

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 11. aprīlī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Apgrozījuma nodokļi – Pāšs režīms mazajiem uzņēmumiem – Apgrozījums gadā – Atšķirīga attieksme pret dažādiem nodokļa maksājumiem – Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru reģistrācijas pieteikuma novēlotas iesniegšanas gadījumā ir jāmaksā PVN – Sodošs raksturs

Lietā C-122/23

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu uz LESD 267. panta pamata, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2023. gada 25. janvāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2023. gada 1. martā, tiesvedībā

Direktor na Direksia “Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

pret

“Legafact” EOOD,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši J. Pasers [*J. Passer*] un M. L. Arasteja Saņna [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerālvokāts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- Bulgārijas valdības vārdā – *T. Mitova* un *R. Stoyanov*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *D. Drambozova* un *J. Jokubauskaitis*, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) – redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2009. gada 22. decembra

Direktīvu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Sofijas direkcijas "Apstrādāšana un prakse nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietās" direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – "Direkcija") un "*Legafact*" EOOD attiecībā uz līgumu par nodokļu apmēra precizēšanu, kurā konstatēts šā uzņēmuma nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) parāds.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 49. apsvērumā ir teikts:

"Dalībvalstīm būtu jāauj turpināt piemērot pašus režīmus mazajiem uzņēmumiem saskaņā ar kopīgiem noteikumiem un ciešākas saskaņošanas nolūkā."

4 Šīs direktīvas 2. pantā ir uzskaitīti darījumi, kas apliekami ar PVN.

5 Minētās direktīvas XI sadaļa "Nodokļa maksājumu un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātāji" ietver 2. nodaļu "Identifikācija", kurā ietilpst arī šīs direktīvas 213. un 214. pants. Šīs sadaļas 7. nodaļa "Dažādi noteikumi" ietver arī PVN direktīvas 273. pantu.

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 213. pantu:

"1. Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

Atbilstīgi dalībvalstu izstrādājumiem noteikumiem dalībvalstis ļauj par to paziņot elektroniski, kā arī var pieprasīt, ka tas jā dara elektroniski.

2. Neskarot 1. punkta pirmo daļu, katra juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai katrs nodokļa maksātājs, kas veic tādā preču iegādē Kopienas iekšienē, par kuru saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, deklarē šādas iegādes, ja vairs nav izpildīti šajā pantā minētie nosacījumi šādu darījumu atbrīvošanai no PVN."

7 Minētās direktīvas 214. pants ir formulēts šādi:

"1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitīms PVN, izņemot tādā preču piegādē vai tādā pakalpojumu sniegšanā, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

b) ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš veic preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzliek PVN, kā arī ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš, veicot preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām uzliek nodokli, izmanto 3. panta 3. punktā minētās izvēles tiesības;

c) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču iegādi Kopienas iekšienā, tādā darījumu nolūkā, kuri saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā norādītajām darbībām un kurus viņš veic ārpus šīs teritorijas;

d) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā saņem pakalpojumus, par ko tam saskaņā ar 196. pantu jāmaksā PVN;

e) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic uzņēmējdarbību un sniedz pakalpojumus citās dalībvalstīs teritorijā, par ko vienīgi pakalpojumu saņēmējam saskaņā ar 196. pantu jāmaksā PVN.

2. Dalībvalstis var neidentificēt dažus nodokļa maksātājus, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus.”

8 Šīs direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

9 PVN direktīvas XII sadaļa “paši režīmi” ietver 1. nodaļu “pašs režīms mazajiem uzņēmumiem”, kurā ietilpst šīs direktīvas 281.–292. pants.

10 Minētās direktīvas 287. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādām nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

17) Bulgārija: 25 600 EUR;

[..].”

