

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. balandžio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apyvartos mokesčiai – Speciali smulkaus verslo įmonės skirta schema – Metinė apyvarta – Skirtingas požiūris į apmokestinamuosius asmenis – Nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias asmuo apmokestinamas PVM pavuluoto prašymo registruoti pateikimo atveju – Baudžiamasis pobūdis“

Byloje C-122/23

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2023 m. sausio 25 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2023 m. kovo 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

„Legafact“ EOOD

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai J. Passer ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mitova ir R. Stoyanov,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Drambozova ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14, toliau – PVM direktyva), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite* (Sofijos skundas, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės viešojo pajamų agentūros direktorius, Bulgarija, toliau – *Direktor*) ir „Legafact“ EOOD ginčą dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, kuriame konstatuota šios įmonės pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skola.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 49 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Taikant bendras nuostatas ir siekiant glaudesnio suderinimo, valstybės narės turėtų būti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo įmonių skirtas specialias schemas.“

4 PVM direktyvos 2 straipsnyje nurodyti sandoriai, kurie yra PVM objektas.

5 Šios direktyvos XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų privilegijos“ yra 2 skyrius „Registravimas“, jame yra 213 ir 214 straipsniai. Šios antraštinės dalies 7 skyriuje „Įvairios nuostatos“ yra 273 straipsnis.

6 Direktyvos 213 straipsnyje nustatyta:

„1) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis į nustatytomis sąlygomis.

2) Nepažeidžiant 1 dalies pirmos pastraipos, kiekvienas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, Bendrijos viduje įsigyjantis prekių, kurios nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, privalo pranešti, kad jis jas įsigyja, jei nebetenkinamos tame straipsnyje nurodytos sąlygos, kuriomis tokie sandoriai nėra PVM objektas.“

7 Šios direktyvos 214 straipsnis suformuluotas taip:

„1) Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris į atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir

kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojami 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybė PVM apmokestinamas prekes įsigyti Bendrijos viduje;

c) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, į atitinkamoje teritorijoje įsigyjantis prekes Bendrijos viduje, skirtas vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla, ir vykdomus už tos teritorijos ribas;

d) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuriam į atitinkamoje teritorijoje suteikiamos paslaugos, už kurias jis privalo sumokėti PVM pagal 196 straipsnį;

e) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs į atitinkamoje teritorijoje, kuris kitos valstybės narės teritorijoje teikia paslaugas, už kurias PVM moka tik paslaugą gavėjas pagal 196 straipsnį.

2) Valstybės narės neturi registruoti tam tikrą apmokestinamąjį asmenį, vykdanį atsitiktinius sandorius, kaip nustatyta 12 straipsnyje.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

9 PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemos“ yra 1 skyrius „Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema“, jame yra 281–292 straipsniai.

10 Šios direktyvos 287 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal į įstojimo dienos valiutą perskaičiavimo kursą:

<...>

17) Bulgarija: 25 600 EUR;

<...>“

Bulgarijos teisė

11 Pagrindinės bylos aplinkybėmis taikytinos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūtio 4 d., toliau – ZDDS) 96 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Bulgarijos teritorijoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kurio apmokestinamoji apyvarta buvo ne mažesnė kaip 50 000 [Bulgarijos levų (BGN)] per laikotarpį, neviršijantį 12 mėnesių iš eilės iki einamojo mėnesio, privalo pateikti registracijos deklaraciją pagal šį įstatymą per septynias dienas nuo mokesčio laikotarpio, per kurį jis pasiekė šią apyvartą, pabaigos. Jei apyvarta pasiekama

per laikotarp? ne ilgesn? kaip du m?nesiai iš eil?s, ?skaitant einam?j? m?nes?, asmuo privalo pateikti deklaracij? per septynias dienas nuo tos dienos, kai apyvarta buvo pasiekta.“

12 ZDDS 102 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai pajam? tarnyba nustato, kad asmuo per nustatyt? termin? ne?vykdy? pareigos pateikti prašym? ?registruoti, ji š? asmen? ?registruoja priimdama pranešim? apie ?registravim?, jei ?vykdytos registravimo s?lygos.

