

Lieta C-122/23

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2023. gada 1. marts

Iesniedzējtiesa:

Varhoven administrativen sad (Bulgārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 25. janvāris

Kasācijas sūdzības iesniedzēji:

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

Atbildētāja:

Legafact EOOD

Pamatlietas priekšmets

Kasācijas sūdzība ir vērsta pret *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas administratīvās tiesas) spriedumu, ar kuru, izskatot *Legafact EOOD* (turpmāk tekstā – “kasācijas sūdzības iesniedzēja” vai “sabiedrība”) celto prasību, tika atcelts *Teritorialna direksia grad Sofia na Natsionalnata agentsia po prihodite* [Valsts ieņēmumu dienesta Sofijas rajona direkcijas] nodokļu iestāžu pieņemtais nodokļu kontroles lēmums (turpmāk tekstā – “nodokļu kontroles lēmums”).

Ar nodokļu kontroles lēmumu kasācijas sūdzības iesniedzējai tika aprēķināti PVN parāds 24 701,66 BGN kā pamatsumma un 3218,33 BGN kā procenti par to, ka tā ar trīs dienu nokavēšanos iesniedza pieteikumu obligātajai reģistrācijai PVN maksātāju reģistrā.

Iesniedzējtiesa lūdz atzīt, vai valsts tiesību norma, uz kuras pamata tika pieņemts nodokļu kontroles lēmums un kurā ir paredzēta nodokļu parāda rašanās gadījumā, ja pieteikums par obligāto reģistrāciju PVN maksātāju reģistrā tiek iesniegts

novēloti, ir saderīga ar Eiropas Savienības kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas principiem.

Turklāt iesniedzējtiesa vēlas zināt, kādi kritēriji būtu jāizmanto, lai izvērtētu, vai minētajai tiesību normai ir sankcijas raksturs.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saskaņā ar LESD 267. panta pirmās daļas b) apakšpunktu un attiecas uz kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) XII sadaļas 1. nodaļu.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai valsts tiesiskais regulējums, kas Padomes Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 Padomes Direktīva 2006/112 nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru Direktīvas 2006/112 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?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

Eiropas Savienības Pamattiesību harta, tās 50. pants;

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, tās 213., 214. un 282. pants, 287. panta 17. punkts, 288., 289., 290. un 291. pants;

spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458;

spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 44. punkts;

spriedums, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts;

spriedums, 2015. gada 23. aprīlis, *GST – Sarviz Germania*, C-111/14, EU:C:2015:267;

spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454;

spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 49. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Konstitutsia na Republika Bulgaria [Bulgārijas Republikas Konstitūcija], tās 5. panta 4. punkts, 17. panta 3. punkts, 19. panta 2. punkts un 60. panta 1. punkts;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost [Likums par pievienotās vērtības nodokli], tā 67. un 74. pants, 96. panta 1. un 2. punkts, 102., 178. un 180. pants;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks [Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss], tā 175. pants;

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania [Likums par procentu aprēķināšanu par nodokļiem, nodevām un citiem līdzīgiem publisko tiesību prasījumiem], tā 1. panta 1. punkts.

Īss faktu un tiesvedības izklāsts

- 1 Kasācijas sūdzības iesniedzēja ir sabiedrība, kas sniedz pakalpojumus uzņēmumu konsultāciju jomā un sākotnēji nebija reģistrēta atbilstoši *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* [Likumam par pievienotās vērtības nodokli] (turpmāk tekstā – “ZDDS”). 2018. gada 21. augustā tā izrakstīja četrus rēķinus ar priekšmetu “Atlīdzība atbilstoši 2012. gada 30. novembra līgumam” attiecīgi par 28 502 BGN, 34 202 BGN, 28 502 BGN un 28 502 BGN, un 2018. gada 23. un 24. augustā tā izrakstīja vēl divus rēķinus ar tādu pašu priekšmetu un kopējo summu 57 004 BGN. Nav apstrīdams, ka rēķinos norādītās piegādes ir daļa no kasācijas sūdzības iesniedzējas patstāvīgās saimnieciskās darbības.
- 2 2018. gada 3. septembrī kasācijas sūdzības iesniedzēja iesniedza pieteikumu obligātajai reģistrācijai atbilstoši ZDDS un 14. septembrī tika pieņemts lēmums par obligāto reģistrāciju, saskaņā ar kuru tā tika reģistrēta sākot no 2018. gada 19. septembra atbilstoši ZDDS. Ne reģistrācijas pieteikuma iesniegšanas brīdī, ne arī vēlāk kasācijas sūdzības iesniedzēja neizmantoja tiesības atskaitīt priekšnodokli PVN, ko tā bija samaksājusi pirms reģistrācijas.
- 3 Nodokļu iestādes uzskatīja, ka apgrozījuma sliekšnis 50 000 BGN apmērā tika pārsniegts, izrakstot 2018. gada 21. augusta otro rēķinu. Atbilstoši ZDDS

