



# Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 11. aprīlī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Apgrozījuma nodokļi – Īpašs režīms mazajiem uzņēmumiem – Apgrozījums gadā – Atšķirīga attieksme pret dažādiem nodokļa maksātājiem – Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru reģistrācijas pieteikuma novēlotas iesniegšanas gadījumā ir jāmaksā PVN – Sodošs raksturs

Lietā C-122/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu uz LESD 267. panta pamata, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniegusi ar 2023. gada 25. janvāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 1. martā, tiesvedībā

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

pret

***“Legafact” EOOD,***

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši J. Pasers [*J. Passer*] un M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerālvokāts: E. M. Kolins [A. M. Collins],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- Bulgārijas valdības vārdā – *T. Mitova* un *R. Stoyanov*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *D. Drambozova* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

\* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) – redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Sofijas direkcijas “Apstrīdēšana un prakse nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietās” direktors, Bulgārija; turpmāk tekstā – “Direkcija”) un “Legafact” EOOD attiecībā uz lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu, kurā konstatēts šā uzņēmuma nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) parāds.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 49. apsvērumā ir teikts:

“Dalībvalstīm būtu jāļauj turpināt piemērot īpašus režīmus mazajiem uzņēmumiem saskaņā ar kopējiem noteikumiem un ciešākas saskaņošanas nolūkā.”
- 4 Šīs direktīvas 2. pantā ir uzskaitīti darījumi, kas apliekami ar PVN.
- 5 Minētās direktīvas XI sadaļa “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” ietver 2. nodaļu “Identifikācija”, kurā ietilpst arī šīs direktīvas 213. un 214. pants. Šīs sadaļas 7. nodaļa “Dažādi noteikumi” ietver arī PVN direktīvas 273. pantu.
- 6 Saskaņā ar šīs direktīvas 213. pantu:

“1. Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

Atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem noteikumiem dalībvalstis ļauj par to paziņot elektroniski, kā arī var pieprasīt, ka tas jādara elektroniski.

2. Neskarot 1. punkta pirmo daļu, katra juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai katrs nodokļa maksātājs, kas veic tādu preču iegādi Kopienas iekšienē, par kuru saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, deklarē šādas iegādes, ja vairs nav izpildīti šajā pantā minētie nosacījumi šādu darījumu atbrīvošanai no PVN.”

7 Minētās direktīvas 214. pants ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

- a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādu preču piegādi vai tādu pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;
- b) ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš veic preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzliek PVN, kā arī ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš, veicot preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām uzliek nodokli, izmanto 3. panta 3. punktā minētās izvēles tiesības;
- c) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču iegādi Kopienas iekšienē tādu darījumu nolūkā, kuri saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā norādītajām darbībām un kurus viņš veic ārpus šīs teritorijas;
- d) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā saņem pakalpojumus, par ko tam saskaņā ar 196. pantu jāmaksā PVN;
- e) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic uzņēmējdarbību un sniedz pakalpojumus citas dalībvalsts teritorijā, par ko vienīgi pakalpojumu saņēmējam saskaņā ar 196. pantu jāmaksā PVN.

2. Dalībvalstis var neidentificēt dažus nodokļa maksātājus, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus.”

8 Šīs direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

9 PVN direktīvas XII sadaļa “Īpaši režīmi” ietver 1. nodaļu “Īpašs režīms mazajiem uzņēmumiem”, kurā ietilpst šīs direktīvas 281.–292. pants.

10 Minētās direktīvas 287. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

17) Bulgārija: 25 600 EUR;

[..].”

### ***Bulgārijas tiesības***

- 11 Saskaņā ar *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63) – redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), – 96. panta 1. punktu:

“Ikvienam Bulgārijas teritorijā reģistrētam nodokļa maksātājam, kura ar nodokli apliekamais apgrozījums laikposmā, kas nepārsniedz divpadsmit secīgus mēnešus pirms kārtējā mēneša, ir vismaz 50 000 [Bulgārijas levas (BGN)], septiņu dienu laikā pēc tā taksācijas perioda beigām, kurā tas ir sasniedzis šo apgrozījumu, ir jāiesniedz šajā likumā paredzētais reģistrācijas pieteikums. Ja tāds apgrozījums ir sasniegts laikposmā, kas nepārsniedz divus secīgus mēnešus, ieskaitot kārtējo mēnesi, šis pieteikums jāiesniedz septiņu dienu laikā no dienas, kad sasniegts tāds apgrozījums.”

