



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. balandžio 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apyvartos mokesčiai – Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema – Metinė apyvarta – Skirtingas požiūris į apmokestinamuosius asmenis – Nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias asmuo apmokestinamas PVM pavėluoto prašymo įregistruoti pateikimo atveju – Baudžiamasis pobūdis“

Byloje C-122/23

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2023 m. sausio 25 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. kovo 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

„Legafact“ EOOD

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai J. Passer ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mitova ir R. Stoyanov,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Drambozova ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: bulgarų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14, toliau – PVM direktyva), išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite* (Sofijos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės viešųjų pajamų agentūros direktorius, Bulgarija, toliau – *Direktor*) ir „Legafact“ EOOD ginčą dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, kuriame konstatuota šios įmonės pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skola.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 49 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Taikant bendras nuostatas ir siekiant glaudesnio suderinimo, valstybėms narėms turėtų būti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo įmonėms skirtas specialias schemas.“
- 4 PVM direktyvos 2 straipsnyje nurodyti sandoriai, kurie yra PVM objektas.
- 5 Šios direktyvos XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ yra 2 skyrius „Registravimasis“, jame yra 213 ir 214 straipsniai. Šios antraštinės dalies 7 skyriuje „Įvairios nuostatos“ yra 273 straipsnis.
- 6 Direktyvos 213 straipsnyje nustatyta:

„1) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis jų nustatytais sąlygomis.

2) Nepažeidžiant 1 dalies pirmos pastraipos, kiekvienas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, Bendrijos viduje įsigyjantis prekių, kurios nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, privalo pranešti, kad jis jas įsigyja, jei nebetenkinamos tame straipsnyje nurodytos sąlygos, kuriomis tokie sandoriai nėra PVM objektas.“

7 Šios direktyvos 214 straipsnis suformuluotas taip:

„1) Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

- a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;
 - b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes įsigyti Bendrijos viduje;
 - c) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, jų atitinkamoje teritorijoje įsigyjantis prekes Bendrijos viduje, skirtas vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla, ir vykdomus už tos teritorijos ribų;
 - d) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuriam jų atitinkamoje teritorijoje suteikiamos paslaugos, už kurias jis privalo sumokėti PVM pagal 196 straipsnį;
 - e) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs jų atitinkamoje teritorijoje, kuris kitos valstybės narės teritorijoje teikia paslaugas, už kurias PVM moka tik paslaugų gavėjas pagal 196 straipsnį.
- 2) Valstybės narės neturi registruoti tam tikrų apmokestinamųjų asmenų, vykdančių atsitiktinius sandorius, kaip nustatyta 12 straipsnyje.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

9 PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemos“ yra 1 skyrius „Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema“, jame yra 281–292 straipsniai.

10 Šios direktyvos 287 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą:

<...>

17) Bulgarija: 25 600 EUR;

<...>“

Bulgarijos teisė

- 11 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 96 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Bulgarijos teritorijoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kurio apmokestinamoji apyvarta buvo ne mažesnė kaip 50 000 [Bulgarijos levų (BGN)] per laikotarpį, neviršijantį 12 mėnesių iš eilės iki einamojo mėnesio, privalo pateikti registracijos deklaraciją pagal šį įstatymą per septynias dienas nuo mokestinio laikotarpio, per kurį jis pasiekė šią apyvartą, pabaigos. Jei apyvarta pasiekama per laikotarpį ne ilgesnį kaip du mėnesiai iš eilės, įskaitant einamąjį mėnesį, asmuo privalo pateikti deklaraciją per septynias dienas nuo tos dienos, kai apyvarta buvo pasiekta.“

- 12 ZDDS 102 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai pajamų tarnyba nustato, kad asmuo per nustatytą terminą neįvykdė pareigos pateikti prašymą įregistruoti, ji šį asmenį įregistruoja priimdama pranešimą apie įregistravimą, jei įvykdytos registravimo sąlygos.

2. 1 dalyje nurodytame pranešime nurodomas pareigos įsiregistruoti atsiradimo pagrindas ir data.