Bulgārijas tiesības

11 Saskaņā ar *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63) – redakcijā, kas piemērojama pamatlīmeņa (turpmāk tekstā – “ZDDS”), – 96. panta 1. punktu:

“Ikvienam Bulgārijas teritorijā reģistrētam nodokļa maksātājam, kura ar nodokli apliekamais apgrozījums laikposmā, kas nepārsniedz divpadsmit mēnešus pirms kērtējā mēneša, ir vismaz 50 000 [Bulgārijas levas (BGN)], septiņu dienu laikā pēc tā maksācijas perioda beigām, kurā tas ir sasniegjis šo apgrozījumu, ir jāiesniedz šajā likumā paredzētais reģistrācijas pieteikums. Ja tās apgrozījums ir sasniegts laikposmā, kas nepārsniedz divus mēnešus, ieskaitot kērtējo mēnesi, šis pieteikums jāiesniedz septiņu dienu laikā no dienas, kad sasniegts tās apgrozījums.”

12 ZDDS 102. pants ir noteikts:

“1. Ja ieņēmumu dienests konstatē, ka paredzētajā termiņā persona nav izpildījusi pienākumu iesniegt reģistrācijas pieteikumu, tas to reģistrē, izdodot paziņojumu par reģistrāciju, ja vien ir izpildīti reģistrācijas nosacījumi.

2. Šā panta 1. punktā minētajā paziņojumā norāda reģistrācijas pienākuma rašanās pamatu un datumu.

3. [...] Tādas personas nodokļu parādu konstatēšanas vajadzībām, kura paredzētajā termiņā nav iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, lai gan tai bija pienākums to darīt, ir uzskatāms, ka tai ir jāmaksā nodoklis par tās veiktajām ar nodokli apliekamajām piegādēm un iegādēm Kopienas teritorijā, kā arī par tās saņemtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, par kuriem nodoklis jāmaksā saņēmējam:

1) [...] par laikposmu no dienas, kad beidzas termiņš, kurā būtu bijis jāizdod paziņojums par reģistrāciju, ja persona paredzētajā termiņā būtu iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis;

2) [...] par laikposmu no dienas, kad beidzas termiņš, kurā būtu bijis jāizdod paziņojums par reģistrāciju, ja persona paredzētajā termiņā būtu iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, līdz dienai, kad vairs nepastāv iemesls tās reģistrēšanai.

4. [...] 96. panta 1. punkta otrajā teikumā minētajos gadījumos, lai konstatētu tās personas nodokļu parādus, kura paredzētajā termiņā nav iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, lai gan tai bija pienākums to darīt, ir uzskatāms, ka tai ir jāmaksā nodoklis par tādām ar nodokli apliekamām piegādēm, kuras izraisa ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšņa 50 000 BGN pārsniegšanu, sākot no šā sliekšņa pārsniegšanas dienas, līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis, vai līdz dienai, kad vairs nepastāv iemesls reģistrēšanai. Par tādām ar nodokli apliekamām piegādēm, kas izraisa apgrozījuma sliekšņa pārsniegšanu, ir maksājams nodoklis. Personai ir jāmaksā arī nodoklis par saņemtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, par kuriem nodokli maksā saņēmējs, un par šajā laikposmā veiktajām ar nodokli apliekamām iegādēm Kopienas teritorijā.

[..]”

13 ZDDS 178. pants ir paredzēts:

“Nodokļa maksātāju šā likuma izpratnē, kurš šajā likumā paredzētajā termiņā nav iesniedzis reģistrācijas pieteikumu vai pieteikumu reģistrācijas izbeigšanai, lai gan tam bija pienākums to darīt, fiziskās personas, kas nav komersanti, soda ar sodanaudu, bet juridiskās personas un individuālos komersantus – ar naudas sodu 500 līdz 5000 BGN apmērā.”