- 12 ZDDS 102. pantā ir noteikts:

“1. Ja ieņēmumu dienests konstatē, ka paredzētajā termiņā persona nav izpildījusi pienākumu iesniegt reģistrācijas pieteikumu, tas to reģistrē, izdodot paziņojumu par reģistrāciju, ja vien ir izpildīti reģistrācijas nosacījumi.

2. Šā panta 1. punktā minētajā paziņojumā norāda reģistrēšanās pienākuma rašanās pamatu un datumu.

3. [..] Tādas personas nodokļu parādu konstatēšanas vajadzībām, kura paredzētajā termiņā nav iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, lai gan tai bija pienākums to darīt, ir uzskatāms, ka tai ir jāmaksā nodoklis par tās veiktajām ar nodokli apliekamajām piegādēm un iegādēm Kopienas teritorijā, kā arī par tās saņemtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, par kuriem nodoklis jāmaksā saņēmējam:

1) [..] par laikposmu no dienas, kad beidzās termiņš, kurā būtu bijis jāizdod paziņojums par reģistrāciju, ja persona paredzētajā termiņā būtu iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis;

2) [..] par laikposmu no dienas, kad beidzās termiņš, kurā būtu bijis jāizdod paziņojums par reģistrāciju, ja persona paredzētajā termiņā būtu iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, līdz dienai, kad vairs nepastāv iemesls tās reģistrēšanai.

4. [..] 96. panta 1. punkta otrajā teikumā minētajos gadījumos, lai konstatētu tās personas nodokļu parādus, kura paredzētajā termiņā nav iesniegusi reģistrācijas pieteikumu, lai gan tai bija pienākums to darīt, ir uzskatāms, ka tai ir jāmaksā nodoklis par tādām ar nodokli apliekamām piegādēm, kuras izraisa ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšņa 50 000 BGN pārsniegšanu, sākot no šā sliekšņa pārsniegšanas dienas, līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis, vai līdz dienai, kad vairs nepastāv iemesls reģistrēšanai. Par tādu ar nodokli apliekamu piegādi, kas izraisa apgrozījuma sliekšņa pārsniegšanu, ir maksājams nodoklis. Personai ir jāmaksā arī nodoklis par saņemtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, par kuriem nodokli maksā saņēmējs, un par šajā laikposmā veiktajām ar nodokli apliekamām iegādēm Kopienas teritorijā.

[..]”

13 ZDDS 178. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātāju šā likuma izpratnē, kurš šajā likumā paredzētajā termiņā nav iesniedzis reģistrācijas pieteikumu vai pieteikumu reģistrācijas izbeigšanai, lai gan tam bija pienākums to darīt, fiziskās personas, kas nav komersanti, soda ar sodanaudu, bet juridiskās personas un individuālos komersantus – ar naudas sodu 500 līdz 5000 BGN apmērā.”

14 ZDDS 180. pants ir formulēts šādi:

“1. [..] Reģistrētu personu, kas šajā likumā paredzētajā termiņā nav ieskaitījusi nodokli, lai gan tai bija pienākums to darīt, proti, fizisku personu, kura nav komersants, soda ar sodanaudu, bet juridisku personu un individuālo komersantu soda ar naudas sodu tādā apmērā, kas atbilst nesamaksātajam nodoklim, tomēr tas nevar būt mazāks par 500 BGN. Pārkāpuma atkārtošanās gadījumā sodanaudas vai naudas soda apmērs ir vienāds ar divkārtu nesamaksātā nodokļa summu, tomēr tas nevar būt mazāks par 1000 BGN.

2. Šā panta 1. punkts ir piemērojams arī tad, ja persona nodokli nav samaksājusi tādēļ, ka tā nebija iesniegusi reģistrācijas pieteikumu un tādēļ, ka paredzētajā termiņā tā nebija reģistrēta šā likuma izpratnē.

