

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 april 2024 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Omsättningsskatter – Särskild ordning för små företag – Årlig omsättning – Skillnad i behandling mellan beskattningsbara personer – Nationell lagstiftning om skyldighet för beskattningsbara personer att betala mervärdesskatt i händelse av för sent inlämnad registreringsansökan – Besträffande karaktär”

I mål C-122/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 25 januari 2023, som inkom till domstolen den 1 mars 2023, i målet

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

mot

”Legafact” EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna J. Passer och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Bulgariens regering, genom T. Mitova och R. Stoyanov, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom D. Drambozova och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osigügyelna praktika" Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (den för Sofia behöriga direktören för enheten för "omprövning, överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden" vid den nationella skattemyndigheten, Bulgarien) (nedan kallad omprövningsenheten) och "Legafact" EOOD. Målet rör ett omprövningsbeslut i vilket det fastställs att bolaget har en mervärdesskatteskuld.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 49 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Medlemsstaterna bör få fortsätta att tillämpa sina särskilda regler för små företag, i enlighet med gemensamma bestämmelser och med sikte på en närmare harmonisering."

4 I artikel 2 i detta direktiv anges vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt.

5 Avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, med rubriken "Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer", innehåller ett kapitel 2, med rubriken "Registrering". I detta kapitel ingår artiklarna 213 och 214. Kapitel 7 i denna avdelning har rubriken "Övriga bestämmelser" och där återfinns direktivets artikel 273.

6 Artikel 213 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"1. Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

Medlemsstaterna skall tillåta, och får kräva, att denna anmälan lämnas på elektronisk väg, i enlighet med de villkor som de själva fastställer.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1 första stycket skall varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 uppge att han gör sådana förvärv, om villkoren i den artikeln för att sådana transaktioner inte skall vara föremål för mervärdesskatt inte längre är uppfyllda."

7 I artikel 214 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

- b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.
- c) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner som han genomför utanför deras territorium och som har samband med sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket.
- d) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium mottar tjänster för vilka personen är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artikel 196.
- e) Varje beskattningsbar person som är etablerad inom medlemsstaternas respektive territorium och tillhandahåller tjänster på en annan medlemsstats territorium, för vilka mervärdesskatt ska betalas uteslutande av mottagaren i enlighet med artikel 196.

2. Medlemsstaterna får dock underlåta att registrera vissa beskattningsbara personer som tillfälligtvis utför sådana transaktioner som avses i artikel 12.”

8 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

9 Avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Särskilda ordningar”, innehåller ett kapitel 1, med rubriken ”Särskild ordning för små företag”. I detta kapitel ingår artiklarna 281–292.

10 I artikel 287 i direktivet föreskrivs följande:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

...

17) Bulgarien: 25 600 euro.

...”

Bulgarisk rätt

11 I artikel 96.1 i zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt, DV nr 63, av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), anges följande:

”Varje beskattningsbar person som är etablerad i Bulgarien och som har en skattepliktig omsättning på 50 000 [bulgariska leva (BGN)] eller mer under en period som inte överstiger de tolv

på varandra följande månaderna närmast före den innevarande månaden är skyldig att inge en registreringsanmälan enligt denna lag inom sju dagar från utgången av den beskattningsperiod under vilken vederbörande uppnådde denna omsättning. Om omsättningen uppnås under två på varandra följande månader, inbegripet den innevarande månaden, ska den beskattningsbara personen lämna in anmälan inom sju dagar från den dag då omsättningen uppnåddes.”

12 I artikel 102 ZDDS föreskrivs följande:

”1. Om skattemyndigheten fastställer att en person inte har uppfyllt sin skyldighet att ansöka om registrering inom föreskriven frist, ska myndigheten registrera vederbörande genom registreringsbeslut om villkoren för registrering är uppfyllda.