3. <...> Siekiant nustatyti asmens, kuris nepateikė registracijos deklaracijos per nustatytą terminą, nors privalėjo tai padaryti, mokesčio skolas, laikoma, kad jis turi prievolę sumokėti mokestį už jo atliktus apmokestinamus prekių tiekimus ir įsigijimą Bendrijos viduje, taip pat už jam suteiktas apmokestinamąsias paslaugas, už kurias mokestį turi sumokėti gavėjas:

1) <...> už laikotarpį, skaičiuojamą nuo termino, per kurį turėjo būti priimtas pranešimas apie įregistravimą, pabaigos, jei asmuo per nustatytą terminą pateikė registracijos deklaraciją, iki dienos, kurią pajamų tarnyba ją įregistravo;

2) <...> už laikotarpį nuo termino, per kurį turėjo būti priimtas pranešimas apie įregistravimą, pabaigos, jei asmuo per nustatytą terminą pateikė registracijos deklaraciją, iki tos dienos, kai nebeliko pagrindų registracijai.

4. <...> 96 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatytais atvejais, siekiant nustatyti asmens, kuris nepateikė registracijos deklaracijos per nustatytą terminą, nors privalėjo tai padaryti, mokesčio skolas, laikoma, kad jis turi prievolę sumokėti mokestį už apmokestinamuosius tiekimus, dėl kurių viršijama 50 000 BGN apmokestinamoji apyvarta, skaičiuojant nuo dienos, kai apyvarta buvo viršyta, iki tos dienos, kai mokesčių tarnyba ją įregistravo, arba iki tos dienos, kai nebelieka pagrindų registracijai. Mokestis mokamas už apmokestinamąjį tiekimą, dėl kurio viršijama apyvarta. Asmuo taip pat turi prievolę sumokėti mokestį už gautas apmokestinamąsias paslaugas, už kurias gavėjas turi mokėti mokestį, ir už per šį laikotarpį atliktus apmokestinamus įsigijimus Bendrijos viduje.

<...>“

13 ZDDS 178 straipsnyje numatyta:

„Pagal šį įstatymą apmokestinamajam asmeniui, kuris per šiame įstatyme nustatytą terminą nepateikė registracijos arba išregistravimo deklaracijos, nors turėjo tai padaryti, skiriama bauda (fiziniams asmenims, kurie nėra prekybininkai) arba piniginė sankcija (juridiniams asmenims ir individualia veikla besiverčiantiems asmenims) nuo 500 iki 5 000 BGN dydžio.“

14 ZDDS 180 straipsnis išdėstytas taip:

„1. <...> Įregistruotam asmeniui, kuris per šiame įstatyme nustatytą terminą neapskaičiavo mokesčio, nors turėjo tai padaryti, skiriama bauda (fiziniams asmenims, kurie nėra prekybininkai) arba piniginė sankcija (juridiniams asmenims ir individualia veikla besiverčiantiems asmenims), kurios suma atitinka neapskaičiuotą mokestį, bet ne mažesne nei 500 BGN. Pakartotinio pažeidimo atveju baudos ar piniginės sankcijos dydis yra dvigubai didesnis už neapskaičiuotą mokestį, tačiau negali būti mažesnis nei 1 000 BGN.

2. 1 dalis taip pat taikoma, kai asmuo neapskaičiavo mokesčio dėl to, kad nepateikė registracijos deklaracijos ir nebuvo įregistruotas per nustatytą terminą, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą.

3. <...> 1 dalyje nurodyto pažeidimo atveju, jei įregistruotas asmuo per šešis mėnesius nuo mėnesio, kurį turėjo būti apskaičiuotas mokestis, mokestį apskaičiavo, bauda arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, piniginė sankcija sudaro penkis procentus mokesčio, bet negali būti mažesnė nei 200 BGN, o pakartotinio pažeidimo atveju – nei 400 BGN.