102. panta 4. punkta otro teikumu (pamatlietā piemērojamā redakcijā) šī piegāde esot apliekama ar nodokli.

- 4 Nodokļu iestādes uzskatīja, ka atbilstoši *ZDDS* 96. panta 1. punkta otro teikumu (pamatlietā piemērojamā redakcijā) kasācijas sūdzības iesniedzējai reģistrācijas pieteikums bija jāiesniedz septiņu dienu laikā no dienas, kad tā sasniedza minēto sliekšni, t.i., līdz 2018. gada 28. augustam, taču tā to nav izdarījusi. Pamatojoties uz *ZDDS* 102. panta 4. punktu, tās nolēma, ka kasācijas sūdzības iesniedzējai ir jāmaksā nodoklis par apliekamajām piegādēm, ar kurām tā bija pārsniegusi ar nodokli apliekamo apgrozījumu 50 000 BGN apmērā sākot no dienas, kad šis apgrozījums tika pārsniegts, līdz dienai, kad sabiedrība tika reģistrēta nodokļu iestādē.
- 5 Ar nodokļu kontroles lēmumu kasācijas sūdzības iesniedzējai tika aprēķināts PVN parāds 24 701,66 BGN kā pamatsumma un 3218,33 BGN kā procenti par 2018. gada augusta taksācijas periodu saistībā ar apliekamajām piegādēm, kas veiktas no 2018. gada 21. augusta, kad tika pārsniegts apgrozījuma sliekšnis obligātajai reģistrācijai atbilstoši *ZDDS*, līdz faktiskās reģistrācijas atbilstoši šim likumam dienai, tostarp par 2018. gada 21. augusta piegādi. Nodokļa aprēķina bāze 123 508,34 BGN apmērā tika noteikta, 2018. gada 21. augusta otrā, trešā un ceturtā rēķina kopējai vērtībai pieskaitot abu 2018. gada 23. un 24. augusta rēķinu vērtību.
- 6 Ar šādu pamatojumu nodokļu kontroles lēmums tika apstiprināts administratīvajā procesā pēc tam, kad sabiedrība to bija apstrīdējusi. Pēc tam kasācijas sūdzības iesniedzēja cēla prasību pirmās instances *Administrativen sad Sofia-grad* [Sofijas pilsētas administratīvajā tiesā], kas atcēla nodokļu kontroles lēmumu.
- 7 *Administrativen sad Sofia-grad* nosprieda, ka nodokļu kontroles lēmums ir pretrunā piemērojamajām materiālajām tiesībām, it īpaši Savienības tiesībām netiešā PVN jomā, kā tās ir interpretētas Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk tekstā – “Tiesa”) judikatūrā, it īpaši spriedumā C-183/14. Turklāt *ZDDS* 102. panta 4. punktam esot sankcijas raksturs gadījumos, kad pieteikums obligātajai reģistrācijai atbilstoši *ZDDS* tiek iesniegts novēloti, un – kā izriet no sprieduma C-183/14 pamatojuma – valsts var piemērot šādu sankciju tikai tad, ja tā ir samērīga. Tikai trīs dienu nokavējums obligātās reģistrācijas pieteikuma iesniegšanā nepamatojot izdarītā pārkāpuma smagumu. Tā kā neesot informācijas par kasācijas sūdzības iesniedzējas nodomu izvairīties no nodokļu nomaksas, piemērotā sankcija esot nepamatota un tāpēc PVN parādu un procentu noteikšana ar nodokļu kontroles lēmumu esot prettiesiska.

Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti

- 8 Kasācijas sūdzības iesniedzēja tiesvedībā iesniedzējtiesā apgalvo, ka *ZDDS* 102. panta 4. punkta noteikums paredz pienākumu iekasēt PVN gan par apliekamo piegādi, kas pārsniedz ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšni obligātai reģistrācijai atbilstoši *ZDDS*, gan par apliekamajām piegādēm no dienas, kad ir

pārsniegts apgrozījuma sliekšnis, līdz dienai, kad persona tika reģistrēta nodokļu iestādēs. Tāpēc *Administrativen sad Sofia-grad* spriedumā neesot nošķirts pienākums iekasēt nodokli par apliekamo piegādi un administratīvais sods par administratīvo pārkāpumu, kas ir reģistrācijas pieteikuma novēlota iesniegšana. Šajā lietā neesot piemērota sankcija (administratīvais process tika izbeigts maznozīmīguma dēļ), bet drīzāk ar nodokļu kontroles lēmumu tika noteikts pienākums, piemērojot materiāltiesisko nodokļu tiesību normu.

- 9 Šajā ziņā kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka ZDDS 102. panta 4. punkts ir diskriminējošs tiesiskais pamats nodokļa uzlikšanai un tas ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam, kas ir Eiropas Savienības PVN sistēmas pamatprincips. Esot jāņem vērā, ka kasācijas sūdzības iesniedzēja pieteikumu reģistrācijai atbilstoši ZDDS iesniedza pēc savas iniciatīvas, lai gan ar dažu dienu nokavēšanos. Šā noteikuma mērķis esot aplikt ar nodokli pēc iespējas lielāku daļu no sezonālo darījumu apgrozījuma, ja apgrozījums, kas pārsniedz obligātās reģistrācijas sliekšni, tiek sasniegts ātrāk. Ja reģistrācijas pieteikumu tā būtu iesniegusi savlaicīgi, tai nebūtu jāmaksā ne nodoklis, ne procenti; tas esot pretrunā PVN direktīvai. Spriedumos C-111/14 un C-284/11 Tiesa esot nospriedusi, ka nav pieļaujams iekasēt PVN parādu, ja nav informācijas par labticīga nodokļa maksātāja izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Bulgārijas Republikas Konstitutsionen sad [Konstitucionālās tiesas] 2020. gada 30. jūnija spriedums Nr. 8 par ZDDS 102. panta 4. punkta (no 2018. gada 1. janvāra spēkā esošajā redakcijā) atbilstību Konstitutsia na Republika Bulgaria [Bulgārijas Republikas Konstitūcijai]

- 10 Ar 2020. gada 30. jūnija spriedumu *Konstitutsionen sad* lēma par *Vissh advokatski savet* [Augstākās advokātu padomes] pieteikumu atzīt ZDDS 102. panta 4. punkta noteikumu par antikonstitucionālu.

Konstitutsionen sad, atsaucoties uz savu agrāko judikatūru, atzina, ka konstitucionālais princips par vienlīdzību likuma priekšā netiek pārkāpts, ja vienām un tām pašām tiesībām vai pienākumam ir paredzēta diferenciācija, ciktāl tā ir balstīta uz kritēriju, kam atbilst visi kādas grupas subjekti. Apstrīdētā tiesību norma valsts budžeta labā nodrošinot kļūdaini neapreķināta un neiekasēta nodokļa iekasēšanu, vienlaikus paredzot nodokļu saistības personām, kuras savas vainas dēļ nav reģistrētas likumā noteiktajā kārtībā. Vienādu tiesisko nosacījumu radīšana saimnieciskai darbībai nenozīmējot vienādu nodokļu režīmu visiem tās veicējiem. Neizpildot pienākumu reģistrēties un veicot piegādes, par kurām nodoklis netika iekasēts un iemaksāts valsts budžetā, personas, kas savlaicīgi neregistrējās, nonāktu labvēlīgākā ekonomiskajā situācijā nekā personas, kuras, ievērojot likumu, savlaicīgi pieteicās reģistrācijai.