3. [..] Šā panta 1. punktā minētā pārkāpuma gadījumā, ja reģistrētā persona nodokli ir samaksājusi sešu mēnešu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā nodoklis būtu bijis jāsamaksā, attiecīgi sodanauda vai naudas sods ir vienāds ar 5 % no nodokļa, tomēr pārkāpuma atkārtošanās gadījumā tomēr tas nevar būt mazāks par attiecīgi 200 BGN vai 400 BGN.

4. [..] Šā panta 1. punktā minētā pārkāpuma gadījumā, ja reģistrētā persona nodokli ir samaksājusi pēc 3. punktā minētā termiņa beigām, bet ne vēlāk kā 18 mēnešus pēc tā mēneša beigām, kurā nodoklis būtu bijis jāsamaksā, attiecīgi sodanauda vai naudas sods ir vienāds ar 10 % no nodokļa, tomēr pārkāpuma atkārtošanās gadījumā tomēr tas nevar būt mazāks par attiecīgi 400 BGN vai 800 BGN.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

15 *Legafact* darbojas vadības konsultāciju jomā. Šī sabiedrība sākotnēji nebija reģistrēta kā PVN maksātāja.

16 2018. gada 21. augustā tā izrakstīja četrus rēķinus par “atlīdzību uz 2012. gada 30. novembra līguma pamata” kopumā par 114 708 BGN (aptuveni 58 600 EUR), kuri iegrāmatoti kā “ieņēmumi no pakalpojumu sniegšanas”.

17 2018. gada 23. un 24. augustā *Legafact* izrakstīja divus citus rēķinus ar to pašu priekšmetu kopumā par 57 004 BGN (aptuveni 29 100 EUR), kuri iegrāmatoti tādā pašā veidā.

18 2018. gada 3. septembrī šī sabiedrība iesniedza pieteikumu obligātajai reģistrēšanai par PVN maksātāju. Ieņēmumu dienests 2018. gada 14. septembrī tai izsniedza paziņojumu par obligāto reģistrāciju, kurā norādīts, ka tā par PVN maksātāju reģistrēta 2018. gada 19. septembrī.