4. <...> 1 dalyje nurodyto pažeidimo atveju, kai įregistruotas asmuo apskaičiavo mokestį pasibaigus 3 dalyje nurodytam terminui, bet ne vėliau kaip per 18 mėnesių nuo mėnesio, kurį turėjo būti apskaičiuotas mokestis, pabaigos, bauda arba, atsižvelgiant į konkretų atvejį, piniginė sankcija yra dešimt procentų mokesčio, tačiau negali būti mažesnė nei 400 BGN, o pakartotinio pažeidimo atveju – nei 800 BGN.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 *Legafact* vykdo verslo konsultacijų veiklą. Ši bendrovė iš pradžių nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja.
- 16 2018 m. rugpjūčio 21 d. ji išrašė keturias sąskaitas faktūras, kurių objektas buvo „atlygis pagal 2012 m. lapkričio 30 d. sutartį“, o bendra vertė – 114 708 BGN (apie 58 600 EUR), ir jos buvo įtrauktos į apskaitą kaip „pajamos už paslaugų pardavimą“.
- 17 2018 m. rugpjūčio 23 ir 24 d. *Legafact* išrašė dar dvi sąskaitas faktūras dėl to paties objekto, kurių bendra vertė – 57 004 BGN (apie 29 100 EUR), ir jos buvo įtrauktos į apskaitą tokiu pačiu būdu.
- 18 2018 m. rugsėjo 3 d. ši bendrovė pateikė privalomą PVM registracijos deklaraciją. 2018 m. rugsėjo 14 d. pajamų tarnyba išdavė jai privalomą pranešimą apie įregistravimą, pagal kurį ji buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja nuo 2018 m. rugsėjo 19 d.
- 19 Pajamų tarnyba nusprendė, kad išrašius vieną iš 2018 m. rugpjūčio 21 d. sąskaitų faktūrų 34 202 BGN (apie 17 500 EUR) sumai buvo viršyta 50 000 BGN (apie 25 600 EUR) apmokestinamosios apyvartos riba, kurią pasiekus privaloma įsiregistruoti kaip PVM mokėtojai, ir kad šią sąskaitą faktūrą atitinkantis tiekimas buvo apmokestintas pagal ZDDS 102 straipsnio 4 dalies antrą sakinį.

- 20 Ši tarnyba nusprendė, kad pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dalies antrą sakinį *Legafact* turėjo pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją per septynias dienas nuo tos dienos, kai jos apmokestinamoji apyvarta pasiekė šią ribą, t. y. ne vėliau kaip 2018 m. rugpjūčio 28 d., tačiau ji to nepadarė. Remdamasi ZDDS 102 straipsnio 4 dalimi ši tarnyba nusprendė, kad įmonė turėjo prievolę sumokėti PVM už apmokestinamuosius tiekimus, dėl kurių buvo viršyta 50 000 BGN (apie 25 600 EUR) apmokestinamoji apyvarta, nuo šio viršijimo dienos iki jos įregistravimo kaip PVM mokėtojos dienos.
- 21 Taigi 2019 m. gruodžio 27 d. pajamų tarnyba priėmė pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, jame nustatė *Legafact* 24 701,66 BGN (apie 12 600 EUR) dydžio PVM skolą ir 3 218,33 BGN (apie 1 650 EUR) palūkanų už šios bendrovės atliktus apmokestinamuosius tiekimus nuo 2018 m. rugpjūčio 21 d. iki jos įregistravimo kaip PVM mokėtojos dienos (toliau – nagrinėjamas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą).
- 22 2020 m. kovo 19 d. *Direktor* sprendimu patvirtinus nagrinėjamą pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, *Legafact* pateikė skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija).
- 23 2020 m. birželio 30 d. kitoje byloje *Konstitutsionen sad* (Konstitucinis Teismas, Bulgarija), gavęs *Visshia advokatski savet* (Advokatų asociacijos vyriausioji taryba, Bulgarija) prašymą, nusprendė, kad ZDDS 102 straipsnio 4 dalis atitinka Bulgarijos Konstituciją. Šis teismas nusprendė, kad ši nuostata tiek, kiek joje numatyta, jog PVM moka asmenys, kurie nėra įregistruoti kaip šio mokesčio mokėtojai ir už tai yra patys atsakingi, leidžia užtikrinti, kad į valstybės biudžetą bus surinktas mokeskis, kuris neteisėtai nebuvo nei apskaičiuotas, nei surinktas. Tokiu atveju prievolė sumokėti PVM yra ne sankcija ar baudmė, o žalos, padarytos biudžetui neteisėtai apmokestinamojo asmens veiksmais, atlyginimas.
- 24 2021 m. rugsėjo 23 d. sprendimu *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas) panaikino pagrindinėje byloje nagrinėjamą pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą ir nusprendė, kad jis buvo priimtas pažeidžiant taikytiną materialinę teisę, konkrečiau kalbant, Sąjungos teisę PVM srityje, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas 2015 m. liepos 9 d. Sprendime *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 Nepaisant 2020 m. birželio 30 d. *Konstitutsionen sad* (Konstitucinis Teismas) sprendimo, *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas) nusprendė, kad ZDDS 102 straipsnio 4 dalis yra baudžiamoji pobūdžio tuo atveju, kai pavėluotai pateikiama privaloma registracijos PVM tikslais deklaracija, ir kad sankcija, nustatyta taikant šią nuostatą, remiantis 2015 m. liepos 9 d. Sprendimu *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), gali būti skirta tik su sąlyga, kad laikomasi proporcingumo principo. Šis teismas nusprendė, kad atsižvelgiant į tai, jog nagrinėjamu atveju *Legafact* vėlavo pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją tik tris dienas ir kad pagrindinės bylos medžiagoje nėra įrodymų, patvirtinančių šios bendrovės sukčiavimą, jai skirta sankcija buvo neproporcinga.
- 26 *Direktor* pateikė kasacinį skundą dėl *Administrativen sad* sprendimo *Sofia grad* (Sofijos administracinis teismas) – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija).