14 ZDDS 180. pants ir formulēts šādi:

“1. [...] Reģistrētu personu, kas šajā likumā paredzētajā termiņā nav ieskaitījusi nodokli, lai gan

tai bija pienākums to darīt, proti, fizisku personu, kura nav komersants, soda ar sodanaudu, bet juridisku personu un individuālo komersantu soda ar naudas sodu tādā apmērā, kas atbilst nesamaksātajam nodoklim, tomēr tas nevar būt mazāks par 500 BGN. Pārņēmuma atkārtotāšanās gadījumā sodanaudas vai naudas soda apmērs ir vienāds ar divkārtšo nesamaksātā nodokļa summu, tomēr tas nevar būt mazāks par 1000 BGN.

2. Šī panta 1. punkts ir piemērojams arī tad, ja persona nodokli nav samaksājusi tādēļ, ka tā nebija iesniegusi reģistrācijas pieteikumu un tādēļ, ka paredzētajā termiņā tā nebija reģistrēta šī likuma izpratnē.

3. [...] Šī panta 1. punktā minētā pārņēmuma gadījumā, ja reģistrētā persona nodokli ir samaksājusi sešu mēnešu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā nodoklis būtu bijis jāsamaksā, attiecīgi sodanauda vai naudas sods ir vienāds ar 5 % no nodokļa, tomēr pārņēmuma atkārtotāšanās gadījumā tomēr tas nevar būt mazāks par attiecīgi 200 BGN vai 400 BGN.

4. [...] Šī panta 1. punktā minētā pārņēmuma gadījumā, ja reģistrētā persona nodokli ir samaksājusi pēc 3. punktā minētā termiņa beigām, bet ne vēlāk kā 18 mēnešus pēc tā mēneša beigām, kurā nodoklis būtu bijis jāsamaksā, attiecīgi sodanauda vai naudas sods ir vienāds ar 10 % no nodokļa, tomēr pārņēmuma atkārtotāšanās gadījumā tomēr tas nevar būt mazāks par attiecīgi 400 BGN vai 800 BGN."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 *Legafact* darbojas vadības konsultāciju jomā. Šī sabiedrība sūkotnēji nebija reģistrēta kā PVN maksātāja.

16 2018. gada 21. augustā tā izrakstīja rēķinus par "atļādzību uz 2012. gada 30. novembra līguma pamata" kopumā par 114 708 BGN (aptuveni 58 600 EUR), kuri iegrāmatoti kā "ieņēmumi no pakalpojumu sniegšanas".

17 2018. gada 23. un 24. augustā *Legafact* izrakstīja divus citus rēķinus ar to pašu priekšmetu kopumā par 57 004 BGN (aptuveni 29 100 EUR), kuri iegrāmatoti tādā pašā veidā.

18 2018. gada 3. septembrā šī sabiedrība iesniedza pieteikumu obligātajai reģistrāšanai par PVN maksātāju. Ieņēmumu dienests 2018. gada 14. septembrā tai izsniedza paziņojumu par obligāto reģistrāciju, kurā norādīts, ka tā par PVN maksātāju reģistrēta 2018. gada 19. septembrā.

19 Ieņēmumu dienests pauda uzskatu, ka lādz ar 2018. gada 21. augusta rēķina par 34 202 BGN (aptuveni 17 500 EUR) izdošanu ir pārsniegts ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšnis – 50 000 BGN (aptuveni 25 600 EUR), virs kura reģistrāšanās par PVN maksātāju ir obligāta, un ka piegāde, uz ko attiecas šis rēķins, uz ZDDS 102. panta 4. punkta otrā teikuma pamata ir jāapliek ar nodokli.

20 Šis dienests norādīja, ka septiņu dienu laikā no dienas, kad *Legafact* ar nodokli apliekamais apgrozījums sasniedza šo sliekšni, proti, vēlākais no 2018. gada 28. augusta, tai bija jāiesniedz pieteikums reģistrāšanai par PVN maksātāju atbilstoši ZDDS 96. panta 1. punkta otrajam teikumam, taču tā to nebija izdarījusi. Pamatojoties uz ZDDS 102. panta 4. punktu, minētais dienests atzina, ka šim uzņēmumam ir jāmaksā PVN par tādām ar nodokli apliekamajām piegādēm, lādz ar kurām ar nodokli apliekamais apgrozījums pārsniedza 50 000 BGN (aptuveni 25 600 EUR), sūkot no šī pārsnieguma dienas, lādz datumam, kad tas reģistrēts kā PVN maksātājs.

