



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. april 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – omsætningsafgifter – særordning for små virksomheder – årsomsætning – forskelsbehandling af afgiftspligtige personer – national lovgivning, der pålægger en person moms i tilfælde af for sen indgivelse af en ansøgning om registrering – straffende karakter«

I sag C-122/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 25. januar 2023, indgået til Domstolen den 1. marts 2023, i sagen

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

mod

»Legafact« EOOD,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne J. Passer og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: A.M. Collins

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den bulgarske regering ved T. Mitova og R. Stoyanov, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved D. Drambozova og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

* Processprog: bulgarsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2020, L 10, s. 14) (herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet for »Klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Sofia ved det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, Bulgarien) (herefter »Direktor«) og »Legafact« EOOD vedrørende en afgørelse om efteropkrævning af afgift, der fastslog en merværdiafgiftsskyld (moms) hos denne virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Følgende fremgår af 49. betragtning til momsdirektivet:
»Medlemsstaterne bør have mulighed for at opretholde deres særordninger for mindre virksomheder i overensstemmelse med fælles bestemmelser og med henblik på en nærmere harmonisering.«
- 4 Dette direktivs artikel 2 opregner de transaktioner, der er momspligtige.
- 5 Nævnte direktivs afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« indeholder et kapitel 2 med overskriften »Registrering«, som omfatter samme direktivs artikel 213 og 214. Dette afsnits kapitel 7 med overskriften »Diverse bestemmelser« indeholder momsdirektivets artikel 273.
- 6 Direktivets artikel 213 er affattet således:
»1. Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.
Medlemsstaterne skal tillade og kan kræve, at anmeldelsen foretages elektronisk på betingelser, som de selv fastsætter.
2. Med forbehold af bestemmelserne i stk. 1, første afsnit, skal enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, anmelde, at han foretager sådanne

erhvervelser, hvis de i den nævnte bestemmelse fastsatte betingelser for ikke at pålægge dem moms ikke længere er opfyldt.«

7 Det nævnte direktivs artikel 214 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

- a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199
- b) enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der er momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), eller som har benyttet den i artikel 3, stk. 3, fastsatte mulighed for at svare moms af sine erhvervelser inden for Fællesskabet
- c) enhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet med henblik på transaktioner, der falder ind under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, og som han udfører uden for dette område
- d) [e]nhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område modtager tjenesteydelser, for hvilke han skal betale moms i henhold til artikel 196
- e) [e]nhver afgiftspligtig person, der er etableret på medlemsstaternes respektive område og leverer tjenesteydelser på en anden medlemsstats område, for hvilke udelukkende modtageren skal betale moms i henhold til artikel 196.

2. Medlemsstaterne kan undlade at registrere visse afgiftspligtige personer, der lejlighedsvis udfører transaktioner som omhandlet i artikel 12.«

8 Samme direktivs artikel 273 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

9 Momsdirektivets afsnit XII, der har overskriften »Særordninger«, omfatter et kapitel 1 med overskriften »Særordning for små virksomheder« som indeholder dette direktivs artikel 281-292.

10 Nævnte direktivs artikel 287 bestemmer:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[...]

17) Bulgarien: 25 600 EUR

[...]«

Bulgarsk ret

11 Artikel 96, stk. 1, i zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift, DV nr. 63 af 4.8.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person, der er etableret på bulgarsk område, og som har haft en afgiftspligtig omsætning på 50 000 [bulgarske leva (BGN)] eller derover i en periode, der ikke overstiger de tolv på hinanden følgende måneder, der går forud for den aktuelle måned, skal indgive en registreringsanmeldelse i henhold til denne lov senest syv dage efter udløbet af den afgiftsperiode, hvor den pågældende har nået denne omsætning. Når denne omsætning er nået i en periode på højst to på hinanden følgende måneder, inklusive den aktuelle måned, skal den pågældende indgive anmeldelsen senest syv dage efter den dato, hvor denne omsætning blev nået.«

12 ZDDS' artikel 102 bestemmer:

»1. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer, at en person ikke har opfyldt sin forpligtelse til at ansøge om registrering inden for fristen, registrerer de denne ved en registreringsafgørelse, hvis betingelserne for registreringen er opfyldt.