- 27 Šis teismas patikslina, kad Bulgarijos teisės aktų leidėjas ZDDS 102 straipsnį priėmė siekdamas perkelti PVM direktyvos 213 ir 214 straipsnius, pagal kuriuos valstybės narės įpareigojamos imtis priemonių, būtinų užtikrinti, kad iš principo kiekvienas apmokestinamasis asmuo, jų atitinkamoje teritorijoje tiekiantis prekes ar teikiantis paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, būtų registruojamas atskiru kodu.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ZDDS 102 straipsnio 4 dalis, pagal kurią PVM apmokestinamas iš esmės neapmokestinamas tiekimas, kai tiekėjas neįvykdė pareigos per nustatytą terminą įsiregistruoti kaip šio mokesčio mokėtojas, nėra baudžiamojo pobūdžio, bet turi būti laikoma materialinės teisės norma, pagal kurią tokiu atveju netaikomas PVM direktyvos XII antraštinės dalies 1 skyriaus nuostatose numatytas smulkaus verslo įmonių neapmokestinimas ir atsiranda PVM skola.
- 29 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią, kiek tai susiję su neapmokestinimu pagal [PVM direktyvos] XII antraštinės dalies 1 skyrių, skirtingai vertinami apmokestinamieji asmenys atsižvelgiant į tai, kaip greitai jie pasiekia apyvartos ribą, nuo kurios privaloma įsiregistruoti kaip PVM mokėtoju, pažeidžiami Europos Sąjungos PVM bendros sistemos principai?
 2. Ar pagal [PVM direktyvą] draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią prekių tiekimo neapmokestinimas pagal Direktyvos 2006/112 XII antraštinės dalies 1 skyrių priklauso nuo to, ar prekių tiekėjas laiku įvykdė savo pareigą pateikti privalomą registracijos PVM tikslais deklaraciją?
 3. Kokiais su [PVM direktyvos] aiškinimu susijusiais kriterijais reikia vadovautis vertinant, ar nurodyta nacionalinės teisės nuostata, kurioje numatyta, kad per vėlai pateikus registracijos PVM tikslais deklaraciją atsiranda mokesčio skola, yra baudžiamojo pobūdžio?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 30 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias valstybė narė priėmė pagal minėtos direktyvos 287 straipsnį ir pagal kurias galimybė pasinaudoti šioje direktyvoje numatytu smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu PVM siejama su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, kurio metinė apyvarta arba apyvarta, apskaičiuota per du iš eilės einančius mėnesius, viršija šioje nuostatoje šiai valstybei narei nurodytą sumą, per nustatytą terminą turi pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją.
- 31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvą valstybėms narėms leidžiama smulkaus verslo įmonėms taikyti specialias schemas, kaip nurodyta šios direktyvos 49 konstatuojamojoje dalyje (šiuo klausimu žr. 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 30 punktą).

