

Asia C-122/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

1.3.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

25.1.2023

Kassaatiovalittaja:

Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Kassaatiomenettelyn vastapuoli:

Legafact EOOD

Pääasian kohde

Kassaatiovalitus koskee Administrativen sad Sofia-gradin (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) antamaa tuomiota, jolla Legafact EOOD:n (jäljempänä kassaatiomenettelyn vastapuoli tai yhtiö) nostaman kanteen perusteella kumottiin Teritorialna direksia grad Sofia na Natsionalnata agentsia po prihoditen (kansallisen veroviranomaisen Sofian alueviranomaisen) veroviranomaisten tekemä maksuunpanopäätös (jäljempänä maksuunpanopäätös).

Maksuunpanopäätöksellä kassaatiomenettelyn vastapuoli määrättiin maksamaan 24 701,66 BGN arvonlisäveroa pääsaatavana ja 3 218,33 BGN korkoina, koska se oli toimittanut hakemuksen siitä, että se rekisteröitäisiin arvonlisäverovelvolliseksi sen rekisteröitymisvelvollisuuden mukaisesti, kolme päivää myöhässä.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedustelee, soveltuuko kansallinen säännös, jonka nojalla maksuunpanopäätös tehtiin ja jonka mukaan verovelka syntyy, jos verovelvollinen hakee myöhässä arvonlisäverovelvolliseksi

rekisteröimistään tilanteessa, jossa sillä on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, yhteen Euroopan unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän lähtökohtien kanssa.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedusteleo lisäksi, minkä kriteerien mukaan on ratkaistava, onko kyseistä säännöstä pidettävä seuraamusluonteisena.

Ennakkoratkaisupyyntöön kohde ja oikeusperusta

Ennakkoratkaisupyyntö esitetään SEUT 267 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla ja se koskee yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ja erityisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) XII osaston 1 lukua.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko kansallinen säännöstö, jonka nojalla yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112 XII osaston 1 luvussa tarkoitettun verovapautuksen osalta verovelvollisia kohdellaan eri tavalla sen mukaan, kuinka nopeasti niiden liikevaihto saavuttaa rajan, jonka ylittyessä niiden edellytetään rekisteröityvän arvonlisäverovelvolliseksi, ristiriidassa Euroopan unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän lähtökohtien kanssa?
- 2) Onko direktiivi 2006/112 esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan se, onko luovutus vapautettu verosta direktiivin 2006/112 XII osaston 1 luvun nojalla, riippuu siitä, onko luovutuksen suorittaja täyttänyt määräajassa lakisääteisen velvollisuutensa hakea arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä?
- 3) Minkä arvonlisäverodirektiivin tulkintaan perustuvien kriteerien mukaan on ratkaistava, onko mainittua säännöstöä, jonka mukaan verovelka syntyy, jos verovelvollinen toimittaa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä koskevan hakemuksen myöhässä tilanteessa, jossa sillä on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, pidettävä seuraamusluonteisena?

Unionin oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö, joihin on viitattu

Euroopan unionin perusoikeuskirja, 50 artikla;

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 213, 214 ja 282 artikla, 287 artiklan 17 alakohta, 288, 289, 290 ja 291 artikla;

Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458;

Tuomio 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 44 kohta;

Tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 50 kohta;

Tuomio 23.4.2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267;

Tuomio 9.7.2015, Salomie und Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454;

Tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 49 kohta.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Bulgarian tasavallan perustuslaki (Konstitutsia na Republika Bulgaria), 5 §:n 4 mom., 17 §:n 3 mom., 19 §:n 2 mom. ja 60 §:n 1 mom.;

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), 67 ja 74 §, 96 §:n 1 ja 2 mom., 102, 178 ja 180 §;

Verotus- ja sosiaaliturva-asioissa sovellettavasta menettelystä annettu laki (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks), 175 §;

Verojen, maksujen ja muiden vastaavien valtion saatavien koroista annettu laki (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania), 1 §:n 1 mom.