2. Den i stk. 1 omhandlede afgørelse skal indeholde grundlaget for og datoen for registreringspligtens opståen.

3. [...] Med henblik på fastsættelsen af den skyldige afgift for en person, der ikke har indgivet en registreringsanmeldelse inden for fristen, selv om vedkommende var forpligtet hertil, anses den pågældende for at være betalingspligtig for afgiften på vedkommendes afgiftspligtige leveringer og erhvervelser inden for Fællesskabet samt på afgiftspligtige tjenesteydelser, som den pågældende har modtaget, og for hvilke afgiften påhviler modtageren:

1) [...] for perioden fra udløbet af den frist, inden for hvilken registreringsafgørelsen skulle have været truffet, hvis personen havde indgivet en registreringsanmeldelse inden for fristen, indtil den dato, hvor den pågældende blev registreret af skatte- og afgiftsmyndigheden

2) [...] for perioden fra udløbet af den frist, inden for hvilken registreringsafgørelsen skulle have været truffet, hvis personen havde indgivet registreringsanmeldelsen inden for fristen, indtil den dato, hvor der ikke længere er grundlag for en registrering.

4. [...] I de tilfælde, der er omhandlet i artikel 96, stk. 1, andet punktum, anses en person, der ikke har indgivet en registreringsanmeldelse inden for fristen, selv om den pågældende var forpligtet hertil, med henblik på fastsættelsen af den skyldige afgift for at være betalingspligtig for afgiften på afgiftspligtige leveringer, der medfører, at den afgiftspligtige omsætning overskrider 50 000 BGN, fra den dato, hvor denne omsætning blev overskredet, indtil den dato, hvor den pågældende blev registreret af skatte- og afgiftsmyndigheden, eller indtil den dato, hvor der ikke længere er grundlag for en registrering. Der skal betales afgift af en afgiftspligtig levering, der medfører en overskridelse af denne omsætning. Personen er ligeledes betalingspligtig for afgiften på afgiftspligtige tjenesteydelser, som den pågældende har modtaget, og for hvilke afgiften påhviler modtageren, og for afgiften på afgiftspligtige erhvervelser inden for Fællesskabet, der er foretaget i løbet af denne periode.

[...]«

13 ZDDS' artikel 178 fastsætter:

»En afgiftspligtig person i denne lovs forstand, der, selv om den pågældende var forpligtet hertil, ikke har indgivet en registreringsanmeldelse eller en anmeldelse af registreringens ophør inden for de i denne lov fastsatte frister, pålægges en bøde, hvis der er tale om ikke-forretningsdrivende fysiske personer, eller en økonomisk sanktion, hvis der er tale om juridiske personer og enkeltmandsvirksomheder, på et beløb mellem 500 og 5 000 BGN.«

14 ZDDS' artikel 180 har følgende ordlyd:

»1. [...] En registreret person, der på trods af sin forpligtelse hertil ikke har påført afgift inden for de i denne lov fastsatte frister, pålægges en bøde, hvis der er tale om ikke-forretningsdrivende fysiske personer, eller en økonomisk sanktion, hvis der er tale om juridiske personer og enkeltmandsvirksomheder, på et beløb svarende til den afgift, der ikke er påført, dog ikke mindre end 500 BGN. I tilfælde af gentagelse af overtrædelsen udgør bøden eller den økonomiske sanktion det dobbelte af den ikke-påførte afgift, dog ikke mindre end 1 000 BGN.

2. Stk. 1 finder også anvendelse, når personen ikke har påført afgift, fordi den pågældende ikke havde indgivet en registreringsanmeldelse og ikke var blevet registreret i henhold til denne lov inden for den fastsatte frist.

3. [...] I tilfælde af en overtrædelse som omhandlet i stk. 1 gælder det, at når den registrerede person har påført afgiften inden for seks måneder efter udgangen af den måned, hvor afgiften skulle have været påført, udgør bøden eller i givet fald den økonomiske sanktion fem procent af afgiften, men kan ikke være mindre end 200 BGN eller, i tilfælde af gentagelse af lovovertrædelsen, 400 BGN.

4. [...] I tilfælde af en overtrædelse som omhandlet i stk. 1 gælder det, at når den registrerede person har påført afgiften efter udløbet af den i stk. 3 omhandlede frist, men senest inden for 18 måneder efter udgangen af den måned, hvor afgiften skulle have været påført, udgør bøden eller i givet fald den økonomiske sanktion ti procent af afgiften, men kan ikke være mindre end 400 BGN eller, i tilfælde af gentagelse af lovovertrædelsen, 800 BGN.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Legafact udøver virksomhedsrådgivning. Dette selskab var ikke oprindeligt momsregistreret.

