

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

11 april 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Omzetbelasting – Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen – Jaaromzet – Verschil in behandeling tussen belastingplichtigen – Nationale regeling op grond waarvan een persoon btw-plichtig wordt bij een te late indiening van een verzoek tot registratie – Punitief karakter”

In zaak C-122/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 25 januari 2023, ingekomen bij het Hof op 1 maart 2023, in de procedure

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

tegen

„Legafact” EOOD,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, J. Passer en M. L. Arastey Sahún (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Mitova en R. Stoyanov als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Drambozova en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG

van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialeverzekeringszaken” van Sofia bij het centrale bestuur van het nationale agentschap voor belastinginkomsten) (hierna: de „Direktor”) en „Legafact” EOOD over een naheffingsaanslag waarbij is vastgesteld dat deze onderneming belasting over de toegevoegde waarde (btw) verschuldigd is.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 In overweging 49 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Ten aanzien van kleine ondernemingen moeten de lidstaten hun bijzondere regelingen kunnen behouden, zulks overeenkomstig gemeenschappelijke voorschriften en met het oog op een verdergaande harmonisatie.”

4 In artikel 2 van de btw-richtlijn wordt vermeld welke handelingen aan de btw zijn onderworpen.

5 Titel XI („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”) van deze richtlijn bevat een hoofdstuk 2 („Identificatie”), waarin de artikelen 213 en 214 van deze richtlijn zijn opgenomen. Hoofdstuk 7 („Diverse bepalingen”) bevat artikel 273 van de btw-richtlijn.

6 Artikel 213 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

De lidstaten staan onder door hen vast te stellen voorwaarden toe dat de aangifte langs elektronische weg geschiedt en kunnen dit ook verplicht stellen.

2. Onverminderd lid 1, eerste alinea, moet iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke niet op grond van artikel 3, lid 1, aan de btw zijn onderworpen, melden dat hij dergelijke verwervingen verricht, indien de in dat artikel gestelde voorwaarden om deze verwervingen niet aan de btw te onderwerpen niet meer vervuld zijn.”

7 Artikel 214 van die richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

a) iedere belastingplichtige, uitgezonderd de in artikel 9, lid 2, bedoelde, die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan, andere dan de goederenleveringen of de diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 uitsluitend de afnemer of degene voor wie de goederen of de diensten bestemd zijn, de btw verschuldigd is;

b) iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke op grond van artikel 2, lid 1, onder b), aan de btw zijn onderworpen of die het in artikel 3, lid 3, bedoelde keuzerecht uitoefent zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen;

c) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied intracommunautaire verwervingen van goederen verricht met betrekking tot handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden welke hij buiten dat grondgebied verricht;

d) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied diensten afneemt waarvoor hij overeenkomstig artikel 196 de btw verschuldigd is;

e) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied gevestigd is en binnen het grondgebied van een andere lidstaat diensten verricht waarvoor uitsluitend de afnemer overeenkomstig artikel 196 de btw verschuldigd is.

2. Het staat de lidstaten vrij bepaalde belastingplichtigen die incidenteel de in artikel 12 bedoelde handelingen verrichten, niet voor btw-doeleinden te identificeren.”

8 In artikel 273 van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

9 Titel XII („Bijzondere regelingen”) van de btw-richtlijn bevat een hoofdstuk 1 („Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen”), waarin de artikelen 281 tot en met 292 van deze richtlijn zijn opgenomen.

10 Artikel 287 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

17) Bulgarije: 25 600 EUR;

[...]”

Bulgaars recht

11 Artikel 96, lid 1, van de zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde, DV nr. 63 van 4 augustus 2006), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „ZDDS”), bepaalt:

„Elke op het Bulgaarse grondgebied gevestigde belastingplichtige die een belastbare omzet van 50 000 [Bulgaarse lev (BGN)] of meer heeft behaald in een tijdvak van niet meer dan twaalf opeenvolgende maanden die aan de lopende maand voorafgaan, is verplicht binnen een termijn van zeven dagen na het verstrijken van het belastingtijdvak waarin hij die omzet heeft behaald, een verzoek tot registratie overeenkomstig deze wet in te dienen. Wanneer de omzet wordt behaald in een periode van niet meer dan twee opeenvolgende maanden, met inbegrip van de lopende maand, is de persoon verplicht het verzoek in te dienen binnen een termijn van zeven dagen te rekenen vanaf de datum waarop de omzet is behaald.”