21 Lādz ar to ieņēmumu dienests 2019. gada 27. decembrā pieņēma lēmumu par nodokļu

apmēra precizēšanu, ar kuru tas konstatēja *Legafact* PVN nodokļa parādu 24 701,66 BGN (aptuveni 12 600 EUR) apmērā un procentus 3218,33 BGN (aptuveni 1650 EUR) apmērā par 2018. gada augusta maksājuma periodu saistībā ar šīs sabiedrības veiktajam ar nodokli apliekamajam piegādēm no 2018. gada 21. augusta līdz tās reģistrēšanai par PVN maksātāju (turpmāk tekstā – “aplūkojamais lūmums par nodokļu apmēra precizēšanu”).

22 Tā kā aplūkojamais lūmums par nodokļu apmēra precizēšanu ar Direktijas 2020. gada 19. marta lūmumu tika atstāts negrozīts, *Legafact* šo lūmumu par nodokļu apmēra precizēšanu pārsūdzēja *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas administratīvā tiesa, Bulgārija).

23 *Konstitutsionen sad* (Konstitucionālā tiesa, Bulgārija) 2020. gada 30. jūnijā citā lietā, kurā bija vēršusies *Visshia advokatski savet* (Advokātu kolēģijas Augstākā padome, Bulgārija), nosprieda, ka ZDDS 102. panta 4. punkts atbilst Bulgārijas Konstitūcijai. Minētā tiesa atzina, ka šī tiesību norma, ciktāl tajā paredzēts, ka ar PVN apliek personas, kas nav reģistrējušās kā šā nodokļa maksātāji tādā iemesla dēļ, par kuriem tās ir atbildīgas, dod iespēju nodrošināt, ka Valsts kase iekasē nodokli, kas – pretēji likuma prasībām – nav nedz uzlikts, nedz iekasēts. Šādā situācijā pienākums samaksāt PVN esot uzskatāms nevis par sankciju jeb sodu, bet gan par tādā kaitējuma atlīdzinājumu, ko Valsts kasei nodarījusi nodokļu maksātāja prettiesiskā rīcība.

24 Ar 2021. gada 23. septembra spriedumu *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas Administratīvā tiesa) atcēla pamatlietā aplūkamo lūmumu par nodokļu apmēra precizēšanu, jo uzskatīja, ka tā izdošanā ir pārkāptas piemērojamās materiālo tiesību normas un, konkrēti, Savienības tiesību akti PVN jomā, kurus Tiesa interpretējusi 2015. gada 9. jūlijā spriedumā *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Neatkarīgi no *Konstitutsionen sad* (Konstitucionālā tiesa) 2020. gada 30. jūnija sprieduma *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas Administratīvā tiesa) atzina: situācijā, kad novēloti iesniegts pieteikums obligātajai reģistrēšanai par PVN maksātāju, ZDDS 102. panta 4. punktam ir sodošs raksturs un saskaņā ar 2015. gada 9. jūlijā spriedumu *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) šajā normā paredzēto sodu var piemērot vienīgi ar nosacījumu, ka tiek ievērots samērīguma princips. Pēc minētās tiesas atzina: ņemot vērā to, ka šajā gadījumā *Legafact* nokavējums pieteikuma reģistrēšanai par PVN maksātāju iesniegšanā bija tikai trīs dienas un ka pamatlietas materiālos nav informācijas, kas liecinātu par šīs sabiedrības rīcības krāpnieciskumu, tai piemērotā sankcija bija nesamērīga.

26 Direktija par *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas Administratīvā tiesa) spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesai – *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija).