- 16 Den 21. august 2018 udstedte selskabet fire fakturaer vedrørende »vederlag i henhold til kontrakten af 30. november 2012« til en samlet værdi af 114 708 BGN (ca. 58 600 EUR), der blev bogført som »indtægter fra salg af tjenesteydelser«.
- 17 Den 23. og 24. august 2018 udstedte Legafact to andre fakturaer med samme genstand til en samlet værdi af 57 004 BGN (ca. 29 100 EUR), som blev bogført på samme måde.
- 18 Den 3. september 2018 anmeldte dette selskab obligatorisk momsregistrering. Skatte- og afgiftsmyndigheden udstedte den 14. september 2018 en afgørelse om obligatorisk registrering, i henhold til hvilken selskabet blev momsregistreret med virkning fra den 19. september 2018.
- 19 Skatte- og afgiftsmyndigheden fandt, at udstedelsen af en af fakturaerne af 21. august 2018 vedrørende et beløb på 34 202 BGN (ca. 17 500 EUR) havde medført en overskridelse af tærsklen for den afgiftspligtige omsætning på 50 000 BGN (ca. 25 600 EUR), fra hvilken momsregistrering var obligatorisk, og at leveringen svarende til denne faktura var afgiftspligtig i henhold til ZDDS' artikel 102, stk. 4, andet punktum.
- 20 Denne myndighed var af den opfattelse, at Legafact i henhold til ZDDS' artikel 96, stk. 1, andet punktum, skulle have indgivet en ansøgning om momsregistrering inden for syv dage fra den dato, hvor selskabets afgiftspligtige omsætning havde nået denne tærskel, dvs. senest den 28. august 2018, hvilket selskabet ikke havde gjort. På grundlag af ZDDS' artikel 102, stk. 4, fandt den nævnte myndighed, at denne virksomhed var momspligtig af de afgiftspligtige leveringer, som havde medført en overskridelse af den afgiftspligtige omsætning på 50 000 BGN (ca. 25 600 EUR) fra datoen for denne overskridelse og indtil den dato, hvor virksomheden var blevet momsregistreret.
- 21 Skatte- og afgiftsmyndigheden traf derfor den 27. december 2019 en afgørelse om efteropkrævning af afgift, hvorved myndigheden fastslog, at Legafact skulle svare en momsskyld på 24 701,66 BGN (ca. 12 600 EUR) for afgifter og 3 218,33 BGN (ca. 1 650 EUR) for renter for afgiftsperioden august 2018 på grund af selskabets afgiftspligtige leveringer fra den 21. august 2018 til datoen for dets momsregistrering (herefter »den omhandlede efteropkrævning«).
- 22 Den omhandlede efteropkrævning blev bekræftet ved Direktors afgørelse af 19. marts 2020, hvorefter Legafact anlagde sag ved Administrativen sad – Sofia grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) til prøvelse heraf.
- 23 Den 30. juni 2020 fastslog Konstitutionsionen sad (forfatningsdomstol, Bulgarien) i en anden sag forelagt af Vissjia advokatski savet (det øverste advokatråd, Bulgarien), at ZDDS' artikel 102, stk. 4, var i overensstemmelse med den bulgarske forfatning. Forfatningsdomstolen fandt, at denne bestemmelse gør det muligt at sikre, at der til fordel for statskassen opkræves en afgift, som i strid med reglerne hverken er blevet påført eller opkrævet, for så vidt som den fastsætter en momspligt for personer, der af en grund, som de selv er ansvarlige for, ikke er blevet momsregistreret. Forpligtelsen til at betale moms i et sådant tilfælde udgør ikke en sanktion eller straf, men en erstatning for det tab, som statskassen har lidt som følge af en afgiftspligtig persons ulovlige adfærd.