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kassaatiomenettelyn vastapuoli on yhtiö, joka tarjoaa yritysneuvontapalveluja ja joka ei aluksi rekisteröitynyt verovelvolliseksi arvonlisäverolain nojalla. Yhtiö laati 21.8.2018 neljä laskua, joiden kuvauksena oli ”korvaus 30.11.2012 tehdyn sopimuksen perusteella” ja joiden määrät olivat 28 502 BGN, 34 202 BGN, 28 502 BGN ja 28 502 BGN, ja 23. ja 24.8.2018 se laati kaksi muuta laskua, joiden kuvaus oli samanlainen ja jotka koskivat yhteensä 57 004 BGN maksua. On riidatonta, että laskuissa tarkoitetut luovutukset liittyvät kassaatiomenettelyn vastapuolen itsenäisesti harjoittamaan liiketoimintaan.
- 2 Kassaatiomenettelyn vastapuoli toimitti 3.9.2018 hakemuksen, joka koski sen rekisteröimistä arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäverolain nojalla sillä olevan velvollisuuden mukaisesti, ja sen rekisteröimisestä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisvelvollisuuden nojalla tehtiin 14.9. päätös, jonka mukaan yhtiö merkittiin arvonlisäverolain nojalla arvonlisäverovelvollisten rekisteriin 19.9.2018 alkavin vaikutuksin. Kassaatiomenettelyn vastapuoli ei vaatinut rekisteröimistä koskevan hakemuksen toimittamisen yhteydessä tai myöhemmin sellaisen arvonlisäveron vähennystä, jonka se oli suorittanut ennen sen rekisteröimistä arvonlisäverovelvolliseksi.

- 3 Veroviranomaiset katsoivat, että kassaatiomenettelyn vastapuolen liikevaihto oli ylittänyt 50 000 BGN:n suuruisen rekisteröitymisvelvollisuusrajan, kun yhtiö laati toisen 21.8.2018 laatimistaan laskuista. Arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin toisen virkkeen mukaan (sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa) kyseinen luovutus on verollinen.
- 4 Veroviranomaiset katsoivat, että arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentin toisen virkkeen (sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa) nojalla kassaatiomenettelyn vastapuolen olisi pitänyt toimittaa rekisteröimistä koskeva hakemus seitsemän päivän kuluessa päivästä, jona sen liikevaihto oli saavuttanut kyseisen rajan, eli viimeistään 28.8.2018, eikä se ollut toiminut näin. Arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin nojalla ne päättivät, että kassaatiomenettelyn vastapuolen oli suoritettava arvonlisäveroa verollisista luovutuksista, joilla sen liikevaihto ylitti 50 000 BGN:n suuruisen verovelvollisuusrajan, siitä päivästä alkaen, jona kyseinen liikevaihtoraja ylittyi, siihen päivään asti, jona yhtiö rekisteröityi verovelvolliseksi.
- 5 Maksuunpanopäätöksellä kassaatiomenettelyn vastapuoli määrättiin maksamaan 24 701,66 BGN arvonlisäveroa pääsaatavana ja 3 218,33 BGN korkoina elokuun 2018 verokaudelta verollisista luovutuksista, jotka se oli laskuttanut ajanjaksolla, joka alkoi 21.8.2018, jona päivänä sen liikevaihto ylitti rajan, jonka saavuttamisen perusteella arvonlisäverolaissa säädetty rekisteröitymisvelvollisuus syntyy, ja päättyi päivänä, jona se tosiasiallisesti rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi kyseisen lain nojalla, mukaan lukien 21.8.2018 laskutetusta luovutuksesta. Veroviranomaiset laskivat veron perusteen 123 508,34 BGN laskemalla yhteen määrät, jotka oli laskutettu toisella, kolmannella ja neljännellä 21.8.2018 laaditulla laskulla ja 23. ja 24.8.2018 laadituilla laskuilla.
- 6 Näillä perusteilla maksuunpanopäätös, jonka yhtiö riitautti, vahvistettiin hallinnollisessa menettelyssä. Kyseisen menettelyn jälkeen kassaatiomenettelyn vastapuoli nosti kanteen Administrativen sad Sofia-gradissa, joka käsitteli asiaa ensimmäisenä oikeusasteena ja kumosi maksuunpanopäätöksen.
- 7 Administrativen sad Sofia-grad katsoi, että maksuunpanopäätös oli ristiriidassa sovellettavan aineellisen lainsäädännön ja erityisesti välillistä arvonlisäverotusta koskevan unionin oikeuden kanssa, sellaisena kuin tätä oikeutta on tulkittu Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja erityisesti tuomiossa C-183/14. Lisäksi se katsoi, että arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentissa säädettyä on pidettävä seuraamusluonteisena tilanteessa, jossa verovelvollinen toimittaa myöhässä hakemuksen, joka koskee sen rekisteröimistä arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäverolain nojalla sillä olevan velvollisuuden mukaisesti, ja että valtio voi – kuten tuomion C-183/14 perusteluista ilmenee – määrätä tällaisen seuraamuksen vain siinä tapauksessa, että seuraamus on oikeasuhteinen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan sitä, että verovelvollinen on toimittanut rekisteröimistä koskevan hakemuksen tilanteessa, jossa sillä on ollut rekisteröitymisvelvollisuus, vain kolme päivää myöhässä, ei voida pitää vakavana lain rikkomisena. Koska asiassa ei ollut tullut esiin tietoja, jotka viittaisivat kassaatiomenettelyn