2. Registreringsbeslutet enligt punkt 1 ska ange på vilken grund och vilken dag registreringsskyldigheten uppkom.

3. ... Vid fastställandet av skatteskulderna för den person som inte har lämnat in en registreringsanmälan inom fristen, trots att skyldighet att inge en sådan anmälan förelåg, ska vederbörande anses skattskyldig till mervärdesskatt för de beskattningsbara leveranser och gemenskapsinterna förvärv som denne gjort, samt för de beskattningsbara tjänster som denne tillhandahållits och för vilka skatten ska betalas av mottagaren,

1) ... för perioden från och med utgången av den frist inom vilken registreringsbeslutet skulle ha utfärdats om personen hade lämnat in en registreringsanmälan inom fristen fram till den dag då vederbörande registrerades av skattemyndigheten,

2) ... för perioden från och med utgången av den frist inom vilken registreringsbeslutet skulle ha utfärdats om personen hade lämnat in registreringsanmälan inom fristen fram till den dag då det inte längre föreligger några skäl för registrering.

4. ... I de fall som avses i artikel 96.1 andra meningen ska det vid fastställandet av skatteskulderna för den person som inte ingett en registreringsanmälan inom fristen, trots att skyldighet att inge sådan anmälan förelåg, anses att vederbörande är skattskyldig till mervärdesskatt för de beskattningsbara leveranser genom vilka den skattepliktiga omsättningen översteg 50 000 BGN, från och med dagen då detta belopp överskreds till och med dagen då vederbörande registrerades av skattemyndigheten, eller till och med dagen då det inte längre föreligger några skäl för registrering. Skatt ska betalas för den beskattningsbara leverans genom vilken omsättningen överskrider nämnda gräns. Vederbörande är även skattskyldig till mervärdesskatt för de beskattningsbara tjänster som denne tillhandahållits och för vilka skatten ska betalas av mottagaren samt för de beskattningsbara gemenskapsinterna förvärv som gjorts under denna period.

...”

13 I artikel 178 ZDDS föreskrivs följande:

”En beskattningsbar person i den mening som avses i denna lag som trots skyldighet därtill inte har ingett någon registreringsanmälan eller anmälan om avregistrering inom de i denna lag föreskrivna fristerna ska påföras böter, om det rör sig om en fysisk person som inte är handlare, eller en ekonomisk sanktion, om det rör sig om en juridisk person eller en handlare som bedriver enskild verksamhet, med ett belopp om 500–5000 BGN.”

14 Artikel 180 ZDDS har följande lydelse:

”1. ... En registrerad person som trots skyldighet därtill inte har debiterat mervärdesskatt inom

den frist som föreskrivs i denna lag påförs böter, om det rör sig om en fysisk person som inte är handlare, eller en ekonomisk sanktion, om det rör sig om en juridisk person eller en handlare som bedriver enskild verksamhet, med ett belopp som motsvarar den skatt som inte debiterats. Beloppet får emellertid inte vara lägre än 500 BGN. Vid upprepade överträdelser uppgår böternas eller sanktionens belopp till två gånger den skatt som inte debiterats, men får inte vara lägre än 1 000 BGN.

2. Punkt 1 är även tillämplig i fråga om personer som inte har debiterat mervärdesskatt på grund av att de inte har ingett någon registreringsanmälan och inte har registrerats i den mening som avses i denna lag inom fristen.

3. ... När det är fråga om en sådan överträdelse som avses i punkt 1 och den registrerade personen har debiterat mervärdesskatt inom sex månader efter utgången av den månad under vilken mervärdesskatt borde ha debiterats, uppgår bötesbeloppet, eller i förekommande fall den ekonomiska sanktionen, till fem procent av skatten men får inte understiga 200 BGN eller, vid upprepade överträdelser, 400 BGN.

4. ... När det är fråga om en sådan överträdelse som avses i punkt 1 och den registrerade personen har debiterat mervärdesskatt efter det att den i punkt 3 angivna fristen har löpt ut, men senast inom arton månader efter utgången av den månad under vilken mervärdesskatt borde ha debiterats, ska bötesbeloppet, eller i förekommande fall den ekonomiska sanktionen, uppgå till tio procent av skatten men inte understiga 400 BGN eller, vid upprepade överträdelser, 800 BGN."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Legafact bedriver företagsrådgivning. Bolaget var ursprungligen inte registrerat till mervärdesskatt.

16 Den 21 augusti 2018 utfärdade bolaget fyra fakturor avseende "ersättning enligt avtalet av den 30 november 2012" till ett sammanlagt värde av 114 708 BGN (cirka 58 600 euro). Fakturorna bokfördes som "intäkter från försäljning av tjänster".