- 11 *Konstitutsionen sad* arī neuzskata par pamatotu apgalvojumu, ka ar nodokli apliekamo piegāžu, kas pārsniedz reģistrācijas sliekšni, aplikšana ar nodokli ir atkārtota sankcija. Pienākums samaksāt nodokli, kas maksājams par apliekamo

piegādi, izrietot no nodibinātām nodokļu tiesiskajām attiecībām, kur persona, kas veic patstāvīgu saimniecisko darbību, ir sasniegusi noteiktu apgrozījumu. Šis pienākums izrietot no nodokļa iekasējamības gadījuma un iekasējamības nosacījuma, savukārt administratīvā atbildība izrietot no administratīvā pārkāpuma izdarīšanas atbilstoši ZDDS 26. nodaļas un *Zakon za administrativnite narushenia i nakazania* [Administratīvo pārkāpumu un sodu likuma] noteikumiem. Šajā lietā runa esot nevis par sodu vai sankciju, bet gan par kompensāciju par zaudējumiem, ko nodarījusi parādnieka prettiesiska rīcība. Nodokļa iekasējamības gadījums esot iestājies neatkarīgi no tā, vai ir iesniegts reģistrācijas pieteikums.

- 12 *Konstitutsionen sad* paskaidro, ka tai nav kompetences lemt par *Vissh advokatski savet* argumentiem par apstrīdētās normas nesaderību ar Savienības tiesībām.
- 13 *Konstitutsionen sad* 2020. gada 30. jūnija spriedumu parakstīja divi tiesneši, kas izteicas atsevišķās domas. Viņi uzskatīja, ka ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšni pārsniedzotās piegādes pārvēršana par apliekamu piegādi ir antikonstitucionāla, jo administratīvais pārkāpums, kas izpaužas kā nepieteikšanās obligātajai reģistrācijai atbilstoši ZDDS, tiek pārvērsts par nodokļa iekasējamības gadījumu (kas savukārt ir pretrunā Konstitūcijai). Turklāt tā esot papildu sankcija, jo par nepieteikšanos reģistrācijai jau tiek piemērots administratīvais sods atbilstoši ZDDS 178. pantam. Tādējādi tiek pārkāpts arī “*non bis in idem*” princips, kas *Konstitutsionen sad* judikatūrā ir atzīts par tiesiskuma principa elementu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 14 ZDDS 102. panta noteikums ietilpst šā likuma 9. nodaļā (“Reģistrācija”). Tas tika pieņemts, izpildot Bulgārijas pienākumu atbilstoši PVN direktīvas 213. un 214. pantam, kuri attiecas uz dalībvalstu pienākumu veikt vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka noteiktas personu kategorijas saņem individuālu identifikācijas numuru. Ar minētā 102. panta grozījumiem, kas stājās spēkā 2018. gada 1. janvārī, tika mainīts PVN direktīvas XII sadaļā (Īpaši režīmi; 1. nodaļa (“Īpašs režīms mazajiem uzņēmumiem”)) noteiktai personu kategorijai paredzēto atbrīvojumu periods un nosacījumi.
- 15 PVN direktīvas 287. pantā dalībvalstīm ir atstāta iespēja piešķirt atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz šajā direktīvā un valsts tiesību aktā noteikto maksimālo robežu. Bulgārija principā ir izmantojusi šo iespēju (ZDDS 96. panta 1. punkta pirmais teikums) un pamatlietā aplūkotajā laikā atbrīvojusi no nodokļa tādu nodokļa maksātāju veiktās piegādes, kuru apliekamais apgrozījums 12 secīgu mēnešu periodā pirms kārtējā mēneša bija 50 000 BGN vai vairāk. Vienlaikus ar ZDDS 102. panta 4. punkta (no 2018. gada 1. janvāra spēkā esošajā redakcijā) noteikumu kopsakarā ar minētā likuma 96. panta 1. punkta otro teikumu Bulgārija noteiktai personu kategorijai ir saīsinājusi šā atbrīvojuma periodu un mainījusi tā nosacījumus. Minētajā normā ir

paredzēts apliekamas piegādes piegādātāja pienākums iekasēt un samaksāt nodokli par piegādēm, ar kurām tiek pārsniegts ar nodokli apliekamais apgrozījums 50 000 BGN apmērā, tostarp par piegādi, ar kuru tiek pārsniegts ar nodokli apliekamais apgrozījums, ja nodokļa maksātājs nepiesakās reģistrācijai šim nolūkam paredzētajā termiņā.

