



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

11 април 2024 година \*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Данъци върху оборота — Специален режим за малките предприятия — Годишен оборот — Различно третиране на данъчнозадължените лица — Национална правна уредба, която задължава по ДДС лице в случай на късно подаване на заявление за регистрация — Санкционен характер“

По дело C-122/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 25 януари 2023 г., постъпил в Съда на 1 март 2023 г., в рамките на производство по дело

**Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ София при Централното управление на Националната агенция за приходите**

срещу

**„Легафакт“ ЕООД**

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, J. Passer и M. L. Arastey Sahún (докладчик), съдии,

генерален адвокат: A. M. Collins,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за българското правителство, от Ц. Митова и Р. Стоянов, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от Д. Драмбозова и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

\* Език на производството: български.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ София при Централното управление на Националната агенция за приходите (България) (наричан по-нататък „директорът“) и „Легафакт“ ЕООД във връзка с ревизионен акт, с който се установяват задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) на това дружество.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Съображение 49 от Директивата за ДДС гласи:  
„На държавите членки следва да се позволи да прилагат своите специални режими за малките предприятия, в съответствие с общите разпоредби и с оглед на по-добрата хармонизация“.
- 4 Член 2 от тази директива изброява кои сделки подлежат на облагане с ДДС.
- 5 Дял XI от посочената директива е озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“ и включва глава 2, която е озаглавена „Идентификация“ и в която се съдържат членове 213 и 214 от същата директива. Глава 7 от този дял е озаглавена „Други разпоредби“ и включва член 273 от Директивата за ДДС.
- 6 Съгласно член 213 от тази директива:  
„1. Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.

Държавите членки позволяват и могат да изискват декларацията да се подаде по електронен път в съответствие с условията, установени от тях.

2. Без да се засягат разпоредбите на параграф 1, първа алинея, всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което извършва вътреобщностни придобивания на стоки, които не са облагаеми с ДДС съгласно член 3, параграф 1, трябва да декларира, че извършва такива придобивания, ако условията, предвидени в тази

разпоредба, за неизвършване на такива сделки, облагаеми с ДДС, пр[e]станат да бъдат изпълнени“.

7 Член 214 от посочената директива гласи:

„1. Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

- а) всяко данъчнозадължено лице, с изключение на посочените в член 9, параграф 2, което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, различни от доставки на стоки или услуги, за които ДДС е дължим единствено от клиента или лицето, за което са предвидени стоките или услугите, в съответствие с членове 194—197 и член 199;
- б) всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, извършващо вътреобщностни придобивания на облагаеми с ДДС стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), и всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което упражнява правото на избор по член 3, параграф 3 да избере облагаемост с ДДС на техните вътрешнообщностни придобивания;
- в) всяко данъчнозадължено лице, което, в рамките на съответната територия, извършва вътреобщностни придобивания на стоки за целите на сделки, свързани с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея и които се извършват извън тази територия;
- г) всяко данъчнозадължено лице, което на съответната им територия получава услуги, за които е задължено да внесе ДДС съгласно член 196;
- д) всяко данъчнозадължено лице, установено на съответната им територия, което предоставя услуги на територията на друга държава членка, за които ДДС се дължи единствено от получателя съгласно член 196.

2. Не е необходимо държавите членки да идентифицират определени данъчнозадължени лица, които извършват сделки инцидентно, както е предвидено в член 12“.

8 Член 273 от същата директива предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

9 Дял XII от Директивата за ДДС е озаглавен „Специални режими“ и включва глава 1, която е озаглавена „Специален режим за малки предприятия“ и в която се съдържат членове 281—292 от тази директива.

10 Член 287 от посочената директива гласи:

„Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[...]

(17) България: 25 600 EUR;

[...]“.

### **Българското право**

11 Съгласно член 96, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“):

„Всяко данъчно задължено лице което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 50 000 [български лева (BGN)] или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът“.

12 Член 102 от ЗДДС предвижда:

„(1) Когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице.

(2) В акта по ал. 1 се посочват основаниято и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

(3) [...] За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя:

1. [...] за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите;

2. [...] за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

(4) [...] За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се

приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.