12 Artikel 102 ZDDS luidt:

„1. De belastingdienst registreert de persoon van wie wordt vastgesteld dat hij zijn verplichting tot indiening van een registratieverzoek niet tijdig is nagekomen, bij registratiebesluit wanneer is voldaan aan de voorwaarden voor registratie.

2. Het in lid 1 bedoelde besluit vermeldt de grondslag en de datum waarop de registratieplicht is ontstaan.

3. [...] Voor de vaststelling van de belastingschulden van de persoon die niet binnen de termijn een registratieverzoek heeft ingediend, terwijl hij daartoe verplicht was, wordt deze persoon geacht gehouden te zijn tot voldoening van de belasting over de belastbare leveringen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen, alsmede over de belastbare diensten die hij heeft ontvangen, waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger:

1) [...] voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden vastgesteld, indien de persoon een registratieverzoek had ingediend binnen de termijn, tot de datum waarop hij door de belastingdienst is ingeschreven;

2) [...] voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden vastgesteld, indien de persoon het registratieverzoek had ingediend binnen de termijn, tot de datum waarop geen redenen voor registratie meer bestaan.

4. [...] In de in artikel 96, lid 1, tweede volzin, bedoelde gevallen wordt voor de vaststelling van de belastingschulden van de persoon die niet binnen de termijn een registratieverzoek heeft ingediend, terwijl hij daartoe verplicht was, geacht een belasting te zijn verschuldigd over de belastbare leveringen die de belastbare omzet van 50 000 BGN overschrijden, vanaf de datum waarop de omzet is overschreden tot de datum waarop deze persoon door de belastingdienst is geregistreerd of tot de datum waarop geen redenen voor registratie meer bestaan. Een belasting is verschuldigd over de belastbare levering die leidt tot een overschrijding van de omzet. De persoon is ook belasting verschuldigd over de belastbare diensten die hij heeft ontvangen en waarvoor de ontvanger belasting verschuldigd is, alsook over de belastbare intracommunautaire verwervingen die in dat tijdvak zijn verricht.

[...]”

13 Artikel 178 ZDDS bepaalt:

„Aan de belastingplichtige in de zin van deze wet die, hoewel hij daartoe verplicht was, niet binnen de bij deze wet gestelde termijn een verzoek tot registratie of een verzoek tot beëindiging van registratie heeft ingediend, wordt een geldboete opgelegd (in geval van natuurlijke personen die geen handelaar zijn) of een financiële sanctie (in geval van rechtspersonen en eenmanszaken) van 500 tot 5 000 BGN.”

14 Artikel 180 ZDDS luidt als volgt:

„1. [...] De geregistreerde persoon die, hoewel hij daartoe verplicht was, geen belasting in rekening heeft gebracht binnen de in deze wet gestelde termijn, wordt bestraft met een geldboete (in geval van natuurlijke personen die geen handelaar zijn) of een financiële sanctie (in geval van rechtspersonen en eenmanszaken) ten bedrage van de niet in rekening gebrachte belasting, die niet lager mag zijn dan 500 BGN. In geval van herhaling van de overtreding bedraagt het bedrag van de geldboete of de geldelijke sanctie het dubbele van de niet-aangerekende belasting, maar niet minder dan 1 000 BGN.

2. Lid 1 is ook van toepassing wanneer de persoon geen belasting in rekening heeft gebracht omdat hij geen verzoek tot registratie heeft ingediend en niet binnen de termijn is geregistreerd in de zin van deze wet.

3. [...] In geval van de in lid 1 bedoelde overtreding bedraagt, wanneer de geregistreerde persoon de belasting in rekening heeft gebracht binnen zes maanden na het einde van de maand waarin de belasting had moeten worden aangerekend, de boete of, in voorkomend geval, de financiële sanctie vijf procent van de belasting, maar niet minder dan 200 BGN en, in geval van herhaling van de overtreding, niet minder dan 400 BGN.

4. [...] In geval van de in lid 1 bedoelde overtreding bedraagt, wanneer de geregistreerde persoon de belasting na het verstrijken van de in lid 3 bedoelde termijn, maar uiterlijk binnen achttien maanden na het einde van de maand waarin de belasting had moeten worden aangerekend, in rekening heeft gebracht, de boete of, in voorkomend geval, de financiële sanctie tien procent van de belasting, maar niet minder dan 400 BGN en, in geval van herhaling van de overtreding, niet minder dan 800 BGN.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

15 Legafact houdt zich bezig met het verlenen van diensten op het gebied van bedrijfsvoering. Deze onderneming was aanvankelijk niet voor btw-doeleinden geregistreerd.