- 16 Ar jauno ZDDS 96. panta 1. punkta otro teikumu (spēkā no 2018. gada 1. janvāra) Bulgārijas likumdevējs būtībā nolēma atšķirīgi izturēties pret nodokļa maksātājiem, kuri ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšni sasniedz ne vairāk kā divu secīgu mēnešu laikā, nosakot, ka tiem ir jāiesniedz reģistrācijas pieteikums septiņu dienu laikā no apgrozījuma sasniegšanas dienas. Šajā gadījumā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekama būs arī piegāde, ar kuru tiek pārsniegts minētais sliekšnis, ja netiks ievērots septiņu dienu termiņš.

- 17 Iesniedzējtiesas skatījumā PVN direktīvā nav paredzēti nekādi ierobežojumi šādi atšķirīgai attieksmei, jo dalībvalsts tiesības piešķirt atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz valsts tiesībās paredzēto maksimālo robežu, nav ierobežotas ne ar kādiem papildu nosacījumiem.

ZDDS 96. panta 1. punkta pirmajā un otrajā teikumā paredzētie gadījumi neregulē vienādas situācijas, tāpēc atšķirīga attieksme pret nodokļa maksātājiem var būt pamatota. Tas tika skaidri atzīts *Konstitutsionen sad* 2020. gada 30. jūnija sprieduma pamatojumā.

Dalībvalsts lēmums par to, vai atbrīvot no nodokļa piegādi, ar kuru tiek pārsniegts ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšnis, ja šis sliekšnis tiek pārsniegts lēnāk, proti, divpadsmit secīgu mēnešu laikā pirms kārtējā mēneša, ir suverēns lēmums, tādēļ PVN direktīvas XII sadaļas 1. nodaļas normās nav ietverti nekādi ierobežojumi.

Tomēr persona, kas savlaicīgi ir pieteikusies reģistrācijai, un persona, kas to nav izdarījusi, neatrodas vienādā situācijā pat ZDDS 102. panta 4. punktā paredzētajā gadījumā. Pirmā ir pienācīgi izpildījusi savu pienākumu iesniegt reģistrācijas pieteikumu un ir deklarējusi savas nodokļu saistības, bet otrā to nav izdarījusi. Pirmā ir atbrīvota no nodokļa par piegādi, ar ko tika pārsniegts obligātās reģistrācijas sliekšnis, bet otrā nav atbrīvota. Savukārt lēmums par atbrīvojumu no nodokļa ir dalībvalsts ziņā, tāpēc arī PVN direktīvas XII sadaļas 1. nodaļas noteikumos šajā saistībā nav nekādu ierobežojumu.

Ņemot vērā šos apsvērumus, *Konstitutsionen sad* noraidīja lūgumu atzīt ZDDS 102. panta 4. punktu par antikonstitucionālu, pamatojoties uz nesaderību ar *Konstitutsia* [Konstitūcijas] 6. panta 2. punktu, 19. panta 2. punktu un 60. panta 1. punktu.

- 18 Tomēr iesniedzējtiesas skatījumā joprojām ir strīdīgi, vai minētais valsts tiesiskais regulējums ir saderīgs ar Savienības tiesībām, it īpaši ar PVN direktīvas normām un principiem, vēl jo vairāk tāpēc, ka *Konstitutsionen sad*, kuras nolēmums tika

parakstīts, pievienojot atsevišķās domas, nav ņēmusi vērā iebildumu, kas šajā ziņā bija ietverts pieteikumā atzīt ZDDS 102. panta 4. punktu par antikonstitucionālu.

- 19 PVN direktīvā nav nepārprotami paredzēta sankciju sistēma gadījumā, ja netiek izpildīti tās 213. panta 1. punktā paredzētie pienākumi. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, it īpaši spriedumiem C-263/11 un C-424/12, ja nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kas paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, kuras tās uzskata par piemērotām.

Iesniedzējtiesas skatījumā atbilstoši PVN direktīvai gadījumā, ja ar nodokli apliekamais apgrozījums tiek sasniegts ātrāk un paredzētajā termiņā netiek iesniegts pieteikums reģistrācijai, ir pieļaujams valsts likumdevēja lēmums neatbrīvot no PVN piegādi, ar kuru ir pārsniegts apgrozījuma sliekšnis, un noteikt īsāku termiņu obligātās reģistrācijas pieteikuma iesniegšanai. Noteikumi, ar kuriem atļauj vai atsaka šādu atbrīvojumu no nodokļa, ir nevis sankciju noteikumi administratīvo pārkāpumu konstatēšanai, bet materiāltiesiskas nodokļu normas, kas atbrīvo no pienākuma vai rada pienākumu iekasēt PVN par piegādēm, kas apliekamas ar nodokli.