- 24 Ved dom af 23. september 2021 annullerede Administrativen sad – Sofia grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) den i hovedsagen omhandlede efteropkrævning, idet den fandt, at den var blevet udstedt i strid med gældende materiel ret og mere specifikt med EU-retten på momsområdet som fortolket af Domstolen i dom af 9. juli 2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 På trods af dommen af 30. juni 2020 afsagt af Konstitutionsionen sad (forfatningsdomstol) fandt Administrativen sad – Sofia grad (forvaltningsdomstolen i Sofia), at ZDDS' artikel 102, stk. 4, havde karakter af straf i tilfælde, hvor anmeldelsen af den obligatoriske momsregistrering indgives for sent, og at den sanktion, der følger af anvendelsen af denne bestemmelse, i overensstemmelse med dom af 9. juli 2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), kun må pålægges på betingelse af, at proportionalitetsprincippet overholdes. Sidstnævnte retsinstans fandt, at henset til den omstændighed, at Legafacts indgivelse af momsregistreringsanmeldelsen i det foreliggende tilfælde kun var forsinket med tre dage, og at sagsakterne i hovedsagen ikke indeholdt oplysninger, der vidnede om, at dette selskabs adfærd var svigagtig, var den sanktion, som selskabet var blevet pålagt, uforholdsmæssig.
- 26 Direktor har iværksat kassationsanke til prøvelse af dommen afsagt af Administrativen sad – Sofia Grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) ved Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien), som er den forelæggende ret.
- 27 Sidstnævnte har præciseret, at ZDDS' artikel 102 blev vedtaget af den bulgarske lovgiver for at gennemføre momsdirektivets artikel 213 og 214, som forpligter medlemsstaterne til at træffe de nødvendige foranstaltninger for i princippet at sikre, at enhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende ret til fradrag, identificeres ved hjælp af et individuelt registreringsnummer.
- 28 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at ZDDS' artikel 102, stk. 4, som momspålægger en levering, der i princippet er fritaget for moms, når leverandøren ikke har overholdt sin momsregistreringspligt inden for den fastsatte frist, ikke har karakter af straf, men skal anses for at være en materiel retsregel, der i dette tilfælde foreskriver, at den fritagelse for små virksomheder, der er fastsat i bestemmelserne i momsdirektivets afsnit XII, kapitel 1, ikke finder anvendelse, og at der opstår en momsskyld.
- 29 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Udgør en national bestemmelse, som i forbindelse med afgiftsfritagelsen i henhold til afsnit XII, kapitel 1, i [momsdirektivet] behandler afgiftspligtige personer forskelligt, alt efter hvor hurtigt de når omsætningstærsklen for den obligatoriske momsregistrering, en tilsidesættelse af principperne i Den Europæiske Unions fælles momssystem?
 - 2) Er [momsdirektivet] til hinder for en national bestemmelse, hvorefter afgiftsfritagelsen af en levering i henhold til afsnit XII, kapitel 1, i [dette direktiv] afhænger af, at leverandøren rettidigt opfylder sin forpligtelse til at ansøge om den obligatoriske momsregistrering?
 - 3) Efter hvilke kriterier, der fremgår af momsdirektivet, skal det vurderes, om den omhandlede nationale bestemmelse, som fastsætter, at der opstår afgiftsskyld i tilfælde af forsinket ansøgning om den obligatoriske momsregistrering, har karakter af sanktion?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

- 30 Med det første og det andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, der er vedtaget af en medlemsstat i henhold til dette direktivs artikel 287, og som gør indrømmelse af den momsfrigørelse for små virksomheder, der er fastsat i nævnte direktiv, betinget af, at den afgiftspligtige person, hvis årlige omsætning eller omsætning målt i løbet af en periode på to på hinanden følgende måneder overstiger det beløb, der er angivet for denne medlemsstat i denne bestemmelse, indgiver en ansøgning om momsregistrering inden for en fastsat frist.
- 31 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivet giver medlemsstaterne mulighed for at anvende deres særordninger på små virksomheder, således som det fremgår af 49. betragtning til dette direktiv (jf. i denne retning dom af 17.5.2018, *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 30).
- 32 I det foreliggende tilfælde er den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, blevet vedtaget i henhold til momsdirektivets artikel 287, nr. 17), der giver Republikken Bulgarien tilladelse til at indrømme afgiftsfrigørelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i bulgarske leva af et beløb på 25 600 EUR.
- 33 I medfør af denne lovgivning har afgiftspligtige personer pligt til at indgive en momsregistreringsanmeldelse inden for en frist på syv dage, som, for den gruppe af afgiftspligtige personer, der når tærsklen på 50 000 BGN for den afgiftspligtige omsætning i en tolv månedersperiode, begynder at løbe fra afslutningen af den afgiftsperiode, hvor denne omsætning blev nået, og for den gruppe af afgiftspligtige personer, der når denne tærskel i løbet af en periode på to på hinanden følgende måneder, fra den dato, hvor nævnte omsætning blev nået.
- 34 Særordningen for små virksomheder som omhandlet i momsdirektivet fastsætter forenklinger af administrationen, som tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed samt at bevare et fornuftigt forhold mellem de administrative byrder forbundet med skattekontrollen og de meget begrænsede skatteindtægter, som må påregnes (dom af 9.7.2020, *AJFP Caraş-Severin og DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivet giver medlemsstaterne en skønsmargen med hensyn til, hvordan denne særordning skal anvendes.
- 36 En forpligtelse som den, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, hvorefter afgiftspligtige personer skal indgive en momsregistreringsanmeldelse, når deres årlige omsætning overstiger den tærskel, der er fastsat i momsdirektivets artikel 287 for den pågældende medlemsstat, kan i princippet rummes i denne skønsmargen og gør det muligt at bevare et fornuftigt forhold mellem de administrative byrder forbundet med skattekontrollen og de meget begrænsede skatteindtægter, som må påregnes.
- 37 Hvad angår det tidspunkt, hvor forpligtelsen til at indgive en momsregistreringsanmeldelse opstår, indfører den nationale lovgivning, der er omhandlet i denne doms præmis 33, en forskellig behandling af to grupper af afgiftspligtige personer, nemlig på den ene side dem, der