27 Pēc tās minētā precīzi, ka Bulgārijas likumdevējs ZDDS 102. pantu ir pieņēmis, lai transponētu PVN direktīvas 213. un 214. pantu, ar kuriem dalībvalstīm ir uzlikts pienākums veikt nepieciešamos pasākumus, lai principā katru nodokļa maksātāju, kas attiecīgās dalībvalsts teritorijā veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem ir atskaitāms nodoklis, identificētu ar individuālu numuru.

28 Iesniedzējtiesa uzskata, ka ZDDS 102. panta 4. punktam, kurā noteikts, ka par piegādi, kas principā ir atbrīvota no nodokļa, PVN tomēr ir jāmaksā, ja piegādētājs nav izpildījis pienākumu paredzētajā termiņā reģistrēties par šā nodokļa maksātāju, nav sodoša rakstura, bet tas ir uzskatāms par materiālo tiesību normu, kurā šādam gadījumam paredzēts, ka PVN direktīvas XII sadaļas 1. nodaļā mazajiem uzņēmumiem paredzētais atbrīvojums nav piemērojams un ka rodas PVN parāds.

29 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma

apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai valsts tiesiskais regulējums, kas [PVN direktīvas] XII sadaļas 1. nodaļā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa gadījumā paredz nevienlīdzīgu attieksmi pret nodokļa maksātājiem atkarībā no tā, cik ātri tie sasniedz apgrozījuma sliekšni obligātajai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā, ir pretrunā Eiropas Savienības kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas principiem?

2) Vai [PVN direktīva] nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru [šīs direktīvas] XII sadaļas 1. nodaļā paredzētais piegādes atbrīvojums no nodokļa ir atkarīgs no tā, vai piegādātājs savlaicīgi ir izpildījis pienākumu pieteikties obligātajai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā?

3) Atbilstoši kādiem kritērijiem, kas izriet no [PVN direktīvas] interpretācijas, ir jāizvērtē, vai minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, kas paredz nodokļu parāda rašanos gadījumā, ja pieteikums obligātajai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā tiek iesniegts novēloti, ir sankcijas raksturs?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

30 Ar pirmo un otro jautājumu, kuri jāaplūko kopā, iesniedzājtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, ko dalībvalsts pieņemusi uz šīs direktīvas 287. panta pamata un saskaņā ar ko minētajā direktīvā mazajiem uzņēmumiem paredzētā atbrīvojuma no PVN izmantošana ir atkarīga no nosacījuma, ka nodokļa maksātājs, kura apgrozījums gadā vai divu secīgu mēnešu posmā pārsniedz šajā normā attiecībā uz šo dalībvalsti norādīto summu, paredzētā termiņā iesniedz pieteikumu reģistrāšanai par PVN maksātāju.

31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN direktīva ļauj dalībvalstīm attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem piemērot savus pašus režīmus, kē teikts šīs direktīvas 49. apsvērumā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 30. punkts).

32 Kā izriet no līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu, šajā gadījumā pamatlietā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums tika pieņemts uz PVN direktīvas 287. panta 17. punkta pamata, ar kuru Bulgārijas Republikai ir atļauts piešķirt atbrīvojumu no nodokļa tādēļ nodokļa maksātājiem, kuru apgrozījums gadā nepārsniedz 25 600 EUR ekvivalentu Bulgārijas levās.

33 Saskaņā ar šo tiesisko regulējumu nodokļa maksātājiem ir pienākums iesniegt pieteikumu reģistrāšanai par PVN maksātāju, proti, septiņu dienu laikā no dienas, ko attiecībā uz to nodokļa maksātāju grupu, kuri ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšni – 50 000 BGN – sasniedz divpadsmit mēnešu posmā, sāk skaitīt no tā taksācijas perioda beigām, kur šis sliekšnis tika pārsniegts, bet attiecībā uz to nodokļa maksātāju grupu, kas šo sliekšni pārsniedz divu secīgu mēnešu posmā, – no dienas, kur tika sasniegts minētais apgrozījuma apmērs.