[...]“.

13 Член 178 от ЗДДС предвижда:

„Данъчно задължено по този закон лице, което е длъжно, но не подаде заявление за регистрация или заявление за прекратяване на регистрация в установените по този закон срокове, се наказва с глоба — за физическите лица, които не са търговци, или с имуществена санкция — за юридическите лица и едноличните търговци, в размер от 500 до 5000 лв.“.

14 Текстът на член 180 от ЗДДС е следният:

„(1) [...] Регистрирано лице, което, като е длъжно, не начисли данък в предвидените в този закон срокове, се наказва с глоба — за физическите лица, които не са търговци, или имуществена санкция — за юридическите лица и едноличните търговци, в размер на неначисления данък, но не по-малко от 500 лв. При повторно нарушение размерът на глобата или имуществената санкция е в двоен размер на неначисления данък, но не по-малко от 1 000 лв.“

(2) Алинея 1 се прилага и когато лицето не е начислило данък, тъй като не е подало заявление за регистрация и не се е регистрирало по този закон в срок.

(3) [...] При нарушение по ал. 1, когато регистрираното лице е начислило данъка в срок до 6 месеца от края на месеца, в който данъкът е следвало да бъде начислен, глобата, съответно имуществената санкция, е в размер 5 на сто от данъка, но не по-малко от 200 лв., а при повторно нарушение — не по-малко от 400 лв.

(4) [...] При нарушение по ал. 1, когато регистрираното лице е начислило данъка след срока по ал. 3, но не по-късно от 18 месеца от края на месеца, в който данъкът е следвало да бъде начислен, глобата, съответно имуществената санкция, е в размер 10 на сто от данъка, но не по-малко от 400 лв., а при повторно нарушение — не по-малко от 800 лв.“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

15 Легафакт извършва консултантска дейност по управление. Това дружество първоначално не е регистрирано по ДДС.

16 На 21 август 2018 г. то издава четири фактури с предмет „възнаграждение по договор от 30.11.2012 г.“ на обща стойност 114 708 лева (около 58 600 евро), осчетоводени като „Приходи от продажби на услуги“.

17 На 23 и 24 август 2018 г. Легафакт издава още две фактури със същия предмет на обща стойност 57 004 лева (около 29 100 евро), осчетоводени по същия начин.

- 18 На 3 септември 2018 г. това дружество подава заявление за задължителна регистрация по ДДС. На 14 септември 2018 г. органът по приходите му издава акт за задължителна регистрация, съгласно който то е регистрирано по ДДС, считано от 19 септември 2018 г.
- 19 Органът по приходите приема, че прагът на облагаемия оборот за задължителна регистрация по ДДС от 50 000 лева (около 25 600 евро) е надхвърлен с издаването на една от фактурите от 21 август 2018 г. на стойност 34 202 лева (около 17 500 евро) и че на основание член 102, алинея 4, второ изречение от ЗДДС, за доставката, която съответства на тази фактура, се дължи данък.
- 20 Органът по приходите счита, че съгласно член 96, алинея 1, второ изречение от ЗДДС, Легафакт е следвало да подаде заявление за регистрация по ДДС в срок от седем дни от датата, на която облагаемият му оборот е достигнал този праг, тоест най-късно до 28 август 2018 г., което то не е направило. На основание член 102, алинея 4 от ЗДДС органът по приходите приема, че това дружество дължи ДДС за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лева (около 25 600 евро), от датата, на която е надвишен облагаемият оборот, до датата, на която то е регистрирано по ДДС.
- 21 Поради това на 27 декември 2019 г. органът по приходите издава ревизионен акт, с който установява задължение на Легафакт за ДДС в размер на 24 701,66 лева (около 12 600 евро) главница и 3 218,33 лева (около 1650 евро) лихви за данъчен период месец август 2018 г. за извършени от дружеството облагаеми доставки, считано от 21 август 2018 г. до датата на регистрацията му по ДДС (наричан по-нататък „разглежданият ревизионен акт“).
- 22 Тъй като разглежданият ревизионен акт е потвърден с решение на директора от 19 март 2020 г., Легафакт обжалва ревизионния акт пред Административен съд София-град (България).
- 23 На 30 юни 2020 г. Конституционният съд (България), сезиран по друго дело с искане на Висшия адвокатски съвет (България), постановява, че член 102, алинея 4 от ЗДДС е в съответствие с българската конституция. Този съд приема, че тази разпоредба, доколкото предвижда, че ДДС се дължи от лица, които не са регистрирани по този данък по причина, за която те носят отговорност, позволява да се осигури събиране в държавния бюджет на данък, който неправомерно не е начислен и не е събран. В такъв случай задължението за внасяне на ДДС не представлявало санкция или наказание, а възстановяване на причинени вреди на държавния бюджет от неправомерно поведение на данъчнозадължено лице.
- 24 С решение от 23 септември 2021 г. Административен съд София-град отменя разглеждания в главното производство ревизионен акт, като приема, че е издаден в противоречие с приложимото материално право, и по-специално с правото на Съюза в областта на облагането с ДДС, както е тълкувано от Съда в решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 Въпреки решението от 30 юни 2020 г. на Конституционния съд, Административен съд София-град приема, че член 102, алинея 4 от ЗДДС има санкционен характер за случаите на късно подаване на заявление за задължителна регистрация по ДДС и че съгласно решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), санкцията, произтичаща от прилагането на тази разпоредба, може да бъде наложена само при условие че се спазва принципът на пропорционалност. Този съд приема, че като се има предвид, че в случая закъснението на Легафакт при подаването на заявлението за регистрация по ДДС е