- 19 Ieņēmumu dienests pauda uzskatu, ka līdz ar 2018. gada 21. augusta rēķina par 34 202 BGN (aptuveni 17 500 EUR) izdošanu ir pārsniegts ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšnis – 50 000 BGN (aptuveni 25 600 EUR), virs kura reģistrēšanās par PVN maksātāju ir obligāta, un ka piegāde, uz ko attiecas šis rēķins, uz ZDDS 102. panta 4. punkta otrā teikuma pamata ir jāapliek ar nodokli.
- 20 Šis dienests norādīja, ka septiņu dienu laikā no dienas, kad *Legafact* ar nodokli apliekamais apgrozījums sasniedza šo sliekšni, proti, vēlākais no 2018. gada 28. augusta, tai bija jāiesniedz pieteikums reģistrēšanai par PVN maksātāju atbilstoši ZDDS 96. panta 1. punkta otrajam teikumam, taču tā to nebija izdarījusi. Pamatojoties uz ZDDS 102. panta 4. punktu, minētais dienests atzina, ka šim uzņēmumam ir jāmaksā PVN par tādām ar nodokli apliekamajām piegādēm, līdz ar kurām ar nodokli apliekamais apgrozījums pārsniedza 50 000 BGN (aptuveni 25 600 EUR), sākot no šā pārsnieguma dienas, līdz datumam, kad tas reģistrēts kā PVN maksātājs.
- 21 Līdz ar to ieņēmumu dienests 2019. gada 27. decembrī pieņēma lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu, ar kuru tas konstatēja *Legafact* PVN nodokļa parādu 24 701,66 BGN (aptuveni 12 600 EUR) apmērā un procentus 3218,33 BGN (aptuveni 1650 EUR) apmērā par 2018. gada augusta taksācijas periodu saistībā ar šīs sabiedrības veiktajām ar nodokli apliekamajām piegādēm no 2018. gada 21. augusta līdz tās reģistrēšanai par PVN maksātāju (turpmāk tekstā – “aplūkojamais lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu”).
- 22 Tā kā aplūkojamais lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu ar Direkcijas 2020. gada 19. marta lēmumu tika atstāts negrozīts, *Legafact* šo lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu pārsūdzēja *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas administratīvā tiesa, Bulgārija).
- 23 *Konstitutsionen sad* (Konstitucionālā tiesa, Bulgārija) 2020. gada 30. jūnijā citā lietā, kurā bija vērsusies *Visshia advokatski savet* (Advokātu kolēģijas Augstākā padome, Bulgārija), nosprieda, ka ZDDS 102. panta 4. punkts atbilst Bulgārijas Konstitūcijai. Minētā tiesa atzina, ka šī tiesību norma, ciktāl tajā paredzēts, ka ar PVN apliek personas, kas nav reģistrējušās kā šā nodokļa maksātāji tādu iemeslu dēļ, par kuriem tās ir atbildīgas, dod iespēju nodrošināt, ka Valsts kase iekasē nodokli, kas – pretēji likuma prasībām – nav nedz uzlikts, nedz iekasēts. Šādā situācijā pienākums samaksāt PVN esot uzskatāms nevis par sankciju jeb sodu, bet gan par tāda kaitējuma atlīdzinājumu, ko Valsts kasei nodarījusi nodokļu maksātāja prettiesiskā rīcība.
- 24 Ar 2021. gada 23. septembra spriedumu *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas Administratīvā tiesa) atcēla pamatlietā aplūkojamo lēmumu par nodokļu apmēra precizēšanu, jo uzskatīja, ka tā izdošanā ir pārkāptas piemērojamās materiālo tiesību normas un, konkrētāk, Savienības tiesību akti PVN jomā, kurus Tiesa interpretējusi 2015. gada 9. jūlija spriedumā *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 Neatkarīgi no *Konstitutsionen sad* (Konstitucionālā tiesa) 2020. gada 30. jūnija sprieduma *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas Administratīvā tiesa) atzina: situācijā, kad novēloti iesniegts pieteikums obligātajai reģistrēšanai par PVN maksātāju, ZDDS 102. panta 4. punktam ir sodošs raksturs un saskaņā ar 2015. gada 9. jūlija spriedumu *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) šajā normā paredzēto sodu var piemērot vienīgi ar nosacījumu, ka tiek ievērots samērīguma princips. Pēdējā minētā tiesa atzina: ņemot vērā to, ka šajā gadījumā *Legafact* nokavējums pieteikuma reģistrēšanai par PVN maksātāju iesniegšanā bija tikai trīs dienas un ka pamatlietas materiālos nav informācijas, kas liecinātu par šīs sabiedrības rīcības krāpnieciskumu, tai piemērotā sankcija bija nesamērīga.

- 26 Direkcija par *Administrativen sad – Sofia grad* (Sofijas Administratīvā tiesa) spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesai – *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija).
- 27 Pēdējā minētā precizē, ka Bulgārijas likumdevējs *ZDDS* 102. pantu ir pieņēmis, lai transponētu PVN direktīvas 213. un 214. pantu, ar kuriem dalībvalstīm ir uzlikts pienākums veikt nepieciešamos pasākumus, lai principā katru nodokļa maksātāju, kas attiecīgās dalībvalsts teritorijā veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem ir atskaitāms nodoklis, identificētu ar individuālu numuru.
- 28 Iesniedzējtiesa uzskata, ka *ZDDS* 102. panta 4. punktam, kurā noteikts, ka par piegādi, kas principā ir atbrīvota no nodokļa, PVN tomēr ir jāmaksā, ja piegādātājs nav izpildījis pienākumu paredzētajā termiņā reģistrēties par šā nodokļa maksātāju, nav sodoša rakstura, bet tas ir uzskatāms par materiālo tiesību normu, kurā šādam gadījumam paredzēts, ka PVN direktīvas XII sadaļas 1. nodaļā mazajiem uzņēmumiem paredzētais atbrīvojums nav piemērojams un ka rodas PVN parāds.
- 29 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai valsts tiesiskais regulējums, kas [PVN direktīvas] XII sadaļas 1. nodaļā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa gadījumā paredz nevienlīdzīgu attieksmi pret nodokļa maksātājiem atkarībā no tā, cik ātri tie sasniedz apgrozījuma sliekšni obligātai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā, ir pretrunā Eiropas Savienības kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas principiem?
- 2) Vai [PVN direktīva] nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru [šīs direktīvas] XII sadaļas 1. nodaļā paredzētais piegādes atbrīvojums no nodokļa ir atkarīgs no tā, vai piegādātājs savlaicīgi ir izpildījis pienākumu pieteikties obligātajai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā?
- 3) Atbilstoši kādiem kritērijiem, kas izriet no [PVN direktīvas] interpretācijas, ir jāizvērtē, vai minētajam valsts tiesiskajam regulējumam, kas paredz nodokļu parāda rašanos gadījumā, ja pieteikums obligātai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā tiek iesniegts novēloti, ir sankcijas raksturs?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo un otro jautājumu*