vastapuolen tarkoitukseen tehdä veropetos, määrättyä seuraamusta oli pidettävä kohtuuttomana ja näin ollen maksuunpanopäätös, jolla yhtiö määrättiin maksamaan arvonnäverovelka korkoineen, oli lainvastainen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 8 Kassaatiovalittaja väittää ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa, että arvonnäverolain 102 §:n 4 momentin nojalla arvonnävero on kannettava paitsi verollisesta luovutuksesta, jolla liikevaihto ylittää rajan, jonka ylittämisen perusteella verovelvollisen on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi arvonnäverolain nojalla, myös verollisista luovutuksista siitä päivästä lukien, jona liikevaihtoraja ylittyi, aina siihen päivään asti, jona henkilö on rekisteröitynyt verovelvolliseksi. Administrativen sad Sofia-gradin tuomiossa ei siis erotella toisistaan velvollisuutta kantaa vero verollisesta luovutuksesta ja hallintorikosoikeudellista seuraamusta hallinto-oikeudellisesta rikkomuksesta, jollaisena on pidettävä sitä, että verovelvollinen toimittaa rekisteröimistä koskevan hakemuksensa myöhässä. Tässä asiassa verovelvolliselle ei ole määrätty seuraamusta (hallinnollista seuraamusta koskeva menettely lopetettiin, koska kyse oli niin pienistä rahamääristä) vaan maksuunpanopäätöksellä on määrätty maksettavaksi aineellisoikeudelliseen verosäännökseen perustuva saatava.
- 9 Kassaatiomenettelyn vastapuoli katsoo päinvastoin, että arvonnäverolain 102 §:n 4 momenttia on pidettävä sellaisena syrjivänä oikeusperustana verojen määräämiselle, joka on ristiriidassa Euroopan unionin arvonnäverojärjestelmän perusteisiin kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Sen mukaan asiassa on otettava huomioon, että kassaatiomenettelyn vastapuoli haki itse, tosin muutamaa päivää myöhässä, arvonnäverolain mukaista verovelvolliseksi rekisteröimistä. Kyseisen säännöksen tarkoituksena on määrätä veroa maksettavaksi mahdollisimman suuresta osasta kausiluonteisten yritysten liikevaihdosta, sillä niiden liikevaihto ylittää nopeammin raja-arvon, jonka ylittämisen perusteella yrityksillä on velvollisuus rekisteröityä arvonnäverovelvollisiksi. Jos kassaatiomenettelyn vastapuoli olisi hakenut rekisteröimistä määräajassa, sille ei olisi määrätty maksettavaksi veroja tai korkoja; tämä on ristiriidassa arvonnäverodirektiivin kanssa. Tuomiossaan C-111/14 ja tuomiossaan C-284/11 unionin tuomioistuin on katsonut, että jos asiassa ei ole tullut esiin tietoja, jotka viittaisivat verovelvollisen, joka on toiminut vilpittömän mielin, tekemään veropetokseen, arvonnävero ei voida määrätä maksettavaksi.