når den omhandlede tærskel i løbet af en tolv månedersperiode, og på den anden side dem, der når tærsklen i løbet af en periode på to på hinanden følgende måneder. I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at denne forskellige behandling bl.a. tager hensyn til de særlige forhold, der gør sig gældende for sæsonbestemt virksomhed, hvor den omsætningstærskel, der udløser registreringspligten, nås hurtigere i løbet af en kort periode.

- 38 Den nævnte forskellige behandling, der er indført ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, mellem disse to grupper af afgiftspligtige personer kan derfor i princippet også rummes i den skønsmargen, som momsdirektivet tillægger medlemsstaterne.
- 39 Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål, besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national lovgivning, der er vedtaget af en medlemsstat i henhold til dette direktivs artikel 287, og som gør indrømmelse af den momsfritagelse for små virksomheder, der er fastsat i nævnte direktiv, betinget af, at den afgiftspligtige person, hvis årlige omsætning eller omsætning målt i løbet af en periode på to på hinanden følgende måneder overstiger det beløb, der er angivet for denne medlemsstat i denne bestemmelse, indgiver en ansøgning om momsregistrering inden for en fastsat frist.

Det tredje spørgsmål

- 40 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig persons tilsidesættelse af forpligtelsen til i de i denne doms præmis 39 omhandlede tilfælde rettidigt at indgive en ansøgning om momsregistrering har som konsekvens, at der opstår en afgiftsskyld.
- 41 I denne henseende bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om medlemsstaterne for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig bl.a. lovligt i deres respektive nationale lovgivninger kan foreskrive passende sanktioner, som tilsigter at straffe manglende overholdelse af forpligtelsen til at lade sig registrere i registret over momspligtige personer, må sådanne sanktioner imidlertid ikke gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. I denne forbindelse tilkommer det de nationale retter at efterprøve, om sanktionen er større, end hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og at undgå svig, henset til sagens omstændigheder og særligt det faktisk afgiftspålagte beløb og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den gældende lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, som er blevet pålagt sanktioner for manglende registrering. De samme principper gør sig gældende for forhøjelser, der, hvis de har karakter af afgiftsmæssige sanktioner, ikke må være for vidtgående i forhold til grovheden af den afgiftspligtiges tilsidesættelse af sine forpligtelser (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 51 og 52 samt den deri nævnte retspraksis).
- 42 Ved bedømmelsen af, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning (dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