- 30 Ar pirmo un otro jautājumu, kuri jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ko dalībvalsts pieņēmusi uz šīs direktīvas 287. panta pamata un saskaņā ar ko minētajā direktīvā mazajiem uzņēmumiem paredzētā atbrīvojuma no PVN izmantošana ir atkarīga no nosacījuma, ka nodokļa maksātājs, kura apgrozījums gadā vai divu secīgu mēnešu posmā pārsniedz šajā normā attiecībā uz šo dalībvalsti norādīto summu, paredzētā termiņā iesniedz pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju.

- 31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN direktīva ļauj dalībvalstīm attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem piemērot savus īpašus režīmus, kā teikts šīs direktīvas 49. apsvērumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 30. punkts).
- 32 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šajā gadījumā pamatlietā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums tika pieņemts uz PVN direktīvas 287. panta 17. punkta pamata, ar kuru Bulgārijas Republikai ir atļauts piešķirt atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru apgrozījums gadā nepārsniedz 25 600 EUR ekvivalentu Bulgārijas levās.
- 33 Saskaņā ar šo tiesisko regulējumu nodokļa maksātājiem ir pienākums iesniegt pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju, proti, septiņu dienu laikā no dienas, ko attiecībā uz to nodokļa maksātāju grupu, kuri ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšni – 50 000 BGN – sasniedz divpadsmit mēnešu posmā, sāk skaitīt no tā taksācijas perioda beigām, kurā šis sliekšnis tika pārsniegts, bet attiecībā uz to nodokļa maksātāju grupu, kas šo sliekšni pārsniedz divu secīgu mēnešu posmā, – no dienas, kurā tika sasniegts minētais apgrozījuma apmērs.
- 34 Mazajiem uzņēmumiem paredzētais īpašais režīms PVN direktīvas izpratnē ietver administratīvus atvieglojumus, kuru mērķis ir stiprināt mazo uzņēmumu veidošanu, darbību un konkurētspēju, kā arī saglabāt saprātīgu līdzsvaru starp administratīvo slogu, kas saistīts ar nodokļu kontroli, un sagaidāmajiem mazajiem nodokļu ieņēmumiem (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *AJPF Caraş-Severin* un *DGREP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 35 Šajā ziņā ir konstatējams, ka ar PVN direktīvu dalībvalstīm ir piešķirta rīcības brīvība attiecībā uz šā īpašā režīma piemērošanas veidu.
- 36 Tāds pienākums kā pamatlietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais, proti, ka nodokļa maksātājam ir jāiesniedz pieteikums reģistrēšanai par PVN maksātāju, ja tā apgrozījums gadā pārsniedz PVN direktīvas 287. pantā attiecībā uz konkrēto dalībvalsti paredzēto sliekšni, principā ietilpst šajā rīcības brīvībā un ļauj saglabāt samērīgu līdzsvaru starp administratīvo slogu, kas ir saistīts ar nodokļu kontroli, un sagaidāmajiem mazajiem nodokļu ieņēmumiem.
- 37 Attiecībā uz brīdi, kad rodas pienākums iesniegt pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju, ar šā sprieduma 33. punktā minēto valsts tiesisko regulējumu ir ieviesta atšķirība attieksmē pret divām nodokļa maksātāju grupām, proti, tiem, kuri aplūkojamo sliekšni sasniedz divpadsmit mēnešu laikā, no vienas puses, un tiem, kas to sasniedz divu secīgu mēnešu laikā, no otras puses. Šajā gadījumā nav strīda par to, ka šī atšķirība attieksmē citastarp ir balstīta uz sezonālās darbības īpatnībām, saistībā ar kurām apgrozījuma sliekšnis, kas izraisa pienākumu reģistrēties, isā laikposmā tiek sasniegts ātrāk.
- 38 Līdz ar to arī minētā atšķirība attieksmē, kas ieviesta ar pamatlietā aplūkojamo valsts tiesisko regulējumu, pret šīm divām nodokļa maksātāju grupām principā ietilpst rīcības brīvībā, kura dalībvalstīm piešķirta ar PVN direktīvu.
- 39 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu jāatbild šādi: PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kuru dalībvalsts pieņēmusi uz šīs direktīvas 287. panta pamata un saskaņā ar kuru tiesības uz minētajā direktīvā mazajiem uzņēmumiem paredzēto atbrīvojumu no PVN ir atkarīgas no nosacījuma, ka nodokļa