Bulgarian tasavallan Konstitutsioneen sadin (perustuslakituomioistuimien) 30.6.2020 antama tuomio nro 8, joka koskee sitä, soveltuuko arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentti (sellaisena kuin se on voimassa 1.1.2018 alkaen) yhteen Bulgarian tasavallan perustuslain kanssa

- 10 Konstitutsioneen sad antoi 30.6.2020 tuomion, jolla se ratkaisi Vissh advokatski savetin (ylin asianajajaneuvosto, Bulgaria) vaatimuksen siitä, että arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentti on todettava perustuslain vastaiseksi.

Konstitutsioneen sad viittasi aiempaan oikeuskäytäntöön ja totesi, että perustuslaissa säädettyä yhdenvertaisuutta lain edessä koskevaa periaatetta ei loukata säätämällä saman oikeuden tai velvollisuuden osalta erilaisesta kohtelusta, kunhan erilainen kohtelu perustuu kriteeriin, jonka kaikki tietyn ryhmän jäsenet täyttävät. Kyseisen tuomioistuimen mukaan riidanalaisessa säännöksessä säädetään, että valtion talousarvioon on maksettava vero, jota lainvastaisen menettelyn vuoksi ei ole laskutettu eikä suoritettu valtiolle, sillä siinä säädetään myös sellaisten henkilöiden verovelvollisuudesta, jotka heidän vastuullaan olevasta syystä eivät ole rekisteröityneet lain edellyttämällä tavalla. Se, että lainsäätäjät luovat samanlaiset oikeudelliset edellytykset tietyille taloudelliselle toiminnalle, ei tarkoita, että kaikkiin kyseistä taloudellista toimintaa harjoittaviin tahoihin on sovellettava samoja verosääntöjä. Kun henkilöt eivät täytä velvollisuuttaan rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi ja tekevät luovutuksia kantamatta niistä veroja, jotka ohjattaisiin valtion talousarvioon, kyseisten henkilöiden, jotka eivät ole rekisteröityneet verovelvollisiksi määräajassa, taloudellinen tilanne on parempi kuin henkilöiden, jotka ovat noudattaneet lakia ja hakeneet rekisteröimistä määräajassa.

- 11 Konstitutsioneen sad pitää myös perusteettomana väitettä siitä, että niiden verollisten luovutusten, joilla ylitettiin raja, jonka ylittämisen perusteella rekisteröitymisvelvollisuus syntyy, verollisuutta on pidettävä uutena seuraamuksena. Velvollisuus maksaa vero verollisen luovutuksen perusteella perustuu vero-oikeudelliseen suhteeseen, joka on syntynyt ja jossa on niin, että henkilön, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa, liikevaihto on saavuttanut tietyn rajan. Kyseinen velvollisuus perustuu verotettavaan tapahtumaan ja velvollisuuteen suorittaa veroja, kun taas hallintorikos oikeudellinen vastuu, joka syntyy sen perusteella, että verovelvollinen on tehnyt hallinto-oikeudellisen rikkomuksen, syntyy arvonlisäverolain 26 luvun ja hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista annetun lain (Zakon za administrativnite narushenia i nakazania) perusteella. Käsiteltävässä asiassa kyse ei ole rangaistuksesta tai seuraamuksesta vaan sellaisen vahingon korvaamisesta, joka on syntynyt, koska henkilö on menetellyt oikeudellisen velvoitteensa vastaisesti. Verotettava tapahtuma on tapahtunut siitä riippumatta, onko verovelvollinen toimittanut verovelvolliseksi rekisteröimistä koskevaa hakemusta.

- 12 Konstitutsioneen sad toteaa, ettei sillä ole toimivaltaa ottaa kantaa Vissh advokatski savetin väitteisiin siltä osin kuin niissä esitetään, että kyseinen säännös ei sovellu yhteen unionin oikeuden kanssa.