2. 1 dalyje nurodytame pranešime nurodomas pareigos ?siregistruoti atsiradimo pagrindas ir data.

3. <...> Siekiant nustatyti asmens, kuris nepateik? registracijos deklaracijos per nustatyt? termin?, nors prival?jo tai padaryti, mokes?io skolas, laikoma, kad jis turi prievol? sumok?ti mokest? už jo atliktus apmokestinamus preki? tiekimus ir ?sigijim? Bendrijos viduje, taip pat už jam suteiktas apmokestinam?sias paslaugas, už kurias mokest? turi sumok?ti gav?jas:

1) <...> už laikotarp?, skai?iuojam? nuo termino, per kur? tur?jo b?ti priimtas pranešimas apie ?registravim?, pabaigos, jei asmuo per nustatyt? termin? pateik? registracijos deklaracij?, iki dienos, kuri? pajam? tarnyba j? ?registravo;

2) <...> už laikotarp? nuo termino, per kur? tur?jo b?ti priimtas pranešimas apie ?registravim?, pabaigos, jei asmuo per nustatyt? termin? pateik? registracijos deklaracij?, iki tos dienos, kai nebeliko pagrind? registracijai.

4. <...> 96 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatytais atvejais, siekiant nustatyti asmens, kuris nepateik? registracijos deklaracijos per nustatyt? termin?, nors prival?jo tai padaryti, mokes?io skolas, laikoma, kad jis turi prievol? sumok?ti mokest? už apmokestinamuosius tiekumus, d?l kuri? viršijama 50 000 BGN apmokestinamoji apyvarta, skai?iuojant nuo dienos, kai apyvarta buvo viršyta, iki tos dienos, kai mokes?i? tarnyba j? ?registravo, arba iki tos dienos, kai nebelieka pagrind? registracijai. Mokestis mokamas už apmokestinam?j? tiekim?, d?l kurio viršijama apyvarta. Asmuo taip pat turi prievol? sumok?ti mokest? už gautas apmokestinam?sias paslaugas, už kurias gav?jas turi mok?ti mokest?, ir už per š? laikotarp? atliktus apmokestinamus ?sigijimus Bendrijos viduje.

<...>“

13 ZDDS 178 straipsnyje numatyta:

„Pagal š? ?statym? apmokestinamajam asmeniui, kuris per šiame ?statyme nustatyt? termin? nepateik? registracijos arba išregistravimo deklaracijos, nors tur?jo tai padaryti, skiriama bauda (fiziniams asmenims, kurie n?ra prekybininkai) arba pinigini? sankcija (juridiniams asmenims ir individualia veikla besiver?iantiems asmenims) nuo 500 iki 5 000 BGN dydžio.“

14 ZDDS 180 straipsnis išd?styta taip:

„1. <...> ?registruotam asmeniui, kuris per šiame ?statyme nustatyt? termin? neapskai?iavo mokes?io, nors tur?jo tai padaryti, skiriama bauda (fiziniams asmenims, kurie n?ra prekybininkai) arba pinigini? sankcija (juridiniams asmenims ir individualia veikla besiver?iantiems asmenims), kurios suma atitinka neapskai?iuot? mokest?, bet ne mažesne nei 500 BGN. Pakartotinio pažeidimo atveju baudos ar pinigini?s sankcijos dydis yra dvigubai didesnis už neapskai?iuot? mokest?, ta?iau negali b?ti mažesnis nei 1 000 BGN.

2. 1 dalis taip pat taikoma, kai asmuo neapskai?iavo mokes?io d?l to, kad nepateik?

registracijos deklaracijos ir nebuvo ?registruotas per nustatyt? termin?, kaip tai suprantama pagal š? ?statym?.