17 Den 23 och den 24 augusti 2018 utfärdade Legafact ytterligare två fakturor med samma föremål, till ett sammanlagt värde av 57 004 BGN (cirka 29 100 euro), vilka bokfördes på samma sätt.

18 Den 3 september 2018 ingav Legafact en anmälan om obligatorisk registrering till mervärdesskatt. Skattemyndigheten utfärdade ett beslut om obligatorisk registrering av bolaget den 14 september 2018, av vilket det framgick att Legafact var registrerat till mervärdesskatt med start den 19 september 2018.

19 Skattemyndigheten ansåg att Legafacts skattepliktiga omsättning, i och med utställandet av en av fakturorna av den 21 augusti 2018, avseende ett belopp om 34 202 BGN (cirka 17 500 euro), överskred det tröskelvärde på 50 000 BGN (cirka 25 600 euro) som medför en skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt, och att den leverans som denna faktura avsåg var beskattningsbar enligt artikel 102.4 andra meningen ZDDS.

20 Skattemyndigheten gjorde bedömningen att Legafact, i enlighet med artikel 96.1 andra meningen ZDDS, borde ha lämnat in en ansökan om registrering till mervärdesskatt inom sju dagar från den dag då den skattepliktiga omsättningen uppnådde detta tröskelvärde, det vill säga senast den 28 augusti 2018, vilket bolaget inte hade gjort. Skattemyndigheten fann, med stöd av artikel 102.4 ZDDS, att Legafact var skyldigt att betala mervärdesskatt på de beskattningsbara leveranser som hade medfört att bolagets skattepliktiga omsättning överskred tröskelvärdet på 50

000 BGN (cirka 25 600 euro), från och med dagen för överskridandet och fram till den dag då bolaget registrerades till mervärdesskatt.

21 Skattemyndigheten fattade därför den 27 december 2019 ett omprövningsbeslut. I detta beslut fastställdes att Legafact hade en mervärdesskatteskuld på 24 701,66 BGN (cirka 12 600 euro) i kapitalbelopp jämte 3 218,33 BGN (cirka 1 650 euro) i ränta avseende beskattningsperioden augusti 2018. Skulden hade sin grund i de beskattningsbara leveranser som bolaget hade utfört från och med den 21 augusti 2018 fram till dess att det registrerades till mervärdesskatt (nedan kallat det aktuella omprövningsbeslutet).

22 Det aktuella omprövningsbeslutet fastställdes genom beslut av omprövningsenheten den 19 mars 2020. Legafact överklagade därefter omprövningsbeslutet till Administrativen sad – Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien).

23 Den 30 juni 2020 fann Konstitutionsionen sad (Författningsdomstolen, Bulgarien), i samband med att den i ett annat mål prövade en begäran från Visshia advokatski savet (Högsta advokatrådet, Bulgarien), att artikel 102.4 ZDDS var förenlig med den bulgariska författningen. Författningsdomstolen fann att denna bestämmelse, genom att föreskriva att mervärdesskatt ska betalas av personer som inte är registrerade till mervärdesskatt av skäl som de själva har kunnat råda över, gör det möjligt att säkerställa uppbörden till statskassan av en skatt som rättsstridigt varken har debiterats eller betalats in. Skyldigheten att betala in mervärdesskatten i ett sådant fall utgör enligt nämnda domstol inte en sanktion eller ett straff, utan ersättning för den skada som uppkommit för statskassan genom en beskattningsbar persons rättsstridiga handlande.

24 Administrativen sad – Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia) upphävde det aktuella omprövningsbeslutet med motiveringen att det hade utfärdats i strid med tillämplig materiell rätt och närmare bestämt unionsrätten på mervärdesskatteområdet, såsom den tolkats av EU-domstolen i domen av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Trots att Konstitutionsionen sad (Författningsdomstolen) hade gjort en annan bedömning i sin dom av den 30 juni 2020, ansåg Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia) att artikel 102.4 ZDDS hade karaktären av en straffbestämmelse som beivrar ett för sent ingivande av en anmälan om obligatorisk registrering till mervärdesskatt, och att den sanktion som följer av tillämpningen av denna bestämmelse endast kunde påföras under förutsättning att proportionalitetsprincipen iakttoogs, såsom fastslagits i domen av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454). Sistnämnda domstol fann att med hänsyn till att Legafacts dröjsmål med att inge anmälan om mervärdesskatteregistrering endast var tre dagar, och att handlingarna i målet inte innehöll några uppgifter som tydde på att detta bolag hade agerat bedrägligt, var den sanktion som påförts bolaget oproportionerlig.