- 43 Det skal ligeledes bemærkes, at medlemsstaterne i forbindelse med valget af sanktioner er forpligtede til at overholde effektivitetsprincippet, som kræver indførelse af effektive og afskrækkende sanktioner for at bekæmpe overtrædelser af de harmoniserede regler på momsområdet og for at beskytte Unionens finansielle interesser (dom af 17.5.2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 I det foreliggende tilfælde bemærkes for det første, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af sagsakterne for Domstolen, at i tilfælde af for sen indgivelse af en ansøgning om registrering er afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning overstiger den tærskel, fra hvilken indgivelsen af denne ansøgning er obligatorisk, i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning betalingspligtige for momsen på afgiftspligtige leveringer, der er foretaget fra udløbet af fristen på syv dage, inden for hvilken registreringsafgørelsen skulle have været udstedt, indtil datoen for skatte- og afgiftsmyndighedens registrering.
- 45 Denne frist begynder at løbe fra afslutningen af den afgiftsperiode, hvor denne omsætning blev nået.
- 46 I denne henseende kan den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse, således som Europa-Kommissionen med rette har anført, ikke anses for at udgøre en sanktion som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 41-43, i det omfang den udelukkende har til formål at opkræve moms af de transaktioner, der er gennemført i den periode, hvor denne afgift ville være blevet faktureret, hvis den afgiftspligtige person havde overholdt sin forpligtelse til at lade sig momsregistrere inden for den fastsatte frist.
- 47 For det andet bemærkes, at det ligeledes fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af sagsakterne for Domstolen, at for så vidt angår afgiftspligtige personer, hvis omsætning målt i en periode på to på hinanden følgende måneder overstiger den omhandlede tærskel, fastsætter den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at i tilfælde af manglende overholdelse af forpligtelsen til inden for fristen på syv dage at indgive en ansøgning om momsregistrering anses disse afgiftspligtige personer for at være betalingspligtige for momsen på afgiftspligtige leveringer, der er foretaget fra den dato, hvor omsætningen blev overskredet, indtil den dato, hvor de blev registreret af skatte- og afgiftsmyndigheden, eller indtil den dato, hvor der ikke længere er grundlag for en registrering.
- 48 For disse afgiftspligtige personer begynder denne frist at løbe fra den dato, hvor omsætningen blev nået.
- 49 I denne henseende tilkommer det den forelæggende ret, som er enekompetent til at fortolke og anvende national ret, at efterprøve, om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning for så vidt angår de afgiftspligtige personer, der er omhandlet i nærværende doms præmis 47, fastsætter en sanktion som omhandlet i Domstolens praksis.
- 50 Med henblik herpå skal den forelæggende ret efterprøve, om denne lovgivning dels overholder princippet om effektivitet ved bekæmpelsen af overtrædelser af de harmoniserede momsregler, dels opfylder proportionalitetskravene i overensstemmelse med den praksis fra Domstolen, der er nævnt i denne doms præmis 41-43.
- 51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig persons tilsidesættelse af forpligtelsen til i de i denne doms præmis 39

omhandlede tilfælde rettidigt at indgive en ansøgning om momsregistrering har som konsekvens, at der opstår en afgiftsskyld, forudsat at denne lovgivning, såfremt og i det omfang den ikke er begrænset til at opkræve moms af de transaktioner, der er foretaget i den periode, hvor denne afgift ville være blevet faktureret, hvis den afgiftspligtige person havde opfyldt sin forpligtelse til at lade sig momsregistrere inden for fristen, dels overholder princippet om effektivitet ved bekæmpelsen af overtrædelser af de harmoniserede momsregler, dels opfylder proportionalitetskravene i overensstemmelse med Domstolens praksis.

Sagsomkostninger

- 52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

- 1) Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009,

skal fortolkes således, at

det ikke er til hinder for en national lovgivning, der er vedtaget af en medlemsstat i henhold til dette direktivs artikel 287 i den ændrede affattelse, og som gør indrømmelse af den fritagelse for merværdiafgift (moms) for små virksomheder, der er fastsat i nævnte direktiv i den ændrede affattelse, betinget af, at den afgiftspligtige person, hvis årlige omsætning eller omsætning målt i løbet af en periode på to på hinanden følgende måneder overstiger det beløb, der er angivet for denne medlemsstat i denne bestemmelse, indgiver en ansøgning om momsregistrering inden for en fastsat frist.

- 2) Direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/162,

skal fortolkes således, at

det ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig persons tilsidesættelse af forpligtelsen til i de i denne domskonklusions punkt 1 omhandlede tilfælde rettidigt at indgive en ansøgning om merværdiafgiftsregistrering (moms) har som konsekvens, at der opstår en afgiftsskyld, forudsat at denne lovgivning, såfremt og i det omfang den ikke er begrænset til at opkræve moms af de transaktioner, der er foretaget i den periode, hvor denne afgift ville være blevet faktureret, hvis den afgiftspligtige person havde opfyldt sin forpligtelse til at lade sig momsregistrere inden for fristen, dels overholder princippet om effektivitet ved bekæmpelsen af overtrædelser af de harmoniserede momsregler, dels opfylder proportionalitetskravene i overensstemmelse med Domstolens praksis.

Underskrifter