3. <...> 1 dalyje nurodyto pažeidimo atveju, jei ?registruotas asmuo per šešis mėnesius nuo mėnesio, kur? tur?jo būti apskaičiuotas mokestis, mokest? apskaičiavo, bauda arba, atsižvelgiant ? konkret? atvej?, pinigini? sankcija sudaro penkis procentus mokesčio, bet negali būti mažesn? nei 200 BGN, o pakartotinio pažeidimo atveju – nei 400 BGN.

4. <...> 1 dalyje nurodyto pažeidimo atveju, kai ?registruotas asmuo apskaičiavo mokest? pasibaigus 3 dalyje nurodytam terminui, bet ne vėliau kaip per 18 mėnesių nuo mėnesio, kur? tur?jo būti apskaičiuotas mokestis, pabaigos, bauda arba, atsižvelgiant ? konkret? atvej?, pinigini? sankcija yra dešimt procent? mokesčio, tačiau negali būti mažesn? nei 400 BGN, o pakartotinio pažeidimo atveju – nei 800 BGN.“

Pagrindini? byla ir prejudiciniai klausimai

15 *Legafact* vykdo verslo konsultacij? veiklą. Ši bendrov? iš pradžių nebuvo ?registruota kaip PVM mokėtoja.

16 2018 m. rugpjūtio 21 d. ji išraš? keturias s?skaitas fakt?ras, kuri? objektas buvo „atlygis pagal 2012 m. lapkričio 30 d. sutart?“, o bendra vert? – 114 708 BGN (apie 58 600 EUR), ir jos buvo ?trauktos ? apskait? kaip „pajamos už paslaug? pardavim?“.

17 2018 m. rugpjūtio 23 ir 24 d. *Legafact* išraš? dar dvi s?skaitas fakt?ras dėl to paties objekto, kuri? bendra vert? – 57 004 BGN (apie 29 100 EUR), ir jos buvo ?trauktos ? apskait? tokiu pačiu būdu.

18 2018 m. rugsėjo 3 d. ši bendrov? pateik? privalom? PVM registracijos deklaracij?. 2018 m. rugsėjo 14 d. pajam? tarnyba išdav? jai privalom? pranešim? apie ?registravim?, pagal kur? ji buvo ?registruota kaip PVM mokėtoja nuo 2018 m. rugsėjo 19 d.

19 Pajam? tarnyba nusprend?, kad išrašius vien? iš 2018 m. rugpjūtio 21 d. s?skait? fakt?r? 34 202 BGN (apie 17 500 EUR) sumai buvo viršyta 50 000 BGN (apie 25 600 EUR) apmokestinamosios apyvartos riba, kuri? pasiekus privaloma ?siregistruoti kaip PVM mokėtojui, ir kad ši? s?skait? fakt?r? atitinkantis tiekimas buvo apmokestintas pagal ZDDS 102 straipsnio 4 dalies antr? sakini?.

20 Ši tarnyba nusprend?, kad pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalies antr? sakini? *Legafact* tur?jo pateikti prašym? ?registruoti kaip PVM mokėtoj? per septynias dienas nuo tos dienos, kai jos apmokestinamoji apyvarta pasiek? šią rib?, t. y. ne vėliau kaip 2018 m. rugpjūtio 28 d., tačiau ji to nepadar?. Remdamasi ZDDS 102 straipsnio 4 dalimi ši tarnyba nusprend?, kad ?mon? tur?jo prievol? sumokėti PVM už apmokestinamuosius tiekimus, dėl kuri? buvo viršyta 50 000 BGN (apie 25 600 EUR) apmokestinamoji apyvarta, nuo šio viršijimo dienos iki jos ?registravimo kaip PVM mokėtojos dienos.

21 Taigi 2019 m. gruodžio 27 d. pajam? tarnyba priėm? pranešim? apie mokesčio perskaičiavim?, jame nustat? *Legafact* 24 701,66 BGN (apie 12 600 EUR) dydžio PVM skol? ir 3 218,33 BGN (apie 1 650 EUR) palėkan? už šios bendrov?s atliktus apmokestinamuosius tiekimus nuo 2018 m. rugpjūtio 21 d. iki jos ?registravimo kaip PVM mokėtojos dienos (toliau – nagrinėjamas pranešimas apie mokesčio perskaičiavim?).