- 13 Konstitutsioneen sadin 30.6.2020 antaman tuomion allekirjoittajina oli kaksi tuomaria, jotka esittivät eriävän mielipiteen. Kyseisten tuomarien mukaan se, että luovutuksesta, jolla verollisen liikevaihdon raja ylitetään, tulee verollinen luovutus, on perustuslain vastaista, koska hallinnollisesta rikkomuksesta – mistä voidaan katsoa olevan kyse siinä, että verovelvollinen laiminlyö arvonlisäverolain mukaisen velvollisuutensa hakea verovelvolliseksi rekisteröimistä – tulee verotettava tapahtuma (joka taas ei sovi yhteen perustuslain kanssa). Lisäksi kyse on ylimääräisestä rangaistuksesta, koska arvonlisäverolain 178 §:ssä säädetään, että rekisteröintihakemuksen esittämistä koskevan velvollisuuden laiminlyönnin perusteella on määrättävä hallinnollinen seuraamus. Tätä on pidettävä myös *non bis in idem* -säännön vastaisena, ja Konstitutsioneen sadin oikeuskäytännössä kyseisen säännön on todettu olevan osa oikeusvaltioperiaatetta.

Lyhyt kuvaus ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 14 Arvonlisäverolain 102 § on osa sen 9 lukua ("Rekisteröityminen"). Sillä on pantu kansallisesti täytäntöön Bulgarian arvonlisäverodirektiivin 213 ja 214 artiklan mukaiset velvollisuudet; mainituissa artikloissa säädetään jäsenvaltioiden velvollisuudesta toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, jotta tiettyihin ryhmiin kuuluvilla henkilöillä on aina yksilöllinen tunniste. Arvonlisäverolain 102 §:n osalta tuli 1.1.2018 voimaan muutos, jolla muutettiin arvonlisäverodirektiivin XII osaston ("Pienten yritysten erityisjärjestelmä") mukaisten verovapautusten ajankohtaa ja edellytyksiä tietyn henkilöryhmän osalta.
- 15 Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat myöntää verovapautuksen verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto jää alle direktiivissä ja kansallisessa lainsäädännössä määritellyn ylärajan. Bulgaria on lähtökohtaisesti käyttänyt tätä mahdollisuutta (arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) ja vapauttanut verosta pääasiassa merkityksellisenä ajankohtana voimassa olleen sääntelyn mukaan sellaisten verovelvollisten luovutukset, joiden verollinen liikevaihto oli meneillään olevaa kuukautta edeltävän 12 kuukauden aikana 50 000 BGN tai [vähemmän]. Samalla Bulgaria on arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentissa (sellaisena kuin sitä sovelletaan 1.1.2018 alkaen), luettuna yhdessä lain 96 §:n 1 momentin toisen virkkeen kanssa, lyhentänyt kyseistä ajanjaksoa tiettyyn ryhmään kuuluvien henkilöiden osalta ja muuttanut vapautuksen edellytyksiä. Mainitussa säännöksessä säädetään verollisen luovutuksen suorittajan velvollisuudesta kantaa ja suorittaa vero niistä luovutuksista, joilla verovelvollisen liikevaihto ylittää 50 000 BGN:n suuruisen verovelvollisuusrajan, mukaan lukien luovutuksesta, jolla liikevaihtoraja ylitetään, mikäli verovelvollinen ei hae rekisteröimistä säädettyssä määrääjässä.
- 16 Kun Bulgarian lainsäätäjät lisäsi arvonlisäverolain 96 §:n 1 momenttiin sen toisen virkkeen (joka tuli voimaan 1.1.2018), se päätti lähinnä kohdella verovelvollisia, jotka saavuttavat verollisen liikevaihdon rajan korkeintaan kahden peräkkäisen kuukauden pituisella ajanjaksolla, erilaisella tavalla siten, että niiden edellytetään

toimittavan rekisteröimistä koskevan hakemuksen seitsemän päivän kuluessa päivästä, jona ne saavuttavat kyseisen liikevaihdon määrän. Tässä yhteydessä säädetään, että luovutus, jolla verovelvollisen liikevaihto ylittää mainitun rajan, on verollinen, jos verovelvollinen ei noudata seitsemän päivän pituista määräaikaa.

- 17 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tulkitsee, että arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä rajoituksista, jotka olisivat esteenä tällaisella erilaiselle kohtelulle, koska arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä lisärajoituksista jäsenvaltioiden oikeuteen myöntää verovapautus verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto ei ylitä kansallisessa lainsäädännössä säädettyä ylärajaa.