34 Mazajiem uzņēmumiem paredzētais pašais režīms PVN direktīvas izpratnē ietver administratīvus atvieglojumus, kuru mērķis ir stiprināt mazo uzņēmumu veidošanu, darbību un konkurētspēju, kā arī saglabāt saprātīgu līdzsvaru starp administratīvo slogu, kas saistīts ar nodokļu kontroli, un sagaidāmajiem mazajiem nodokļu ieņēmumiem (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *AJPF Cara – Severin un DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Šaj? zi?? ir konstat?jams, ka ar PVN direkt?vu dal?bvalst?m ir pieš?irta r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz š? ?paš? rež?ma piem?rošanas veidu.

36 T?ds pien?kums k? pamatliet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?tais, proti, ka nodok?a maks?t?jam ir j?iesniedz pieteikums re?istr?šanai par PVN maks?t?ju, ja t? apgroz?jums gad? p?rsniedz PVN direkt?vas 287. pant? attiec?b? uz konkr?to dal?bvalsti paredz?to slieksni, princip? ietilpst šaj? r?c?bas br?v?b? un ?auj saglab?t sam?r?gu l?dzsvaru starp administrat?vo slogu, kas ir saist?ts ar nodok?u kontroli, un sagaid?majiem mazajiem nodok?u ie??mumiem.

37 Attiec?b? uz br?di, kad rodas pien?kums iesniegt pieteikumu re?istr?šanai par PVN maks?t?ju, ar š? sprieduma 33. punkt? min?to valsts tiesisko regul?jumu ir ieviesta atš?ir?ba attieksm? pret div?m nodok?a maks?t?ju grup?m, proti, tiem, kuri apl?kojamo slieksni sasniedz divpadsmit m?nešu laik?, no vienas puses, un tiem, kas to sasniedz divu sec?gu m?nešu laik?, no otras puses. Šaj? gad?jum? nav str?da par to, ka š? atš?ir?ba attieksm? citastarp ir balst?ta uz sezon?l?s darb?bas ?patn?b?m, saist?b? ar kur?m apgroz?juma sliekšnis, kas izraisa pien?kumu re?istr?ties, ?s? laikposm? tiek sasniegts ?tr?k.

38 L?dz ar to ar? min?t? atš?ir?ba attieksm?, kas ieviesta ar pamatliet? apl?kojamo valsts tiesisko regul?jumu, pret š?m div?m nodok?a maks?t?ju grup?m princip? ietilpst r?c?bas br?v?b?, kura dal?bvalst?m pieš?irta ar PVN direkt?vu.

39 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo un otro jaut?jumu j?atbild š?di: PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kuru dal?bvalsts pie??musi uz š?s direkt?vas 287. panta pamata un saska?? ar kuru ties?bas uz min?taj? direkt?v? mazajiem uz??mumiem paredz?to atbr?vojumu no PVN ir atkar?gas no nosac?juma, ka nodok?a maks?t?js, kura apgroz?jums gad? vai divu sec?gu m?nešu posm? p?rsniedz šaj? norm? attiec?b? uz šo dal?bvalsti nor?d?to summu, paredz?t? termi?? iesniedz pieteikumu re?istr?šanai par PVN maks?t?ju.

Par trešo jaut?jumu

40 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? paredz?ts, ka tad, ja nodok?a maks?t?js k?d? no š? sprieduma 39. punkt? min?tajiem gad?jumiem nav izpild?jis pien?kumu paredz?taj? termi?? iesniegt pieteikumu re?istr?šanai par PVN maks?t?ju, tam rodas nodok?a par?ds.