maksātājs, kura apgrozījums gadā vai divu secīgu mēnešu posmā pārsniedz šajā normā attiecībā uz šo dalībvalsti norādīto summu, paredzētā termiņā iesniedz pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju.

### ***Par trešo jautājumu***

- 40 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tad, ja nodokļa maksātājs kādā no šā sprieduma 39. punktā minētajiem gadījumiem nav izpildījis pienākumu paredzētajā termiņā iesniegt pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju, tam rodas nodokļa parāds.
- 41 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan attiecīgā dalībvalsts, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu, savos tiesību aktos citastarp var tiesiski pamatoti paredzēt atbilstīgas sankcijas, kuru nolūks ir krimināltiesiski sodīt par pienākuma reģistrēties par PVN maksātāju neievērošanu, šādas sankcijas tomēr nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šo mērķu sasniegšanai. Šajā ziņā valsts tiesai ir jāpārlicinās, vai sankcijas apmērs nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķus – nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu un novērst krāpšanu, ņemot vērā lietas apstākļus, tostarp konkrēti noteikto summu un eventuālo krāpšanu vai piemērojamo tiesību aktu neievērošanu, par ko vainojams nodokļa maksātājs, kuram ir uzlikts sods par neregistrēšanos. Šie paši principi ir spēkā attiecībā uz uzrēķiniem, kas, kaut arī tiem piemīt fiskālu sankciju raksturs, nedrīkst būt pārmērīgi salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja pienākumu neizpildes smagumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 51. un 52. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 42 Novērtējot, vai sods atbilst samērīguma principam, citastarp ir jāņem vērā pārkāpuma, par kuru paredzēts šis sods, raksturs un smagums, kā arī soda apmēra noteikšanas nosacījumi (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tāpat jāatgādina, ka, izvēloties sodus, dalībvalstīm ir jāievēro iedarbīguma princips, kas paredz ieviest iedarbīgus un atturošus sodus, lai cīnītos pret PVN jomā saskaņoto noteikumu pārkāpumiem un aizsargātu Savienības finanšu intereses (spriedums, 2023. gada 17. maijs, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Šajā gadījumā, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un Tiesai pieejamajiem lietas materiāliem, pirmkārt, reģistrācijas pieteikuma novēlotas iesniegšanas gadījumā nodokļa maksātājam, kura apgrozījums gadā pārsniedz sliekšni, virs kura šā pieteikuma iesniegšana ir obligāta, atbilstoši pamatlietā aplūkojamajam valsts tiesiskajam regulējumam ir jāmaksā PVN par tādām ar nodokli apliekamajām piegādēm, kas veiktas, sākot no septiņu dienu termiņa, kurā bija jāizdod paziņojums par reģistrāciju, beigām, līdz dienai, kad ieņēmumu dienests to reģistrējis.
- 45 Šā termiņa skaitījums sākas no tā taksācijas perioda beigām, kurā sasniegts šis apgrozījuma apmērs.
- 46 Šajā ziņā, kā pamatoti norādījusi Eiropas Komisija, pamatlietā aplūkojamā valsts tiesību norma nevar tikt uzskatīta par sodu šā sprieduma 41.–43. punktā minētās Tiesas judikatūras izpratnē, jo tās vienīgais mērķis ir atgūt PVN par darījumiem, kas veikti laikposmā, kurā šis nodoklis būtu bijis jāiekļauj rēķinā, ja nodokļa maksātājs paredzētajā termiņā būtu izpildījis savu pienākumu reģistrēties par PVN maksātāju.