26 Omprövningsenheten överklagade domen från Administrativen sad – Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia) till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), som är hänskjutande domstol i förevarande mål.

27 Den hänskjutande domstolen har preciserat att artikel 102 ZDDS antogs av den bulgariska lagstiftaren för att införliva artiklarna 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilka medlemsstaterna är skyldiga att vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att i princip alla beskattningsbara personer som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, identifieras med individuella registreringsnummer.

28 Den hänskjutande domstolen anser att artikel 102.4 ZDDS, som föreskriver att en leverans som i princip är undantagen från mervärdesskatt ska beskattas när leverantören har åsidosatt sin

skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt inom den föreskrivna fristen, inte är av bestraffande karaktär. Den ska istället betraktas som en materiell rättsregel som, i ett sådant fall, innebär att det undantag från skatteplikt för små företag som föreskrivs i bestämmelserna i avdelning XII kapitel 1 i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas och att en mervärdesskatteskuld uppkommer för företaget.

29 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen:

- "1) Åsidosätts principerna för det gemensamma systemet för mervärdesskatt i Europeiska unionen genom en nationell lagstiftning som, när det gäller undantag från skatteplikt enligt avdelning XII kapitel 1 i [mervärdesskattedirektivet], behandlar beskattningsbara personer olika beroende på hur snabbt de uppnår det tröskelvärde för omsättning från och med vilket registrering till mervärdesskatt är obligatorisk?
- 2) Utgör [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken tillämpningen av skattebefrielsen för leveranser enligt kapitel 1 i avdelning XII i direktiv 2006/112 är beroende av att leverantören uppfyller sin skyldighet att inge en anmälan om obligatorisk registrering till mervärdesskatt i tid?
- 3) Vilka kriterier som framgår vid tolkning av [mervärdesskattedirektivet] ska läggas till grund för bedömningen av om nämnda nationella lagstiftning, som föreskriver att en skatteskuld uppkommer om anmälan om obligatorisk registrering till mervärdesskatt lämnas in för sent, ska anses utgöra en påföljd?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som antagits av en medlemsstat med tillämpning av artikel 287 i detta direktiv, enligt vilken den i samma direktiv föreskrivna möjligheten att befria små företag från mervärdesskatt endast gäller om den beskattningsbara personen, vars årsomsättning eller uppmätta omsättning under en period om två på varandra följande månader överstiger det belopp som anges för denna medlemsstat i denna bestämmelse, inom en föreskriven tidsfrist lämnar in en ansökan om registrering till mervärdesskatt.

31 I detta avseende ska det erinras om att mervärdesskattedirektivet medger att medlemsstaterna tillämpar särskilda regler för små företag, såsom anges i skäl 49 i detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 30).

32 Som framgår av beslutet om hänskjutande har den nu aktuella nationella lagstiftningen antagits med tillämpning av artikel 287 led 17 i mervärdesskattedirektivet, som ger Republiken Bulgarien rätt att tillämpa skattebefrielse för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger motvärdet i bulgariska leva av 25 600 euro.

33 Enligt denna lagstiftning är beskattningsbara personer skyldiga att lämna in en anmälan om registrering till mervärdesskatt inom en frist på sju dagar, som för beskattningsbara personer vars skattepliktiga omsättning uppnår tröskelvärdet på 50 000 BGN under en period på tolv månader börjar löpa vid utgången av den beskattningsperiod under vilken denna omsättning uppnåddes, och som för beskattningsbara personer vars omsättning uppnår detta tröskelvärde under två på

varandra följande månader börjar löpa den dag då denna omsättning uppnås.