16 Op 21 augustus 2018 heeft zij vier facturen uitgeschreven voor de „vergoeding uit hoofde van de overeenkomst van 30 november 2012” voor een totale waarde van 114 708 BGN (ongeveer 58 600 EUR), welke facturen als „inkomsten uit de verkoop van diensten” waren geboekt.

17 Op 23 en 24 augustus 2018 heeft Legafact twee andere facturen met hetzelfde voorwerp uitgeschreven voor een totale waarde van 57 004 BGN (ongeveer 29 100 EUR), die op dezelfde wijze zijn geboekt.

18 Op 3 september 2018 heeft deze onderneming een verzoek tot verplichte btw-registratie ingediend. De belastingdienst heeft haar op 14 september 2018 een besluit ten aanzien van verplichte registratie uitgereikt, op grond waarvan zij met ingang van 19 september 2018 voor btw-doeleinden is geregistreerd.

19 De belastingdienst was van mening dat de uitreiking van een van de facturen van 21

augustus 2018 voor een bedrag van 34 202 BGN (ongeveer 17 500 EUR) had geleid tot een overschrijding van de drempel van 50 000 BGN (ongeveer 25 600 EUR) aan belastbare omzet, vanaf welke de btw-registratie verplicht was, en dat de levering waarop deze factuur betrekking had belastbaar was op grond van artikel 102, lid 4, tweede volzin, ZDDS.

20 Volgens de belastingdienst had Legafact overeenkomstig artikel 96, lid 1, tweede volzin, ZDDS een verzoek tot btw-registratie moeten indienen binnen een termijn van zeven dagen vanaf de datum waarop haar belastbare omzet die drempel had bereikt, namelijk uiterlijk op 28 augustus 2018, hetgeen zij niet heeft gedaan. Op grond van artikel 102, lid 4, ZDDS heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat deze onderneming btw verschuldigd was over de belastbare leveringen die de belastbare omzet ten bedrage van 50 000 BGN (ongeveer 25 600 EUR) hadden overschreden, vanaf de datum van deze overschrijding tot de datum waarop zij voor btw-doeleinden was geregistreerd.

21 Bijgevolg heeft de belastingdienst op 27 december 2019 een naheffingsaanslag uitgevaardigd, waarbij is vastgesteld dat Legafact voor het belastingtijdvak augustus 2018 een btw-schuld heeft van 24 701,66 BGN (ongeveer 12 600 EUR) aan rechten en 3 218,33 BGN (ongeveer 1 650 EUR) aan rente voor de belastbare leveringen die deze onderneming vanaf 21 augustus 2018 tot de datum van haar btw-registratie had verricht (hierna: „betrokken naheffingsaanslag”).

22 Nadat de betrokken naheffingsaanslag bij besluit van de Direktor van 19 maart 2020 was bevestigd, heeft Legafact tegen deze naheffingsaanslag beroep ingesteld bij de Administrativen sad – Sofia grad (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije).

23 Op 30 juni 2020 heeft de Konstitutsionen sad (grondwettelijk hof, Bulgarije) in een andere zaak, op verzoek van de Visshia advokatski savet (hoge raad voor de advocatuur, Bulgarije), geoordeeld dat artikel 102, lid 4, ZDDS in overeenstemming was met de Bulgaarse grondwet. Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat deze bepaling, voor zover daarin is bepaald dat btw verschuldigd is door personen die niet voor btw-doeleinden zijn geregistreerd om een reden die aan hen kan worden toegeschreven, waarborgt dat een ten onrechte niet in rekening gebrachte of geïnde belasting wordt geheven ten gunste van de schatkist. De verplichting om in een dergelijk geval btw te betalen vormt geen sanctie of straf, maar een vergoeding van de schade die de schatkist heeft geleden door de onrechtmatige gedraging van een belastingplichtige.

