvollisuuden jättää määräajassa hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä, johtaa verovelan syntymiseen.

41 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot saavat kansallisessa lainsäädännössään säätää veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi asianmukaisista seuraamuksista, jotka on tarkoitettu rangaistukseksi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ilmoittautumista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä, mutta tällaiset seuraamukset eivät kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on tarpeen mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Tältä osin kansallisten tuomioistuinten asiana on tarkistaa, ettei seuraamuksen määrä ylitä sitä, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, ottamalla huomioon

käsiteltävän asian olosuhteet sekä erityisesti konkreettisesti määrätty seuraamuksen määrä ja mahdollisuus, että verovelvollinen, jolle seuraamus rekisteröitymisen laiminlyönnistä määrätään, on syylistynyt petokseen tai sovellettavan lainsäädännön kiertämiseen. Näitä samoja periaatteita sovelletaan veronkorotuksiin, jotka – jos ne ovat vero-oikeudellisia seuraamuksia – eivät saa olla liiallisia siihen nähden, miten vakavaan velvoitteiden noudattamatta jättämiseen verovelvollinen on syylistynyt (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 51 ja 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (tuomio 8.5.2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 On myös muistutettava, että jäsenvaltioiden on seuraamuksia valitessaan noudatettava tehokkuusperiaatetta, joka edellyttää, että käyttöön otetaan tehokkaita ja varoittavia seuraamuksia, jotta torjutaan arvonlisäveroalan yhdenmukaistettujen sääntöjen rikkomista ja suojellaan unionin taloudellisia etuja (tuomio 17.5.2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa on ensinnäkin niin, että – kuten ennakkoratkaisupyyynnöstä ja unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee – siinä tapauksessa, että rekisteröintihakemus toimitetaan myöhässä, sellaisten verovelvollisten, joiden vuotuinen liikevaihto ylittää kynnysarvon, jonka ylittyessä hakemuksen toimittaminen on pakollista, on pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten mukaan maksettava arvonlisäveroa veronalaisista luovutuksista, jotka on suoritettu siitä alkaen, kun seitsemän päivän määräaika, jonka kuluessa rekisteröintipäätös olisi tullut antaa, on päättynyt, siihen saakka, kunnes veroviranomainen on rekisteröinyt verovelvolliset.

45 Kyseinen määräaika alkaa kulua sen verokauden päätyttyä, jonka kuluessa kyseinen liikevaihto on saavutettu.

46 Kuten Euroopan komissio on perustellusti todennut, pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöksen ei voida katsoa merkitsevän tämän tuomion 41–43 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua seuraamusta, koska sen tavoitteena on ainoastaan periä arvonlisävero sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu ajanjaksona, jonka aikana vero olisi laskutettu, jos verovelvollinen olisi säädettyssä määräajassa täyttänyt velvollisuutensa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi.

47 Toiseksi ennakkoratkaisupyyynnöstä ja unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee myös, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetään siltä osin kuin on kyse verovelvollisista, joiden liikevaihto kahden perättäisen kuukauden ajanjaksolta laskettuna ylittää kyseessä olevan kynnysarvon, että jos velvollisuus, jonka mukaan hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä on toimitettava seitsemän päivän määräajassa, laiminlyödään, kyseisten verovelvollisten on maksettava arvonlisäveroa veronalaisista luovutuksista, jotka on suoritettu siitä alkaen, kun liikevaihtoa koskeva kynnysarvo ylittyi, siihen saakka, kunnes veroviranomainen on rekisteröinyt verovelvolliset tai rekisteröinnille ei enää ole perustetta.

48 Näiden verovelvollisten osalta määräaika alkaa kulua siitä päivästä, kun mainittu liikevaihto on saavutettu.

49 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jolla on yksinomainen toimivalta tulkita ja soveltaa kansallista oikeutta, on selvítettävä, säädetäänkö kansallisessa

säännöstössä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetusta seuraamuksesta tämän tuomion 47 kohdassa tarkoitettujen verovelvollisten osalta.

50 Tätä tarkoitusta varten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, noudatetaanko kyseisessä säännöstössä tämän tuomion 41–43 kohdassa mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti ensinnäkin tehokkuusperiaatetta, joka koskee arvonlisäveroalan yhdenmukaistettujen sääntöjen rikkomisen torjuntaa, ja toiseksi oikeasuhteisuutta koskevia vaatimuksia.

51 Kolmanteen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että se, että verovelvollinen laiminlyö tämän tuomion 39 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa velvollisuuden jättää määrääjassa hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä, johtaa verovelan syntymiseen, edellyttäen, että säännöstössä – jos ja siltä osin kuin sillä ei ainoastaan peritä arvonlisäveroa sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu ajanjaksona, jonka aikana vero olisi laskutettu, jos verovelvollinen olisi säädetyssä määrääjassa täyttänyt velvollisuutensa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi – noudatetaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti ensinnäkin tehokkuusperiaatetta, joka koskee arvonlisäveroalan yhdenmukaistettujen sääntöjen rikkomisen torjuntaa, ja toiseksi oikeasuhteisuutta koskevia vaatimuksia.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU,

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka jäsenvaltio on antanut kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 287 artiklan nojalla ja jonka mukaan mainitussa direktiivissä, sellaisena kuin se on muutettuna, säädetyn pienten yritysten arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä on se, että verovelvollinen, jonka vuotuinen liikevaihto tai kahden perättäisen kuukauden ajanjaksolta laskettu liikevaihto ylittää mainitussa säännöksessä kyseessä olevalle jäsenvaltiolle ilmoitetun määrän, jättää säädetyssä määrääjassa hakemuksen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä.

2) Direktiiviä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162,

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että se, että verovelvollinen laiminlyö tämän tuomiolauselman 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa velvollisuuden jättää määrääjassa hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä, johtaa verovelan syntymiseen, edellyttäen, että säännöstössä – jos ja siltä osin kuin sillä ei ainoastaan peritä arvonlisäveroa sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu ajanjaksona, jonka aikana vero olisi laskutettu, jos verovelvollinen olisi säädetyssä määrääjassa täyttänyt

velvollisuutensa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi – noudatetaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti ensinnäkin tehokkuusperiaatetta, joka koskee arvonlisäveroalan yhdenmukaistettujen sääntöjen rikkomisen torjuntaa, ja toiseksi oikeasuhteisuutta koskevia vaatimuksia.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.