Arvonlisäverolain 96 §:n 1 momentin ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä säädetään erilaisista tilanteista, joten sitä, että verovelvollisia kohdellaan eri tavalla, voidaan perustella. Tämä on todettu nimenomaisesti Konstitutsionen sadin 30.6.2020 antaman tuomion perusteluissa.

Jäsenvaltioilla on toimivalta päättää, onko luovutus, jonka suorittamisen perusteella verollisen liikevaihdon raja ylittyy, vapautettu verosta, kun kyseinen raja ylitetään pidemmällä eli meneillään olevaa kuukautta edeltävän 12 kuukauden pituisella ajanjaksolla, ja tästä syystä arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1 luvussa ei säädetä rajoituksista.

Toisaalta henkilö, joka on hakenut rekisteröimistä määräajassa, ja henkilö, joka ei ole toiminut näin, eivät ole myöskään arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentissa tarkoitettujen tilanteiden osalta samassa tilanteessa. Ensin mainittu on asianmukaisesti täyttänyt velvollisuutensa hakea rekisteröimistä ja ilmoittanut verovelvollisuudestaan, kun taas viimeksi mainittu ei ole toiminut näin. Ensin mainittu on vapautettu velvollisuudesta suorittaa veroa luovutuksesta, jolla ylitetään raja, jonka ylittymisen perusteella verovelvollisella on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, ja viimeksi mainittu ei. Verosta vapauttamisesta päättäminen kuuluu niin ikään jäsenvaltion toimivaltaan, joten arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1 luvussa ei säädetä rajoituksista myöskään tältä osin.

Näiden seikkojen perusteella Konstitutsionen sad on hylännyt arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin perustuslain vastaiseksi toteamista koskevan vaatimuksen, jonka mukaan mainitussa säännöksessä säädetty ei sovi yhteen Bulgarian perustuslain 6 §:n 2 momentin, 19 §:n 2 momentin ja 60 §:n 1 momentin kanssa.

- 18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää kuitenkin edelleen kiistanalaisena sitä, soveltuuko mainittu kansallinen säännöstö yhteen unionin oikeuden ja erityisesti arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen säännösten ja periaatteiden kanssa, varsinkin, kun Konstitutsionen sad ei ottanut kantaa arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentin perustuslain vastaiseksi toteamista koskevassa vaatimuksessa esitettyyn tätä koskevaan väitteeseen ja kun kyseisen tuomioistuimen ratkaisusta esitettiin eriävä mielipide.

- 19 Arvonlisäverodirektiivissä ei nimenomaisesti säädetä seuraamusjärjestelmästä, jota sovellettaisiin, kun direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädettyjä velvollisuuksia laiminlyödään. Vakiintuneen oikeuskäytännön ja erityisesti tuomiossa C-263/11 ja tuomiossa C-424/12 todetun mukaan on niin, että koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä sille, että kansallinen lainsäätävä päättää, että kun verovelvollinen saavuttaa verollisen liikevaihdon rajan nopeammin eikä hae verovelvolliseksi rekisteröimistä säädettyssä määräajassa, luovutus, jolla liikevaihtoraja ylittyi, ei ole vapautettu arvonlisäverosta, tai että kansallinen lainsäätävä säätää lyhyemmästä määräajasta lakisääteisen velvoitteen nojalla verovelvolliseksi rekisteröimistä koskevan hakemuksen toimittamiselle. Säännökset, joiden nojalla tällainen verovapautus myönnetään tai evätään, ovat aineellisoikeudellisia verosäännöksiä, joissa verovelvolliselle asetetaan velvollisuus kantaa arvonlisäveroa verollisista suorituksista tai vapautetaan se tästä velvollisuudestaan, eikä niitä voida pitää seuraamussäännöksinä, joiden perusteella hallinnollinen rikkomus todetaan.

Lähtökohtaisesti sitä, että verovelvollinen ei hae velvollisuutensa mukaisesti verovelvolliseksi rekisteröimistä, kun velvollisuuden edellytykset täyttyvät, on pidettävä sekä rekisteröitymisen jälkeisten liiketoimien että – kuten muutetussa säännöksessä, josta tässä asiassa on kyse, säädetään – sen liiketoimen verollisuuden salaamisena, jolla verovelvollisen liikevaihto ylittää verollisen liikevaihdon rajan (ks. vastaavasti tuomio asiassa C-576/15).