24 Bij vonnis van 23 september 2021 heeft de Administrativen sad – Sofia grad de in het hoofdgeding aan de orde zijnde naheffingsaanslag nietig verklaard op grond dat deze was vastgesteld in strijd met het toepasselijke materiële recht, en meer in het bijzonder met het Unierecht inzake btw, zoals uitgelegd door het Hof in het arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Ondanks het arrest van 30 juni 2020 van de Konstitutsionen sad heeft de Administrativen sad – Sofia grad geoordeeld dat artikel 102, lid 4, ZDDS een punitief karakter heeft wanneer een verzoek tot verplichte btw-registratie te laat wordt ingediend en dat de sanctie die voortvloeit uit de toepassing van deze bepaling overeenkomstig het arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), slechts kan worden opgelegd op voorwaarde dat het evenredigheidsbeginsel in acht wordt genomen. De Administrativen sad – Sofia grad heeft geoordeeld dat de aan Legafact opgelegde sanctie onevenredig was, aangezien zij in casu slechts drie dagen te laat was met de indiening van haar verzoek tot btw-registratie en het dossier in het hoofdgeding geen bewijs bevatte dat deze onderneming zich frauduleus heeft gedragen.

26 De Direktor heeft tegen de uitspraak van de Administrativen sad – Sofia grad cassatieberoep ingesteld bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije), de verwijzende rechter.

27 De verwijzende rechter wijst erop dat de Bulgaarse wetgever artikel 102 ZDDS heeft vastgesteld om de artikelen 213 en 214 van de btw-richtlijn om te zetten, die de lidstaten verplichten de nodige maatregelen te nemen opdat in beginsel iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht die recht geven op aftrek, wordt geïdentificeerd onder een individueel nummer.

28 De verwijzende rechter is van oordeel dat artikel 102, lid 4, ZDDS, dat een in beginsel vrijgestelde levering aan btw onderwerpt wanneer de leverancier zijn verplichting om zich binnen de gestelde termijn voor die belasting te registreren niet is nagekomen, geen punitief karakter heeft, maar moet worden beschouwd als een regel van materieel recht die in dat geval bepaalt dat de vrijstelling voor kleine ondernemingen, waarin de bepalingen van titel XII, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn voorzien, niet wordt toegepast en er een btw-schuld ontstaat.

29 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een nationale regeling die in geval van belastingvrijstelling op grond van titel XII, hoofdstuk 1, van [de btw-richtlijn] belastingplichtigen ongelijk behandelt naargelang de snelheid waarmee zij de omzeldrempel voor de verplichte btw-registratie bereiken, in strijd met de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel van de Europese Unie?

2) Staat [de btw-richtlijn] in de weg aan een nationale regeling die bepaalt dat voor vrijstelling voor een levering op grond van titel XII, hoofdstuk 1, van die richtlijn als voorwaarde geldt dat de leverancier zijn verplichting om een verzoek tot btw-registratie in te dienen, binnen de gestelde termijn nakomt?

3) Op basis van welke uit de uitlegging van [de btw-richtlijn] voortvloeiende criteria dient te worden beoordeeld of deze nationale regeling volgens welke er een belastingschuld ontstaat indien het verzoek tot verplichte btw-registratie te laat wordt ingediend, een punitief karakter heeft?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

30 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een door een lidstaat op grond van artikel 287 van deze richtlijn vastgestelde nationale regeling die het voordeel van de btw-vrijstelling waarin deze richtlijn voor kleine ondernemingen voorziet, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige van wie de jaaromzet of de omzet over een periode van twee opeenvolgende maanden het bedrag overschrijdt dat in deze bepaling voor die lidstaat is vermeld binnen een gestelde termijn een verzoek tot btw-registratie indient.

31 In dit verband zij eraan herinnerd dat de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om hun bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen te behouden, zoals in overweging 49 van deze richtlijn staat te lezen (zie in die zin arrest van 17 mei 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, punt 30).

32 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de nationale regeling in het hoofdgeding is vastgesteld op grond van artikel 287, punt 17, van de btw-richtlijn, op grond waarvan de Republiek Bulgarije een vrijstelling van belasting mag verlenen aan belastingplichtigen met een jaaromzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde van 25 600 EUR in Bulgaarse lev.

33 Overeenkomstig deze regeling zijn de belastingplichtigen verplicht om een verzoek tot btw-registratie in te dienen binnen een termijn van zeven dagen die begint te lopen vanaf het einde van het belastingtijdvak waarin die omzet is behaald (voor de groep belastingplichtigen die de drempel van 50 000 BGN aan belastbare omzet bereiken over een tijdvak van twaalf maanden) of op de datum waarop die omzet is behaald (voor de groep belastingplichtigen die deze drempel in een periode van twee opeenvolgende maanden bereiken).