- 32 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos buvo priimtos taikant PVM direktyvos 287 straipsnio 17 punktą, pagal kurį Bulgarijos Respublikai leidžiama nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 25 600 eurų sumos atitinkmens Bulgarijos levais.
- 33 Pagal šias nuostatas apmokestinamieji asmenys privalo pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją per septynias dienas, apmokestinamųjų asmenų, pasiekusių 50 000 BGN apmokestinamosios apyvartos per dvylikos mėnesių laikotarpį, grupės atveju skaičiuojant nuo mokesčio laikotarpio, per kurį ši apyvarta buvo pasiekta, pabaigos, o apmokestinamųjų asmenų, kurie šią ribą pasiekė per du iš eilės mėnesius, grupės atveju – nuo tos dienos, kai ši apyvarta pasiekta.
- 34 Specialia smulkaus verslo įmonėms skirta schema, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, numatomas administravimo supaprastinimas, skirtas smulkaus verslo įmonių steigimui, veiklai ir konkurencingumui paskatinti, taip pat protingam santykiui tarp administracinių mokesčių kontrolės išlaidų ir tikėtinų mažų mokesčių pajamų išlaikyti (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *AJPF Caraș-Severin ir DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 35 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyva suteikia valstybėms narėms diskreciją dėl šios specialios schemos taikymo būdo.
- 36 Pareiga, kaip numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose, pagal kurią apmokestinamieji asmenys turi pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją, kai jų metinė apyvarta viršija PVM direktyvos 287 straipsnyje atitinkamai valstybei narei numatytą ribą, iš esmės patenka į šią diskreciją ir leidžia išlaikyti protingą santykį tarp administracinių mokesčių kontrolės išlaidų ir tikėtinų mažų mokesčių pajamų.
- 37 Kalbant apie momentą, kada atsiranda pareiga pateikti registracijos PVM tikslais deklaraciją, pažymėtina, kad šio sprendimo 33 punkte nurodytose nacionalinės teisės nuostatose įtvirtintas skirtingas dviejų apmokestinamųjų asmenų grupių, t. y. pirma, tų, kurie šią ribą pasiekia per dvylikos mėnesių laikotarpį, ir, antra, tų, kurie šią ribą pasiekia per du iš eilės einančius mėnesius, vertinimas. Šiuo atveju neginčijama, kad šiuo skirtingu vertinimu atsižvelgiama, be kita ko, į sezoninės veiklos ypatumus, kai apyvartos riba, nuo kurios atsiranda pareiga registruotis, pasiekama greičiau per trumpą laikotarpį.
- 38 Taigi minėtas skirtingas šių dviejų apmokestinamųjų asmenų grupių vertinimas, įtvirtintas pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose, iš principo taip pat patenka į diskreciją, kuri PVM direktyva suteikiama valstybėms narėms.
- 39 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias valstybė narė priėmė pagal minėtos direktyvos 287 straipsnį ir pagal kurias galimybė pasinaudoti šioje direktyvoje numatytu smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu PVM siejama su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, kurio metinė apyvarta arba apyvarta, apskaičiuota per du iš eilės einančius mėnesius, viršija šioje nuostatose šiai valstybei narei nurodytą sumą, per nustatytą terminą turi pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją.

Dėl trečiojo klausimo

- 40 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad apmokestinamajam asmeniui pažeidus pareigą laiku pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją šio sprendimo 39 punkte nurodytais atvejais atsiranda mokesčio skola.
- 41 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės turi teisę, siekdamos užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, savo atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose teisėtai numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos įsiregistruoti PVM mokėtojų registre nevykdymą, tačiau tokios sankcijos neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Tokiu atveju nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina, kad būtų užtikrintas tinkamas mokesčio surinkimas ir išvengta sukčiavimo, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkrečiai skirtos baudos sumą bei galimą sukčiavimą ar taikomų teisės aktų apėjimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neįsiregistravimą. Tie patys principai galioja palūkanoms, kurios, jei yra fiskalinių sankcijų pobūdžio, neturi būti per didelės, palyginti su apmokestinamojo asmens neįvykdytų pareigų sunkumu (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 51 ir 52 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 42 Siekiant įvertinti, ar nagrinėjama sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį siekiama ja nubausti, pobūdį, sunkumą ir sankcijos dydžio nustatymo taisyklės (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 43 Be to, primintina, kad pasirinkdamos sankcijas valstybės narės privalo laikytis veiksmingumo principo, pagal kurį reikalaujama numatyti veiksmingas ir atgrasomas sankcijas siekiant kovoti su suderintų taisyklių PVM srityje pažeidimais ir apsaugoti Sąjungos finansinius interesus (2023 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Nagrinėjamu atveju, viena vertus, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, pavėluoto prašymo įregistruoti pateikimo atveju apmokestinamieji asmenys, kurių metinė apyvarta viršija ribą, nuo kurios šio prašymo pateikimas yra privalomas, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas turi prievolę sumokėti PVM už apmokestinamuosius tiekimus, atliktus pasibaigus septynių dienų terminui, per kurį turėjo būti priimtas pranešimas apie įregistravimą, iki pajamų tarnybos atlikto jų įregistravimo dienos.
- 45 Šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo mokesčio laikotarpio, per kurį ši apyvarta buvo pasiekta, pabaigos.
- 46 Šiuo klausimu, kaip teisingai pažymėjo Europos Komisija, pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė nuostata negali būti laikoma sankcija, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 41–43 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nes ja siekiama tik susigrąžinti PVM už sandorius, įvykdytus per laikotarpį, per kurį šis mokeskis būtų buvęs nurodytas sąskaitoje faktūroje, jei apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą būtų įvykęs savo pareigą įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas.