само три дни и че липсват данни в преписката по делото в главното производство за измамния характер на поведението на това дружество, наложената му санкция е несъразмерна.

- 26 Директорът подава касационна жалба срещу решението на Административен съд София-град (България) пред запитващата юрисдикция — Върховен административен съд (България).
- 27 Запитващата юрисдикция уточнява, че българският законодател е приел член 102 от ЗДДС, за да транспонира членове 213 и 214 от Директивата за ДДС, които задължават държавите членки да вземат необходимите мерки, за да гарантират, че по принцип всяко данъчнозадължено лице, което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, е идентифицирано чрез индивидуален номер.
- 28 Запитващата юрисдикция счита, че член 102, алинея 4 от ЗДДС — който облага с ДДС по принцип освободена доставка, когато доставчикът не е изпълнил в определените срокове задължението си за регистрация за целите на облагането с този данък — няма санкционен характер, а трябва да се счита за материалноправна норма, която предвижда, че в тази хипотеза не се прилага освобождаването за малките предприятия, предвидено в разпоредбите на дял XII, глава 1 от Директивата за ДДС, а възниква задължение за плащане на ДДС.
- 29 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Национална правна уредба, която при освобождаването по дял XII, глава първа от [Директивата за ДДС], третира различно данъчно задължени лица, в зависимост от бързината, с която достигат прага на оборота за задължителна регистрация по ДДС, нарушава ли принципите на общата система на ДДС в ЕС?
  - 2) [Директивата за ДДС] допуска ли национална правна уредба, според която освободеният характер на доставка по дял XII, глава първа от [тази директива] зависи от изпълнението в срок на задължението на доставчика за подаване на заявление за задължителна регистрация по ДДС?
  - 3) По какви критерии, изведени от тълкуването на Директивата за ДДС, следва да се преценява дали посочената национална правна уредба, която предвижда възникване на данъчно задължение в случай на късно подаване на заявление за задължителна регистрация по ДДС, има санкционен характер?“

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По първия и втория въпрос***

- 30 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, приета от държава членка в приложение на член 287 от тази директива, която поставя предвиденото в посочената

директива за малките предприятия право на освобождаване от ДДС в зависимост от условието данъчнозадълженото лице, чийто годишен оборот или оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата, посочена за тази държава членка в тази разпоредба, да подаде в определен срок заявление за регистрация по ДДС.