34 De bijzondere regeling voor kleine ondernemingen in de zin van de btw-richtlijn voorziet in administratieve vereenvoudigingen die ertoe strekken de oprichting van deze ondernemingen te bevorderen, hun activiteit en hun concurrentievermogen te versterken, alsmede een redelijke verhouding te handhaven tussen de administratieve lasten in verband met de fiscale controle en de geringe belastinginkomsten die vallen te verwachten (arrest van 9 juli 2020, *AJPF Cara-Severin en DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In dit verband moet worden vastgesteld dat de btw-richtlijn de lidstaten een beoordelingsmarge toekent met betrekking tot de wijze waarop deze bijzondere regeling moet worden toegepast.

36 Een verplichting als die van de nationale regeling in het hoofdgeding, volgens welke belastingplichtigen een verzoek tot btw-registratie moeten indienen wanneer hun jaaromzet de in artikel 287 van de btw-richtlijn voor de betrokken lidstaat vastgestelde drempel overschrijdt, valt in beginsel binnen deze beoordelingsmarge en maakt het mogelijk een redelijke verhouding te handhaven tussen de administratieve lasten in verband met de fiscale controle en de geringe belastinginkomsten die vallen te verwachten.

37 Wat het tijdstip betreft waarop de verplichting ontstaat om een verzoek tot btw-registratie in te dienen, voert de in punt 33 van het onderhavige arrest bedoelde nationale regeling een verschil in behandeling in tussen twee groepen belastingplichtigen, namelijk, enerzijds, de belastingplichtigen die de betrokken drempel in een tijdvak van twaalf maanden bereiken en, anderzijds, de belastingplichtigen die deze drempel binnen een periode van twee opeenvolgende maanden bereiken. In casu staat vast dat dit verschil in behandeling met name rekening houdt met de kenmerken van seizoensgebonden activiteiten in het kader waarvan de omzetsdrempel, waarvan de overschrijding leidt tot de registratieplicht, sneller wordt bereikt in een korte periode.

38 Bijgevolg valt ook dit verschil in behandeling tussen deze twee groepen belastingplichtigen, dat bij de nationale regeling in het hoofdgeding is ingevoerd, in beginsel binnen de beoordelingsmarge die de btw-richtlijn aan de lidstaten toekent.

39 Gelet op een en ander moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een door een lidstaat op grond van artikel 287 van deze richtlijn vastgestelde nationale regeling die het voordeel van de

btw-vrijstelling waarin deze richtlijn voor kleine ondernemingen voorziet, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige van wie de jaaromzet of de omzet over een periode van twee opeenvolgende maanden het bedrag overschrijdt dat in deze bepaling voor die lidstaat is vermeld binnen een gestelde termijn een verzoek tot btw-registratie indient.

Derde vraag

40 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan de verplichting om in de in punt 39 van het onderhavige arrest bedoelde gevallen binnen de gestelde termijn een verzoek tot btw-registratie in te dienen, dit tot gevolg heeft dat er een belastingschuld ontstaat.

41 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, het de lidstaten volgens vaste rechtspraak weliswaar wettelijk is toegestaan om met name in hun nationale wetgeving passende strafsancities op te nemen voor de niet-nakoming van de verplichting om zich in het register van btw-plichtigen in te schrijven, maar dat die sancties niet verder mogen gaan dan noodzakelijk is om die doelstellingen te verwezenlijken. Het staat in dit verband aan de nationale rechter om na te gaan of het bedrag van de sanctie, gelet op de omstandigheden van het geval, waaronder het concreet opgelegde bedrag en eventuele fraude of ontwijking van de toepasselijke wetgeving die kan worden toegerekend aan de belastingbetaler die is beboet wegens het verzuim zich in te schrijven, niet hoger is dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstellingen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen. Deze beginselen gelden ook voor toeslagen die, indien het fiscale sancties zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, niet buitensporig hoog mogen zijn in verhouding tot de ernst van de niet-nakoming door de belastingplichtige van zijn verplichtingen (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punten 51 en 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Bij de beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel moet in het bijzonder rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor die sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald (arrest van 8 mei 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Lidstaten moeten bij de keuze van sancties het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen, dat vereist dat doeltreffende en afschrikkende sancties worden ingevoerd teneinde tegen te gaan dat geharmoniseerde voorschriften op het gebied van btw worden geschonden en teneinde de financiële belangen van de Unie te beschermen (arrest van 17 mei 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing en het dossier waarover het Hof beschikt dat wanneer een verzoek tot registratie te laat wordt ingediend, de belastingplichtigen van wie de jaaromzet de drempel overschrijdt vanaf welke het verplicht is dat verzoek in te dienen, overeenkomstig de nationale regeling in het hoofdgeding btw verschuldigd zijn over de belastbare leveringen die zijn verricht vanaf het verstrijken van de termijn van zeven dagen waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden vastgesteld tot de datum waarop deze personen door de belastingdienst zijn geregistreerd.