- 47 Kita vertus, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat matyti, kad, kiek tai susiję su apmokestinamaisiais asmenimis, kurių apyvarta, apskaičiuota per dviejų iš eilės einančių mėnesių laikotarpį, viršija nagrinėjamą ribą, pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatyta, kad, jeigu nesilaikoma pareigos per septynias dienas pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją, šie apmokestinamieji asmenys laikomi asmenimis, turinčiais prievolę sumokėti PVM už apmokestinamuosius tiekimus, atliktus nuo dienos, kai apyvarta buvo viršyta, iki tos dienos, kai juos įregistravo pajamų tarnyba, arba iki tos dienos, kai nelieka registracijos pagrindų.
- 48 Šiems apmokestinamiesiems asmenims šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo tos dienos, kai ši apyvarta pasiekama.
- 49 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis kompetentingas aiškinti ir taikyti nacionalinę teisę, turi patikrinti, ar, kiek tai susiję su šio sprendimo 47 punkte nurodytais apmokestinamaisiais asmenimis, pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatyta sankcija, kaip ji suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 50 Šiuo tikslu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios teisės nuostatos atitinka, viena vertus, kovos su suderintų taisyklių PVM srityje pažeidimais veiksmingumo principą ir, kita vertus, proporcingumo reikalavimus pagal šio sprendimo 41–43 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad, apmokestinamajam asmeniui pažeidus pareigą per nustatytą terminą pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją, šio sprendimo 39 punkte nurodytais atvejais atsiranda mokesčio skola, su sąlyga, kad šios teisės nuostatos, jeigu ir tiek, kiek jos neapsiriboja PVM už sandorius, įvykdytus per laikotarpį, per kurį šis mokeskis būtų buvęs nurodytas sąskaitose faktūrose, jei apmokestinamasis asmuo būtų per nustatytą terminą įvykdyęs savo pareigą įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, susigrąžinimu, atitinka, viena vertus, kovos su suderintų taisyklių PVM srityje pažeidimais veiksmingumo principą ir, kita vertus, proporcingumo reikalavimus pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES,**

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurias valstybė narė priėmė pagal minėtos iš dalies pakeistos direktyvos 287 straipsnį ir pagal kurias galimybė pasinaudoti šioje direktyvoje numatytu smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) siejama su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, kurio metinė apyvarta arba apyvarta, apskaičiuota per du iš eilės einančius mėnesius, viršija šioje nuostatoje šiai valstybei narei nurodytą sumą, per nustatytą terminą turi pateikti prašymą įregistruoti kaip PVM mokėtoją.

2. Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2009/162,

turi būti aiškinama taip:

pagal ją nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad, apmokestinamajam asmeniui pažeidus pareigą per nustatytą terminą pateikti prašymą įregistruoti kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoją, šio sprendimo 39 punkte nurodytais atvejais atsiranda mokesčio skola, su sąlyga, kad šios teisės nuostatos, jeigu ir tiek, kiek jos neapsiriboja PVM už sandorius, įvykdytus per laikotarpį, per kurį šis mokestis būtų buvęs nurodytas sąskaitose faktūrose, jei apmokestinamasis asmuo būtų per nustatytą terminą įvykdęs savo pareigą įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, susigrąžinimu, atitinka, viena vertus, kovos su suderintų taisyklių PVM srityje pažeidimais veiksmingumo principą ir, kita vertus, proporcingumo reikalavimus pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Parašai.