- 31 В това отношение следва да се припомни, че Директивата за ДДС позволява на държавите членки да прилагат своите специални режими за малките предприятия, както се посочва в съображение 49 от тази директива (вж. в този смисъл решение от 17 май 2018 г., *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, т. 30).
- 32 В настоящия случай, както следва от акта за преюдициално запитване, разглежданата в главното производство национална правна уредба е приета в приложение на член 287, точка 17 от Директивата за ДДС, която разрешава на Република България да освободи от данък данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в български лева на сумата от 25 600 евро.
- 33 Съгласно тази правна уредба данъчнозадължените лица са длъжни да подадат заявление за регистрация по ДДС в седемдневен срок, който започва да тече за данъчнозадължените лица, които достигнат прага от 50 000 лева облагаем оборот за период от дванадесет месеца — от изтичането на данъчния период, през който са достигнали този оборот, а за данъчнозадължените лица, които достигнат този праг за период не по-дълъг от два последователни месеца — от датата, на която е достигнат посоченият оборот.
- 34 Специалният режим за малките предприятия по смисъла на Директивата за ДДС предвижда опростяване на административните изисквания, за да се подкрепят създаването, дейността и конкурентоспособността на тези предприятия, както и за да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния контрол, и очакваните ниски приходи от данъци (решение от 9 юли 2020 г., *AJPF Caraş-Severin и DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 35 В това отношение следва да се констатира, че Директивата за ДДС предоставя на държавите членки свобода на преценка относно начина на прилагане на този специален режим.
- 36 Същевременно задължение като предвиденото в разглежданата в главното производство национална правна уредба, съгласно което данъчнозадължените лица трябва да подадат заявление за регистрация по ДДС, когато годишният им оборот надвиши предвидения за съответната държава членка праг в член 287 от Директивата за ДДС, по принцип се вписва в рамките на тази свобода на преценка и позволява да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния контрол, и очакваните ниски приходи от данъци.
- 37 Що се отнася до момента, в който възниква задължението за подаване на заявление за регистрация по ДДС, посочената в точка 33 от настоящото решение национална правна уредба въвежда разлика в третирането между две групи данъчнозадължени лица, а именно — от една страна, тези, които достигнат разглеждания праг в рамките на период от дванадесет месеца, и от друга страна, тези, които го достигнат в рамките на период от два последователни месеца. В настоящия случай е безспорно, че тази разлика в третирането



отчита по-специално характеристиките на сезонните дейности, при които прагът на оборота, който поражда задължението за регистрация, е достигнат по-бързо в рамките на кратък период от време.

- 38 Следователно посочената разлика в третирането, въведена с разглежданата в главното производство национална правна уредба, между тези две групи данъчнозадължени лица също по принцип се вписва в рамките на свободата на преценка, която Директивата за ДДС предоставя на държавите членки.
- 39 С оглед на изложените съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, приета от държава членка в приложение на член 287 от тази директива, която поставя предвиденото в посочената директива за малките предприятия право на освобождаване от ДДС в зависимост от условието данъчнозадълженото лице, чийто годишен оборот или оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата, посочена за тази държава членка в тази разпоредба, да подаде в определен срок заявление за регистрация по ДДС.

### ***По третия въпрос***

- 40 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушение от страна на данъчнозадължено лице на задължението за подаване в срок на заявление за регистрация по ДДС в посочените в точка 39 от настоящото решение случаи води до възникване на данъчно задължение.
- 41 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, държавите членки да имат право да предвидят по-специално в съответните си национални законодателства подходящи наказателноправни санкции за неспазване на задължението за вписване в регистъра на данъчнозадължените по ДДС лица, то тези санкции все пак не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. В това отношение националните юрисдикции са длъжни да проверят дали размерът на санкцията не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, като вземат предвид обстоятелствата по случая, и най-вече каква е конкретната сума на наложената санкция и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация. Същите принципи важат за увеличения размер на данъка, който, ако има характер на данъчна санкция, не трябва да бъде прекомерен спрямо тежестта на нарушението на задълженията от страна на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 9 юли 2015 г., *Salomie и Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 51 и 52 и цитираната съдебна практика).
- 42 За да се прецени дали определена санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва да се вземат предвид по-специално видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и правилата за определяне на нейния размер (решение от 8 май 2019 г., *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, т. 40 и цитираната съдебна практика).