- 47 Otrkārt, no iesniedzējtiesas nolēmuma un Tiesas pieejamajiem lietas materiāliem izriet arī tas, ka attiecībā uz nodokļa maksātāju, kura apgrozījums divu secīgu mēnešu posmā pārsniedz aplūkojamo sliekšni, pamatlietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka gadījumā, ja netiek ievērots pienākums septiņu dienu laikā iesniegt pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju, ir uzskatāms, ka šim nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN par tādām ar nodokli apliekamām piegādēm, kas veiktas laikposmā no dienas, kurā pārsniegts apgrozījuma sliekšnis, līdz dienai, kurā ieņēmumu dienests to reģistrējis, vai līdz dienai, kurā vairs nepastāv iemesls reģistrēšanai.
- 48 Attiecībā uz šo nodokļa maksātāju šā termiņa skaitījums sākas dienā, kurā sasniegts šis apgrozījuma sliekšnis.
- 49 Šajā ziņā valsts tiesai, kurai vienīgajai ir kompetence interpretēt un piemērot valsts tiesību normas, jāpārlicinās, vai attiecībā uz šā sprieduma 47. punktā minētajiem nodokļa maksātājiem pamatlietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts sods Tiesas judikatūras izpratnē.
- 50 Šajā nolūkā iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai šis tiesiskais regulējums, pirmkārt, atbilst cīņas pret PVN jomas saskaņoto noteikumu pārkāpumiem iedarbīguma principam un, otrkārt, vai tas atbilst samērīguma prasībām – atbilstoši šā sprieduma 41.–43. punktā minētajai Tiesas judikatūrai.
- 51 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto apsvērumu kopumu, uz trešo jautājumu jāatbild šādi: PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tad, ja nodokļa maksātājs kādā no šā sprieduma 39. punktā minētajiem gadījumiem nav izpildījis pienākumu paredzētajā termiņā iesniegt pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju, tam rodas nodokļa parāds, ja vien šis tiesiskais regulējums – ja un ciktāl tas neaprobežojas ar PVN atgūšanu par darījumiem, kas veikti laikposmā, kurā šis nodoklis būtu bijis iekļauts rēķinā, ja nodokļa maksātājs paredzētajā termiņā būtu izpildījis savu pienākumu reģistrēties par PVN maksātāju, – atbilst cīņas pret PVN jomas saskaņoto noteikumu pārkāpumiem iedarbīguma principam un Tiesas judikatūrā izklāstītajām samērīguma prasībām.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 52 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu – redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, –**

**ir jāinterpretē tādējādi, ka**

**tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kuru dalībvalsts ir pieņēmusi uz šīs direktīvas – ar grozījumiem – 287. panta pamata un saskaņā ar kuru tiesības uz minētajā direktīvā – ar grozījumiem – mazajiem uzņēmumiem paredzēto atbrīvojumu no PVN ir atkarīgas no nosacījuma, ka nodokļa maksātājs, kura apgrozījums gadā vai divu secīgu**

**mēnešu posmā pārsniedz šajā normā attiecībā uz šo dalībvalsti norādīto summu, paredzētā termiņā iesniedz pieteikumu reģistrēšanai par PVN maksātāju.**

**2) Direktīva 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2009/162,**

**ir jāinterpretē tādējādi, ka**

**tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tad, ja nodokļa maksātājs kādā no šā sprieduma rezolutīvās daļas 1. punktā minētajiem gadījumiem nav izpildījis pienākumu paredzētajā termiņā iesniegt pieteikumu reģistrēšanai par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāju, tam rodas nodokļa parāds, ja vien šis tiesiskais regulējums – ja un ciktāl tas neaprobežojas ar PVN atgūšanu par darījumiem, kas veikti laikposmā, kurā šis nodoklis būtu bijis iekļauts rēķinā, ja nodokļa maksātājs paredzētajā termiņā būtu izpildījis savu pienākumu reģistrēties par PVN maksātāju, – atbilst cīņas pret PVN jomas saskaņoto noteikumu pārkāpumiem iedarbīguma principam un Tiesas judikatūrā izklāstītajām samērīguma prasībām.**

[Paraksti]