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että ei ole syytä tulkita, että kun maksuunpanopäätöksellä on määrätty suoritettavaksi tietyt saatavat, sillä olisi määrätty seuraamuksesta sen perusteella, että verovelvollinen on laiminlyönyt velvollisuutensa hakea rekisteröimistä määräajassa. Näin on siksi, että maksuunpanopäätöksellä on määrätty maksettavaksi pääsaatava sen arvonlisäverovelan suuruisena, joka verollisen luovutuksen suorittajan on kannettava luovutuksesta, jolla on yhteys sen itsenäisesti harjoittamaan liiketoimintaan. Luovutuksen suorittaja on saanut kyseisen määrän ostajalta osana luovutuksen hintaa.

Arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentissa säädetyn nojalla on nimittäin niin, että kyseinen luovutus on vapautettu verosta, jos rekisteröimistä koskeva hakemus esitetään määräajassa, mutta luovutus on verollinen, jos kyseinen velvollisuus laiminlyödään. Tässä on kuitenkin kyse lainsäätäjän yksiselitteisestä tahdosta säätää yhdenlainen luovutus verolliseksi ja toinen verosta vapautetuksi, kuten Konstitutsionen sadin 30.6.2020 annetussa ratkaisussa on todettu.

Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentissa säädetty ei ole seuraamusluonteinen vaan

aineellisoikeudellinen verosäännös, jossa säädetään luovutus verolliseksi sillä perusteella, että siihen ei voida soveltaa arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1 luvussa tarkoitettua verovapautusta. Seuraamusluonteisina on pidettävä arvonlisäverolain 178 ja 180 §:ää, joissa säädetään hallintorikosoikeudellisesta vastuusta siinä tapauksessa, että verovelvollinen ei hae verovelvolliseksi rekisteröimistä tai kanna veroa säädetyssä määräajassa. Pääasiassa hallinnollista seuraamusta koskeva menettely kuitenkin lopetettiin, koska kyse oli niin pienistä rahamääristä.

- 20 Vastaavasti tulkitaan myös suurimmassa osassa Varhoven administrativen sadin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) jaostojen oikeuskäytäntöä. On kuitenkin olemassa myös Varhoven administrativen sadin oikeuskäytäntöä, jossa on tulkittu päinvastoin ja jotka koskevat tilanteita, joissa tosiseikat ovat olleet samanlaisia kuin tässä asiassa. Kyseisen oikeuskäytännön perustelujen mukaan – jotka toistettiin myös tätä asiaa ensimmäisenä oikeusasteena käsitelleen tuomioistuimen tuomiossa – arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentissa säädetty on seuraamusluonteinen ja sen soveltamisen yhteydessä on noudatettava suhteellisuusperiaatetta. Kyseisissä lainvoimaisissa tuomioissa katsotaan, että käsiteltävän asian kaltaisissa tapauksissa on tosiasiallisesti kyse siitä, että määrätään suoritettavaksi korkeampi arvonlisäveron määrä siksi, että verovelvollinen on laiminlyönyt velvollisuutensa rekisteröityä määräajassa arvonlisäverovelvolliseksi. Kyseisissä tuomioissa ei ilmoiteta, minkä kriteerien mukaan kyseistä säännöstä pidetään seuraamusluonteisena. Kyseiset jaostot viittaavat unionin tuomioistuimen tuomion C-183/14 perusteluihin ja katsovat – koska ne tulkitsevat, että koska kyseisen asian tosiseikat ovat samankaltaisia kuin niiden käsiteltävänä olevien pääasioiden tosiseikat, kyseisen tuomion mukaisella tulkinnalla on ratkaisevaa merkitystä – että säännöstä, joka niiden mukaan on seuraamusluonteinen, on sovellettu suhteellisuusperiaatteen vastaisesti, ja kumoavat päätökset siltä osin kuin niillä on määrätty maksettavaksi korkoja ja arvonlisäveroa. Vaikka kyseisten jaostojen käsittelemissä asioissa tai käsiteltävässä asiassa ei ole riittävästi verovelvollisen ennen rekisteröimistä tekemiin hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron määrän vähentämisestä, tässä asiassa tätä päätelmää perustellaan lisäksi argumentilla, jonka mukaan tulkinta siitä, että säännös on sinänsä suhteeton, on varsinkin perusteltu, kun verovelvollisella ei ole oikeutta vähennykseen.
- 21 On totta, että unionin tuomioistuimen tuomiossa C-183/14 on vastattu kysymykseen siitä, onko jäsenvaltiolla oikeus kantaa verovelvollisen tekemistä luovutuksista suurempi veron määrä seuraamuksena siitä, että verovelvollinen ei ole hakeutunut määräajassa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. On myös totta, että unionin tuomioistuin on vastannut kysymykseen siten, että tällainen seuraamus voidaan määrätä vain siinä tapauksessa, että se on oikeasuhteinen, ja tässä yhteydessä on otettava huomioon ”erityisesti konkreettisesti määrätty seuraamuksen määrä ja mahdollisuus, että verovelvollinen, jolle seuraamus rekisteröitymisen laiminlyönnistä määrätään, on syyllistynyt petokseen tai sovellettavan lainsäädännön kiertämiseen”. Tämä vastaus koskee kuitenkin vain korkeampaa arvonlisäveron määrää eikä verovelvollisen syntymistä pääsaatavana.