22 2020 m. kovo 19 d. *Direktor* sprendimu patvirtinus nagrinėjam? pranešim? apie mokesčio perskaičiavim?, *Legafact* pateik? skund? dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavim?

Administrativen sad

– *Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija).

23 2020 m. birželio 30 d. kitoje byloje *Konstitutsionen sad* (Konstitucinis Teismas, Bulgarija), gavęs *Visshia advokatski savet* (Advokatų asociacijos vyriausioji taryba, Bulgarija) prašymą, nusprendė, kad ZDDS 102 straipsnio 4 dalis atitinka Bulgarijos Konstituciją. Šis teismas nusprendė, kad ši nuostata tiek, kiek joje numatyta, jog PVM moka asmenys, kurie nėra registruoti kaip šio mokesčio mokėtojai ir už tai yra patys atsakingi, leidžia užtikrinti, kad valstybės biudžetui bus surinktas mokestis, kuris neteisėtai nebuvo nei apskaituotas, nei surinktas. Tokiu atveju prievolė sumokėti PVM yra ne sankcija ar bausmė, o žalos, padarytos biudžetui neteisėtais apmokestinamojo asmens veiksmais, atlyginimas.

24 2021 m. rugsėjo 23 d. sprendimu *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas) panaikino pagrindinį byloje nagrinjamą pranešimą apie mokesčio perskaitymą ir nusprendė, kad jis buvo priimtas pažeidžiant taikytiną materialinį teisę, konkrečiau kalbant, Sąjungos teisę PVM srityje, kaip jį išaiškino Teisingumo Teismas 2015 m. liepos 9 d. Sprendime *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Nepaisant 2020 m. birželio 30 d. *Konstitutsionen sad* (Konstitucinis Teismas) sprendimo, *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas) nusprendė, kad ZDDS 102 straipsnio 4 dalis yra baudžiamojo pobūdžio tuo atveju, kai pavoluotai pateikiama privaloma registracijos PVM tikslais deklaracija, ir kad sankcija, nustatyta taikant šią nuostatą, remiantis 2015 m. liepos 9 d. Sprendimu *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), gali būti skirta tik su sąlyga, kad laikomasi proporcingumo principo. Šis teismas nusprendė, kad atsižvelgiant į tai, jog nagrinjamu atveju *Legafact* vėlavo pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją tik tris dienas ir kad pagrindinės bylos medžiagoje nėra rodymų, patvirtinančių šios bendrovės sukėlimą, jai skirta sankcija buvo neproporcinga.

26 *Direktor* pateikė kasacinį skundą dėl *Administrativen sad* sprendimo *Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas) – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija).

27 Šis teismas patikslina, kad Bulgarijos teisės aktų leidėjas ZDDS 102 straipsnį priėmęs siekdamas perkelti PVM direktyvos 213 ir 214 straipsnius, pagal kuriuos valstybės narės pareigojamos imtis priemonių, būtų užtikrinti, kad iš principo kiekvienas apmokestinamasis asmuo, į atitinkamoje teritorijoje tiekiantis prekes ar teikiantis paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, būtų registruojamas atskiru kodu.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ZDDS 102 straipsnio 4 dalis, pagal kurią PVM apmokestinamas iš esmės neapmokestinamas tiekimas, kai tiekėjas nevykdo pareigos per nustatytą terminą registruoti kaip šio mokesčio mokėtojas, nėra baudžiamojo pobūdžio, bet turi būti laikoma materialinės teisės norma, pagal kurią tokiu atveju netaikomas PVM direktyvos XII antraštinės dalies 1 skyriaus nuostatose numatytas smulkus verslo monių neapmokestinimas ir atsiranda PVM skola.