34 Genom den särskilda ordningen för små företag, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, har det införts ett förenklat administrativt förfarande som är ägnat att stimulera uppkomsten av nya småföretag och att stärka deras verksamhet och konkurrenskraft, samt upprätthålla en rimlig balans mellan den administrativa börda som är förknippad med skattekontroller och de ringa skatteintäkter som är att förvänta (dom av den 9 juli 2020, AJPFCara?-Severin och DGRFP Timi?oara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

35 Mervärdesskattedirektivet ger därvid medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller sättet på vilket denna särskilda ordning tillämpas.

36 En sådan skyldighet som den som föreskrivs i den nu aktuella nationella lagstiftningen, enligt vilken beskattningsbara personer ska inge en anmälan om registrering till mervärdesskatt när deras årsomsättning överstiger det tröskelvärde som föreskrivs för den berörda medlemsstaten i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet, rymmer i princip inom detta utrymme för skönsmässig bedömning och gör det möjligt att upprätthålla en rimlig balans mellan den administrativa börda som är förknippad med skattekontroller och de ringa skatteintäkter som kan förväntas.

37 Vad gäller den tidpunkt då skyldigheten att inge en anmälan om registrering till mervärdesskatt inträder, innebär den nationella lagstiftning som avses i punkt 33 att det görs en skillnad i behandling mellan två grupper av beskattningsbara personer, nämligen mellan de personer som uppnår det aktuella tröskelvärdet under en tolv månaders period och de som uppnår samma tröskelvärde under en period om två på varandra följande månader. Det är utrett att denna skillnad i behandling görs med bland annat säsongsbetonad verksamhet i åtanke, där den omsättningströskel som utlöser skyldigheten att registrera sig uppnås snabbare under en kort tidsperiod.

38 Denna skillnad i behandling mellan dessa två grupper av beskattningsbara personer, som införts genom den nu aktuella nationella lagstiftningen, rymmer således även den, i princip, inom det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna tillerkänts i mervärdesskattedirektivet.

39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att en medlemsstat med tillämpning av artikel 287 i detta direktiv antar en nationell lagstiftning enligt vilken den befrielse från mervärdesskatt som kan tillämpas på små företag enligt samma direktiv är beroende av att en ansökan om registrering till mervärdesskatt inges inom föreskriven frist av den beskattningsbara person vars årsomsättning, eller uppmätta omsättning under en period om två på varandra följande månader, överstiger det belopp som anges för den medlemsstaten i denna bestämmelse.

Den tredje frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skatteskuld uppkommer när den beskattningsbara personen, i de i punkt 39 ovan nämnda fallen, åsidosätter skyldigheten att inom den föreskrivna fristen inge en ansökan om registrering till mervärdesskatt.

41 EU-domstolen erinrar om att det enligt fast rättspraxis är rättsenligt att medlemsstaterna, för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, bland annat

föreskriver lämpliga sanktioner i sina nationella lagstiftningar för att straffa åsidosättandet av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt. Sådana sanktioner får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Det ankommer därvid på den nationella domstolen att pröva huruvida sanktionsbeloppet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, som är att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, däribland den summa som faktiskt påförts och den eventuella förekomsten av skatteundandragande eller kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara person mot vilken sanktionen har vidtagits på grund av personens underlåtenhet att registrera sig. Samma principer gäller för tilläggsavgifter vilka – om de till sin natur utgör skattetillägg – inte får vara orimligt stora i förhållande till den beskattningsbara personens bristande uppfyllande av sina skyldigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 51 och 52 samt där angiven rättspraxis).

42 Vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn tas till bland annat art och svårhetsgrad av den överträdelse som sanktionen syftar till att beivra samt till metoden för fastställande av sanktionens belopp (dom av den 8 maj 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

43 Det ska även erinras om att medlemsstaterna vid valet av sanktioner är skyldiga att iaktta effektivitetsprincipen, enligt vilken det ska införas effektiva och avskräckande sanktioner för att bekämpa överträdelser av harmoniserade mervärdesskatteregler och för att skydda unionens ekonomiska intressen (dom av den 17 maj 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

44 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande och av handlingarna i målet att den nu aktuella nationella lagstiftningen föreskriver att en för sent ingiven ansökan om registrering av en beskattningsbar person vars omsättning under ett år överstiger det tröskelvärde vid vilket denna ansökan är obligatorisk, innebär att vederbörande är skyldig att betala mervärdesskatt för beskattningsbara leveranser som ägt rum från utgången av den sjudagarsfrist inom vilken registreringsbeslutet borde ha utfärdats fram till den dag då skattemyndigheten registrerade vederbörande.