41 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai gan attiec?g? dal?bvalsts, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, savos ties?bu aktos citastarp var tiesiski pamatoti paredz?t atbilst?gas sankcijas, kuru nol?ks ir krimin?ltiesiski sod?t par pien?kuma re?istr?ties par PVN maks?t?ju neiev?rošanu, š?das sankcijas tom?r nedr?kst p?rsniegt to, kas nepieciešams šo m?r?u sasniegšanai. Šaj? zi?? valsts tiesai ir j?p?rliecin?s, vai sankcijas apm?rs nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us – nodrošin?t pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu, ?emot v?r? lietas apst?k?us, tostarp konkr?ti noteikto summu un eventu?lo kr?pšanu vai piem?rojamo ties?bu aktu neiev?rošanu, par ko vainojams nodok?a maks?t?js, kuram ir uzlikts sods par nere?istr?šanos. Šie paši principi ir sp?k? attiec?b? uz uzr??iniem, kas, kaut ar? tiem piem?t fisk?lu sankciju raksturs, nedr?kst b?t p?rm?r?gi sal?dzin?jum? ar nodok?u maks?t?ja pien?kumu neizpildes smagumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 51. un 52. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

42 Nov?rt?jot, vai sods atbilst sam?r?guma principam, citastarp ir j??em v?r? p?rk?puma, par kuru paredz?ts šis sods, raksturs un smagums, k? ar? soda apm?ra noteikšanas nosac?jumi

(spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 T?pat j?atg?dina, ka, izv?loties sodus, dal?bvalst?m ir j?iev?ro iedarb?guma princips, kas paredz ieviest iedarb?gus un atturošus sodus, lai c?n?tos pret PVN jom? saska?oto noteikumu p?rk?pumiem un aizsarg?tu Savien?bas finanšu intereses (spriedums, 2023. gada 17. maijs, *Cezam*, C?418/22, EU:C:2023:418, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Šaj? gad?jum?, k? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu un Tiesai pieejamajiem lietas materi?liem, pirmk?rt, re?istr?cijas pieteikuma nov?lotas iesniegšanas gad?jum? nodok?a maks?t?jam, kura apgroz?jums gad? p?rsniedz sliekšni, virs kura š? pieteikuma iesniegšana ir oblig?ta, atbilstoši pamatliet? apl?kojamajam valsts tiesiskajam regul?jumam ir j?maks? PVN par t?d?m ar nodokli apliekamaj?m pieg?d?m, kas veiktas, s?kot no septi?u dienu termi?a, kur? bija j?izdod pazi?ojums par re?istr?ciju, beig?m, l?dz dienai, kad ie??mumu dienests to re?istr?jis.

45 Š? termi?a skait?jums s?kas no t? taks?cijas perioda beig?m, kur? sasniegts šis apgroz?juma apm?rs.

46 Šaj? zi??, k? pamatoti nor?d?jusi Eiropas Komisija, pamatliet? apl?kojam? valsts ties?bu norma nevar tikt uzskat?ta par sodu š? sprieduma 41.–43. punkt? min?t?s Tiesas judikat?ras izpratn?, jo t?s vien?gais m?r?is ir atg?t PVN par dar?jumiem, kas veikti laikposm?, kur? šis nodoklis b?tu bijis j?iek?auj r??in?, ja nodok?a maks?t?js paredz?taj? termi?? b?tu izpild?jis savu pien?kumu re?istr?ties par PVN maks?t?ju.

47 Otrk?rt, no iesniedz?jtiesas nol?muma un Tiesas pieejamajiem lietas materi?liem izriet ar? tas, ka attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju, kura apgroz?jums divu sec?gu m?nešu posm? p?rsniedz apl?kojamo sliekšni, pamatliet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ts, ka gad?jum?, ja netiek iev?rots pien?kums septi?u dienu laik? iesniegt pieteikumu re?istr?šanai par PVN maks?t?ju, ir uzskat?ms, ka šim nodok?a maks?t?jam ir j?maks? PVN par t?d?m ar nodokli apliekamaj?m pieg?d?m, kas veiktas laikposm? no dienas, kur? p?rsniegts apgroz?juma sliekšnis, l?dz dienai, kur? ie??mumu dienests to re?istr?jis, vai l?dz dienai, kur? vairs nepast?v iemesls re?istr?šanai.