29 Šiomis aplinkybomis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, kiek tai susiję su neapmokestinimu pagal [PVM direktyvos] XII antraštinės dalies 1 skyrį, skirtingai vertinami apmokestinamieji asmenys atsižvelgiant į tai, kaip greitai jie pasiekia apyvartos ribą, nuo kurios privaloma registruoti kaip PVM mokėtoju, pažeidžiami Europos Sąjungos PVM bendros sistemos principai?

2. Ar pagal [PVM direktyvą] draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kuri prekės tiekimo neapmokestinimas pagal Direktyvos 2006/112 XII antraštinės dalies 1 skyrių priklauso nuo to, ar prekės tiekėjas laiku vykdo savo pareigą pateikti privalomą registracijos PVM tikslais deklaraciją?

3. Kokiais su [PVM direktyvos] aiškinimu susijusiais kriterijais reikia vadovautis vertinant, ar nurodyta nacionalinės teisės nuostata, kurioje numatyta, kad per vėlai pateikus registracijos PVM tikslais deklaraciją atsiranda mokesčio skola, yra baudžiamojo pobūdžio?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

30 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias valstybės narės priėmė pagal minėtos direktyvos 287 straipsnį ir pagal kurias galimybę pasinaudoti šioje direktyvoje numatytu smulkaus verslo žmonių neapmokestinimu PVM siejama su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, kurio metinė apyvarta arba apyvarta, apskaičiuota per du iš eilės einančius mėnesius, viršija šioje nuostatoje šiai valstybei narei nurodytą sumą, per nustatytą terminą turi pateikti prašymą registruoti kaip PVM mokėtoją.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvą valstybės narės leidžiama smulkaus verslo žmonėms taikyti specialias schemas, kaip nurodyta šios direktyvos 49 konstatuojamojoje dalyje (šiuo klausimu žr. 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 30 punktą).

32 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos buvo priimtose taikant PVM direktyvos 287 straipsnio 17 punktą, pagal kurį Bulgarijos Respublikai leidžiama nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 25 600 eurų sumos atitiktų Bulgarijos levais.

33 Pagal šias nuostatas apmokestinamieji asmenys privalo pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją per septynias dienas, apmokestinamąjį asmenį, pasiekusį 50 000 BGN apmokestinamosios apyvartos per dvylikos mėnesių laikotarpį, grupės atveju skaičiuojant nuo mokestinio laikotarpio, per kurį ši apyvarta buvo pasiekta, pabaigos, o apmokestinamąjį asmenį, kurie šią ribą pasiekė per du iš eilės mėnesius, grupės atveju – nuo tos dienos, kai ši apyvarta pasiekta.

34 Specialia smulkaus verslo žmonėms skirta schema, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, numatomas administravimo supaprastinimas, skirtas smulkaus verslo žmonių steigimui, veiklai ir konkurencingumui paskatinti, taip pat protingam santykiui tarp administracinių mokesčių kontrolės išlaidų ir tikėtino mažo mokestinio pajamų išlaikyti (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *AJPF Cara-Severin ir DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyva suteikia valstybės narės diskreciją dėl šios specialios schemos taikymo būdo.

36 Pareiga, kaip numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamoje nacionalinės teisės nuostatose, pagal kurią apmokestinamieji asmenys turi pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją, kai ji

metin? apyvarta viršija PVM direktyvos 287 straipsnyje atitinkamai valstybei narei numatyt? rib?, iš esm?s patenka ? ši? diskrecij? ir leidžia išlaikyti proting? santyk? tarp administracini? mokes?i? kontrol?s išlaid? ir tik?tin? maž? mokestini? pajam?.

37 Kalbant apie moment?, kada atsiranda pareiga pateikti registracijos PVM tikslais deklaracij?, pažym?tina, kad šio sprendimo 33 punkte nurodytose nacionalin?s teis?s nuostatose ?tvirtintas skirtingas dviej? apmokestinam?j? asmen? grupi?, t. y. pirma, t?, kurie ši? rib? pasiekia per dvylikos m?nesi? laikotarp?, ir, antra, t?, kurie ši? rib? pasiekia per du iš eil?s einan?ius m?nesius, vertinimas. Šiuo atveju negin?ijama, kad šiuo skirtingu vertinimu atsižvelgiama, be kita ko, ? sezonin?s veiklos ypatumus, kai apyvartos riba, nuo kurios atsiranda pareiga registruotis, pasiekiamą grei?iau per trump? laikotarp?.