Tässä yhteydessä on korostettava, että rekisteröimistä koskevan hakemuksen myöhässä toimittamiseen perustuvien korkojen maksettavaksi määräämisen oikeusperusta ei käsiteltävässä asiassa ole arvonlisäverolain 102 §:n 4 momentti vaan verotus- ja sosiaaliturva-asioissa sovellettavasta menettelystä annetun lain (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) 175 §:n 1 momentti, luettuna yhdessä verojen, maksujen ja muiden vastaavien valtion saatavien koroista annetun lain (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania) 1 §:n 1 momentin kanssa.

Tästä huolimatta tuomiossa C-183/14 käsitelty tilanne eroaa perustavanlaatuisesti käsiteltävästä asiasta. Mainitussa tuomiossa oli riidanalaista, oliko kyseisiä luovutuksia ylipäänsä pidettävä verollisina sillä perusteella, että ne olivat osa luovuttajan itsenäisesti harjoittamaa liiketoimintaa, ja jos kyllä, voitiinko luovuttajalta evätä sen oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se oli suorittanut verollisten luovutusten suorittamiseksi ostamiensa tavaroiden ja palvelujen hankinnoista. Käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että riidanalaiset luovutukset ovat osa luovuttajan itsenäisesti harjoittamaa liiketoimintaa, eikä asiassa ole viitteitä siitä, että kassaatiomenettelyn vastapuoli olisi halunnut vähentää suorituksiin liittyneen suorittamansa arvonlisäveron määrän.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että merkitystä on lisäksi sillä, että käsiteltävä riita-asia ja mainitussa unionin tuomioistuimen tuomiossa kyseessä ollut pääasia liittyvät hyvin erilaisiin oikeudellisiin asiayhteyksiin kansallisen lainsäädännön osalta. Bulgarian arvonlisäverolaissa säädetään sellaisen arvonlisäveron vähentämisestä, joka on maksettu ennen arvonlisäverolain mukaista verovelvolliseksi rekisteröitymistä hankituista varallisuusarvoista ja palvelusuorituksista (arvonlisäverolain 74 §), mutta käsiteltävässä asiassa tai muissa Varhoven administrativen sadin oikeuskäytännössään käsittelemissä asioissa ei ollut riitaa oikeudesta vähentää arvonlisävero.

- 22 Lopuksi on todettava, että aina viimesijaisena tuomioistuimena ratkaisun antavan Varhoven administrativen sadin oikeuskäytäntö on ristiriitaista siltä osin, miten arvonlisäverotusta koskevia unionin oikeussääntöjä on sovellettava asioissa, joiden tosiseikat ovat vastanneet käsiteltävän asian tosiseikkoja, joten tässä asiassa on esitettävä ennakkoratkaisupyyntö, jotta voidaan taata kyseisten unionin säännösten yhdenmukainen tulkinta ja soveltaminen.
- 23 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että ratkaisun antamiseksi tässä asiassa on tarpeen saada vastaukset edellä esitettyihin kysymyksiin, ja pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.