- 43 Следва също така да се припомни, че при избора на санкциите държавите членки са длъжни да спазват принципа на ефективност, който изисква да се предвидят ефективни и възпиращи санкции за борба с нарушенията на хармонизираните правила за ДДС и за защита на финансовите интереси на Съюза (решение от 17 май 2023 г., *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 44 В настоящия случай, от една страна, както е видно от акта за преюдициално запитване и от преписката, с която разполага Съдът, в случай на късно подаване на заявление за регистрация данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот надхвърля прага, над който подаването на такова заявление е задължително, са длъжни — съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба — да платят ДДС за облагаемите доставки, извършени от изтичането на седемдневния срок, в който е трябвало да бъде издаден актът за регистрация, до датата на регистрацията им от органа по приходите.
- 45 Този срок започва да тече от края на данъчния период, през който е достигнат този оборот.
- 46 В това отношение, както правилно отбелязва Европейската комисия, разглежданата в главното производство национална разпоредба не може да се счита за санкция по смисъла на практиката на Съда, посочена в точки 41—43 от настоящото решение, доколкото тя има за цел единствено събирането на ДДС върху сделките, извършени през периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в определения срок задължението си за регистрация по ДДС.
- 47 От друга страна, от акта за преюдициално запитване и от преписката, с която разполага Съдът, е видно също, че що се отнася до данъчнозадължените лица, чийто оборот в рамките на период от два последователни месеца надхвърля въпросния праг, разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда, че при неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация по ДДС в седемдневен срок се приема, че тези данъчнозадължени лица дължат ДДС за облагаемите доставки, извършени от датата на надвишаване на оборота до датата, на която са били регистрирани от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.
- 48 За тези данъчнозадължени лица този срок започва да тече от датата, на която е достигнат този оборот.
- 49 В това отношение запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да тълкува и прилага националното право, следва да провери дали по отношение на посочените в точка 47 от настоящото решение данъчнозадължени лица разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда санкция по смисъла на практиката на Съда.
- 50 За тази цел запитващата юрисдикция трябва да провери дали тази правна уредба, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, дали отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда, посочена в точки 41—43 от настоящото решение.

- 51 С оглед на всички изложени съображения на третия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушението от страна на данъчнозадължено лице на задължението да подаде в срок заявление за регистрация по ДДС, в посочените в точка 39 от настоящото решение случаи, води до възникване на данъчно задължение, при условие че тази правна уредба, когато и доколкото не се ограничава до събиране на ДДС за сделките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на ДДС, и от друга страна, отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда.

### **По съдебните разноски**

- 52 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г.,

**трябва да се тълкува в смисъл, че**

**допуска национална правна уредба, приета от държава членка в приложение на член 287 от тази изменена директива, която поставя предвиденото в посочената изменена директива за малките предприятия право на освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) в зависимост от условието данъчнозадълженото лице, чийто годишен оборот или оборот в рамките на два последователни месеца надхвърля сумата, посочена за тази държава членка в тази разпоредба, да подаде в определен срок заявление за регистрация по ДДС.**

- 2) Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162,

**трябва да се тълкува в смисъл, че**

**допуска национална правна уредба, която предвижда, че нарушението от страна на данъчнозадължено лице на задължението да подаде в срок заявление за регистрация по данък върху добавената стойност (ДДС), в посочените в точка 1 от настоящия диспозитив случаи, води до възникване на данъчно задължение, при условие че тази правна уредба, когато и доколкото не се ограничава до събиране на ДДС за сделките, извършени в периода, в който този данък е щял да бъде начислен, ако данъчнозадълженото лице беше изпълнило в срок задължението си за регистрация по ДДС, от една страна, спазва принципа на ефективност в борбата с нарушенията на хармонизираните правила в областта на**

**ДДС, и от друга страна, отговаря на изискванията за пропорционалност в съответствие с практиката на Съда.**

Biltgen

Passer

Arastey Sahún

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 11 април 2024 година.

Секретар

A. Calot Escobar

Председател на състава

F. Biltgen