38 Taigi min?tas skirtingas ši? dviej? apmokestinam?j? asmen? grupi? vertinimas, ?tvirtintas pagrindin?je byloje nagrin?jamose nacionalin?s teis?s nuostatose, iš principo taip pat patenka ? diskrecij?, kuri PVM direktyva suteikiama valstyb?ms nar?ms.

39 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kurias valstyb? nar? pri?m? pagal min?tos direktyvos 287 straipsn? ir pagal kurias galimyb? pasinaudoti šioje direktyvoje numatytu smulkaus verslo ?moni? neapmokestinimu PVM siejama su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo, kurio metin? apyvarta arba apyvarta, apskai?iuota per du iš eil?s einan?ius m?nesius, viršija šioje nuostatoje šiai valstybei narei nurodyt? sum?, per nustatyt? termin? turi pateikti prašym? ?registruoti kaip PVM mok?toj?.

D?I tre?iojo klausimo

40 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriose numatyta, kad apmokestinamajam asmeniui pažeidus pareig? laiku pateikti prašym? ?registruoti kaip PVM mok?toj? šio sprendimo 39 punkte nurodytais atvejais atsiranda mokes?io skola.

41 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuot? jurisprudencij? valstyb?s nar?s turi teis?, siekdamos užtikrinti tinkam? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, savo atitinkamuose nacionalin?s teis?s aktuose teis?tai numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos ?siregistruoti PVM mok?toj? registre nevykdym?, ta?iau tokios sankcijos neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Tokiu atveju nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas b?tina, kad b?t? užtikrintas tinkamas mokes?io surinkimas ir išvengta suk?iavimo, atsižvelgdamas ? bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkre?iai skirtos baudos sum? bei galim? suk?iavim? ar taikom? teis?s akt? ap?jim?, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už ne?siregistravim?. Tie patys principai galioja pal?kanoms, kurios, jei yra fiskalinio? sankcij? pob?džio, neturi b?ti per didel?s, palyginti su apmokestinamojo asmens ne?vykdyt? pareig? sunkumu (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 51 ir 52 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

42 Siekiant ?vertinti, ar nagrin?jama sankcija atitinka proporcingumo princip?, reikia atsižvelgti, be kita ko, ? pažeidimo, už kur? siekiama ja nubausti, pob?d?, sunkum? ir sankcijos dydžio nustatymo taisyklės (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 40 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Be to, primintina, kad pasirinkdamos sankcijas valstyb?s nar?s privalo laikytis veiksmingumo principo, pagal kur? reikalaujama numatyti veiksmingas ir atgrasomas sankcijas siekiant kovoti su suderint? taisykli? PVM srityje pažeidimais ir apsaugoti S?jungos finansinius

interesus (2023 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Nagrinėjamu atveju, viena vertus, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, pavėluoto prašymo registruoti pateikimo atveju apmokestinamieji asmenys, kurių metinė apyvarta viršija ribą, nuo kurios šio prašymo pateikimas yra privalomas, pagal pagrindinį byloje nagrinjamas nacionalinės teisės nuostatas turi prievolę sumokėti PVM už apmokestinamuosius tiekimus, atliktus pasibaigus septynių dienų terminui, per kurį turėjo būti priimtas pranešimas apie registravimą, iki pajamų tarnybos atlikto jo registravimo dienos.

45 Šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo mokestinio laikotarpio, per kurį ši apyvarta buvo pasiekta, pabaigos.