45 Denna frist börjar löpa vid utgången av den beskattningsperiod under vilken denna omsättning uppnåtts.

46 Såsom Europeiska kommissionen har påpekat kan denna nationella bestämmelse inte anses utgöra en sanktion i den mening som avses i den praxis från domstolen som det hänvisas till i punkterna 41–43 ovan. Bestämmelsen har nämligen endast till syfte att inbetalning ska ske av mervärdesskatt på transaktioner som utförts under den period då skatten skulle ha fakturerats om den beskattningsbara personen hade fullgjort sin skyldighet att inom föreskriven frist registrera sig till mervärdesskatt.

47 Vidare framgår det av beslutet om hänskjutande och av handlingarna i målet att den aktuella nationella lagstiftningen föreskriver att beskattningsbara personer med en omsättning som överstiger nämnda tröskelvärde under en period om två på varandra följande månader och som inte iakttar sin skyldighet att inom sjudagarsfristen ge in en ansökan om registrering till mervärdesskatt, blir skyldiga att betala mervärdesskatt på beskattningsbara leveranser som utförts från och med den dag då omsättningen överskred tröskelvärdet till den dag då de registrerades av skattemyndigheten, eller fram till den dag då det inte längre föreligger några skäl för registrering.

48 För dessa beskattningsbara personer börjar denna frist löpa den dag då omsättningen uppnås.

49 Det ankommer på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att tolka och tillämpa nationell rätt, att pröva huruvida den aktuella nationella lagstiftningen, med avseende på de beskattningsbara personer som avses i punkt 47 ovan, föreskriver en sanktion i den mening som avses i EU-domstolens praxis.

50 Den hänskjutande domstolen ska i detta syfte kontrollera dels att denna lagstiftning är förenlig med principen om effektivt motverkande av överträdelse av de harmoniserade mervärdesskattereglerna, dels att den uppfyller de proportionalitetskrav som uppställs i den praxis från EU-domstolen som det hänvisas till i punkterna 41–43 ovan.

51 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att en skatteskuld uppkommer när en beskattningsbar person, i de fall som avses i punkt 39 ovan, åsidosätter sin skyldighet att inom den föreskrivna fristen lämna in en ansökan om registrering till mervärdesskatt, under förutsättning att det säkerställs att denna lagstiftning, för det fall och i den mån den går utöver ett krav på inbetalning av mervärdesskatt på transaktioner som utförts under den period då skatten skulle ha fakturerats om den beskattningsbara personen hade fullgjort sin skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt inom den föreskrivna fristen, är förenlig dels med principen om ett effektivt motverkande av överträdelse av de harmoniserade mervärdesskattereglerna, dels med de proportionalitetskrav som uppställs i EU-domstolens praxis.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) **Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, ska tolkas så,**

att det inte utgör hinder för att en medlemsstat med tillämpning av artikel 287 i detta direktiv i ändrad lydelse antar en nationell lagstiftning enligt vilken den befrielse från mervärdesskatt som kan tillämpas på små företag enligt samma direktiv i ändrad lydelse är beroende av att en ansökan om registrering till mervärdesskatt inges inom föreskriven frist av den beskattningsbara person vars årsomsättning, eller uppmätta omsättning under en period om två på varandra följande månader, överstiger det belopp som anges för den medlemsstaten i denna bestämmelse.

2) **Direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/162, ska tolkas så,**

att det inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att en skatteskuld uppkommer när en beskattningsbar person, i de fall som avses i punkt 1 i detta domslut, åsidosätter sin skyldighet att inom den föreskrivna fristen lämna in en ansökan om registrering till mervärdesskatt, under förutsättning att det säkerställs att denna lagstiftning, för det fall och i den mån den går utöver ett krav på inbetalning av

mervärdesskatt på transaktioner som utförts under den period då skatten skulle ha fakturerats om den beskattningsbara personen hade fullgjort sin skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt inom den föreskrivna fristen, är förenlig dels med principen om ett effektivt motverkande av överträdelser av de harmoniserade mervärdesskattereglerna, dels med de proportionalitetskrav som uppställs i EU-domstolens praxis.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.