45 Deze termijn begint te lopen vanaf het einde van het belastingtijdvak waarin deze omzet is behaald.

46 Zoals de Europese Commissie terecht heeft opgemerkt, kan de nationale bepaling in het

hoofdgeding niet worden beschouwd als een sanctie in de zin van de in de punten 41 tot en met 43 van het onderhavige arrest bedoelde rechtspraak van het Hof, aangezien zij uitsluitend tot doel heeft de btw te innen over de handelingen die zijn verricht in het tijdvak waarin deze belasting in rekening zou zijn gebracht indien de belastingplichtige zijn verplichting was nagekomen om zich binnen de gestelde termijn voor btw-doeleinden te registreren.

47 Voorts blijkt ook uit de verwijzingsbeslissing en het dossier waarover het Hof beschikt dat, wat de belastingplichtigen betreft van wie de omzet over een periode van twee opeenvolgende maanden de betrokken drempel overschrijdt, de nationale regeling in het hoofdgeding bepaalt dat wanneer de verplichting om binnen de termijn van zeven dagen een verzoek tot btw-registratie in te dienen niet is nagekomen, deze belastingplichtigen worden geacht btw verschuldigd te zijn over de belastbare leveringen die zijn verricht vanaf de datum waarop de omzet is overschreden tot de datum waarop zij door de belastingdienst zijn geregistreerd of tot de datum waarop er geen redenen voor registratie meer bestaan.

48 Voor deze belastingplichtigen gaat deze termijn in op de datum waarop deze omzet is behaald.

49 In dit verband staat het aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen en toe te passen, om na te gaan of, wat de in punt 47 van het onderhavige arrest bedoelde belastingplichtigen betreft, de nationale regeling in het hoofdgeding voorziet in een sanctie in de zin van de rechtspraak van het Hof.

50 Daartoe moet de verwijzende rechter nagaan of deze regeling het beginsel van doeltreffendheid eerbiedigt bij het tegengaan van schendingen van geharmoniseerde voorschriften op het gebied van btw en verder voldoet aan de vereisten van evenredigheid die voortvloeien uit de in de punten 41 tot en met 43 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof.

51 Gelet op een en ander moet op de derde vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan de verplichting om in de in punt 39 van het onderhavige arrest bedoelde gevallen een verzoek tot btw-registratie in te dienen binnen de gestelde termijn, dit tot gevolg heeft dat er een belastingschuld ontstaat, mits die regeling – indien en voor zover zij zich niet beperkt tot de inning van de btw over de handelingen die zijn verricht in het tijdvak waarin die belasting in rekening zou zijn gebracht indien de belastingplichtige zijn verplichting om zich voor btw-doeleinden te registreren was nagekomen – voldoet aan het beginsel van doeltreffendheid bij het tegengaan van schendingen van geharmoniseerde voorschriften op het gebied van btw en aan de evenredigheidsvereisten die voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009,**

moet aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzet tegen een door een lidstaat op grond van artikel 287 van deze richtlijn, zoals gewijzigd, vastgestelde nationale regeling die het voordeel van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) waarin deze richtlijn, zoals gewijzigd, voor kleine ondernemingen voorziet, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige van wie de jaaromzet of de omzet over een periode van twee opeenvolgende maanden het bedrag overschrijdt dat in deze bepaling voor die lidstaat is vermeld binnen een gestelde termijn een verzoek tot btw-registratie indient.

2) Richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162,

moet aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan de verplichting om in de in punt 1 van het onderhavige dictum bedoelde gevallen een verzoek tot registratie voor doeleinden inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in te dienen binnen de gestelde termijn, dit tot gevolg heeft dat er een belastingschuld ontstaat, mits die regeling – indien en voor zover zij zich niet beperkt tot de inning van de btw over de handelingen die zijn verricht in het tijdvak waarin die belasting in rekening zou zijn gebracht indien de belastingplichtige zijn verplichting om zich voor btw-doeleinden te registreren was nagekomen – voldoet aan het beginsel van doeltreffendheid bij het tegengaan van schendingen van geharmoniseerde voorschriften op het gebied van btw en aan de evenredigheidsvereisten die voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.