46 Šiuo klausimu, kaip teisingai pažymėjo Europos Komisija, pagrindinį byloje nagrinjama nacionalinės nuostata negali būti laikoma sankcija, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 41–43 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nes ja siekiama tik susigrąžinti PVM už sandorius, vykdytus per laikotarpį, per kurį šis mokestis būtų buvęs nurodytas skaitoje fakturoje, jei apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą būtų vykdęs savo pareigą sregistruoti kaip PVM mokėtojas.

47 Kita vertus, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat matyti, kad, kiek tai susiję su apmokestinamaisiais asmenimis, kurių apyvarta, apskaičiuota per dvių iš eilės einančių mėnesių laikotarpį, viršija nagrinjamą ribą, pagrindinį byloje nagrinjamose nacionalinės teisės nuostatose numatyta, kad, jeigu nesilaikoma pareigos per septynias dienas pateikti prašymą registruoti kaip PVM mokėtojų, šie apmokestinamieji asmenys laikomi asmenimis, turinčiais prievolę sumokėti PVM už apmokestinamuosius tiekimus, atliktus nuo dienos, kai apyvarta buvo viršyta, iki tos dienos, kai juos registravo pajamų tarnyba, arba iki tos dienos, kai nelieka registracijos pagrindas.

48 Šiems apmokestinamiesiems asmenims šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo tos dienos, kai ši apyvarta pasiekama.

49 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis kompetentingas aiškinti ir taikyti nacionalinės teisės, turi patikrinti, ar, kiek tai susiję su šio sprendimo 47 punkte nurodytais apmokestinamaisiais asmenimis, pagrindinį byloje nagrinjamose nacionalinės teisės nuostatose numatyta sankcija, kaip ji suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

50 Šiuo tikslu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios teisės nuostatos atitinka, viena vertus, kovos su suderintu taisyklių PVM srityje pažeidimais veiksmingumo principą ir, kita vertus, proporcingumo reikalavimus pagal šio sprendimo 41–43 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad, apmokestinamajam asmeniui pažeidus pareigą per nustatytą terminą pateikti prašymą registruoti kaip PVM mokėtojų, šio sprendimo 39 punkte nurodytais atvejais atsiranda mokesčio skola, su sąlyga, kad šios teisės nuostatos, jeigu ir tiek, kiek jos neapsiriboja PVM už sandorius, vykdytus per laikotarpį, per kurį šis mokestis būtų buvęs nurodytas skaitose fakturose, jei apmokestinamasis asmuo būtų per nustatytą terminą vykdęs savo pareigą sregistruoti kaip PVM mokėtojas, susigrąžinimu, atitinka, viena vertus, kovos su suderintu taisyklių PVM srityje pažeidimais veiksmingumo principą ir, kita vertus, proporcingumo

reikalavimus pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES,

turi būti aiškinama taip:

pagal jai nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias valstybės narės priima pagal minėtos iš dalies pakeistos direktyvos 287 straipsnį ir pagal kurias galimybę pasinaudoti šioje direktyvoje numatytu smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) siejama su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, kurio metinė apyvarta arba apyvarta, apskaičiuota per du iš eilės einančius mėnesius, viršija šioje nuostatoje šiai valstybei narei nurodytą sumą, per nustatytą terminą turi pateikti prašymą registruoti kaip PVM mokėtoją.

2. Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2009/162,

turi būti aiškinama taip:

pagal jai nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad, apmokestinamajam asmeniui pažeidus pareigą per nustatytą terminą pateikti prašymą registruoti kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoją, šio sprendimo 39 punkte nurodytais atvejais atsiranda mokesčio skola, su sąlyga, kad šios teisės nuostatos, jeigu ir tiek, kiek jos neapsiriboja PVM už sandorius, vykdytus per laikotarpį, per kurį šis mokestis būtų buvęs nurodytas skaitose faktūrose, jei apmokestinamasis asmuo būtų per nustatytą terminą vykdęs savo pareigą seregistruoti kaip PVM mokėtojas, susigrąžinimu, atitinka, viena vertus, kovos su suderintu taisyklių PVM srityje pažeidimais veiksmingumo principą ir, kita vertus, proporcingumo reikalavimus pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.