48 Attiec?b? uz šo nodok?a maks?t?ju š? termi?a skait?jums s?kas dien?, kur? sasniegts šis apgroz?juma sliekšnis.

49 Šaj? zi?? valsts tiesai, kurai vien?gajai ir kompetence interpret?t un piem?rot valsts ties?bu normas, j?p?rliecin?s, vai attiec?b? uz š? sprieduma 47. punkt? min?tajiem nodok?a maks?t?jiem pamatliet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ts sods Tiesas judikat?ras izpratn?.

50 Šaj? nol?k? iesniedz?jtiesai ir j?p?rliecin?s, vai šis tiesiskais regul?jums, pirmk?rt, atbilst c??as pret PVN jomas saska?oto noteikumu p?rk?pumiem iedarb?guma principam un, otrk?rt, vai tas atbilst sam?r?guma pras?b?m – atbilstoši š? sprieduma 41.–43. punkt? min?tajai Tiesas judikat?rai.

51 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?to apsv?rumu kopumu, uz trešo jaut?jumu j?atbild š?di: PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? paredz?ts, ka tad, ja nodok?a maks?t?js k?d? no š? sprieduma 39. punkt? min?tajiem gad?jumiem nav izpild?jis pien?kumu paredz?taj? termi?? iesniegt pieteikumu re?istr?šanai par PVN maks?t?ju, tam rodas nodok?a par?ds, ja vien šis tiesiskais regul?jums – ja un cikt?l tas neaprobežojas ar PVN atg?šanu par dar?jumiem, kas veikti laikposm?, kur? šis nodoklis b?tu bijis iek?auts r??in?, ja nodok?a maks?t?js paredz?taj? termi?? b?tu izpild?jis savu pien?kumu re?istr?ties par PVN maks?t?ju, – atbilst c??as pret PVN jomas saska?oto noteikumu p?rk?pumiem iedarb?guma

principam un Tiesas judikat?r? izkl?st?taj?m sam?r?guma pras?b?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu – redakcij?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direkt?vu 2009/162/ES, –**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

t? pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kuru dal?bvalsts ir pie??musi uz š?s direkt?vas – ar groz?jumiem – 287. panta pamata un saska?? ar kuru ties?bas uz min?taj? direkt?v? – ar groz?jumiem – mazajiem uz??mumiem paredz?to atbr?vojumu no PVN ir atkar?gas no nosac?juma, ka nodok?a maks?t?js, kura apgroz?jums gad? vai divu sec?gu m?nešu posm? p?rsniedz šaj? norm? attiec?b? uz šo dal?bvalsti nor?d?to summu, paredz?t? termi?? iesniedz pieteikumu re?istr?šanai par PVN maks?t?ju.

2) **Direkt?va 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2009/162,**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

t? pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? paredz?ts, ka tad, ja nodok?a maks?t?js k?d? no š? sprieduma 39. punkt? min?tajiem gad?jumiem nav izpild?jis pien?kumu paredz?taj? termi?? iesniegt pieteikumu re?istr?šanai par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) maks?t?ju, tam rodas nodok?a par?ds, ja vien šis tiesiskais regul?jums – ja un cikt?l tas neaprobežojas ar PVN atg?šanu par dar?jumiem, kas veikti laikposm?, kur? šis nodoklis b?tu bijis iek?auts r??in?, ja nodok?a maks?t?js paredz?taj? termi?? b?tu izpild?jis savu pien?kumu re?istr?ties par PVN maks?t?ju, – atbilst c??as pret PVN jomas saska?oto noteikumu p?rk?pumiem iedarb?guma principam un Tiesas judikat?r? izkl?st?taj?m sam?r?guma pras?b?m.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.