Nepiesakoties obligātajai reģistrācijai, kad ir izpildīti tās nosacījumi, faktiski tiek slēpta gan darbījumu, kuri tiek veikti pēc reģistrācijas dienas, gan – kā tas ir paredzēts apstrīdētajā grozītajā tiesību normā – darbījumu, ar kuriem tiek pārsniegts ar nodokli apliekamā apgrozījuma sliekšnis, apliekamība ar nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumu C-576/15).

Iesniedzējtiesai nav pamata uzskatīt, ka, nosakot saistības ar nodokļu kontroles lēmumu, tiek piemērota sankcija par to, ka nodokļa maksātājs nav izpildījis savu pienākumu savlaicīgi pieteikties reģistrācijai. Tas izriet no tā, ka ar nodokļu kontroles lēmumu tika aprēķināta pamatsumma maksājamā PVN apmērā, kas ir jāiekasē ar nodokli apliekamas piegādes piegādātājam, veicot patstāvīgu saimniecisko darbību. Piegādātājs šo summu saņēma no pircēja kā daļu no piegādes cenas.

Proti, piemērojot ZDDS 102. panta 4. punktu, attiecīgā piegāde ir atbrīvota no nodokļa, ja reģistrācijas pieteikums ir iesniegts laikus, un apliekama ar nodokli, ja šis pienākums nav izpildīts. Tomēr tāda ir likumdevēja skaidrā griba vienu piegādi uzskatīt par apliekamu ar nodokli, bet otru – par atbrīvotu no nodokļa, kas tika apstiprināta ar *Konstitutionsen sad* 2020. gada 30. jūnija nolēmumu.

Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, iesniedzējtiesa uzskata, ka ZDDS 102. panta 4. punktam nav sankcijas rakstura, bet tas ir materiāltiesiska nodokļu norma, kas rada pienākumu maksāt PVN, jo nav atbrīvojuma no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas XII sadaļas 1. nodaļai. ZDDS 178. un 180. pantam, kas paredz administratīvu atbildību par nepieteikšanos reģistrācijai un nodokļa neiekasēšanu šim nolūkam noteiktajā termiņā, ir sankcijas raksturs. Tomēr pamatlietā attiecīgā tiesvedība tika izbeigta maznozīmīguma dēļ.

- 20 Šāda izpratne ir arī dominējošā *Varhoven administrativen sad* [Augstākās administratīvās tiesas] palātu judikatūrā. Tomēr pastāv arī pretēja *Varhoven administrativen sad* judikatūra lietās, kuru fakti ir identiski šīs lietas apstākļiem. Saskaņā ar minētās judikatūras pamatojumu, kas ir pārņemts arī pirmās instances spriedumā, ZDDS 102. panta 4. punkta noteikumam ir sankcijas raksturs, un tas ir jāpiemēro, ievērojot samērīguma principu. Šajos galīgajos spriedumos tiek pieņemts, ka tādās lietās kā šī lieta patiesībā runa ir par lielāka PVN uzlikšanu saistībā ar to, ka nodokļu maksātājs nav laikus izpildījis pienākumu reģistrēties PVN maksātāju reģistrā. Minētajos spriedumos nav norādīti kritēriji, pamatojoties uz kuriem šī tiesību norma tiek uzskatīta par sankcionējošu. Atsaucoties uz Tiesas sprieduma C-183/14 pamatojumu, kuru palātas uzskata par atbilstošu interpretāciju, jo tajā konstatētie fakti ir līdzīgi attiecīgo pamatlietu apstākļiem, šīs palātas atzīst, ka noteikums, kuru tās uzskata par sankcionējošu, ir piemērots nesamērīgi, un atceļ uzliktos pienākumus gan attiecībā uz procentiem, gan PVN. Kā papildu arguments šiem secinājumiem, lai gan ne minētajās lietās, ne arī šajā lietā nav strīda par nodokļa maksātāja samaksātā PVN atzīšanu par piegādēm, kas saņemtas pirms reģistrācijas, tiek apgalvots, ka pieņēmums, ka pati tiesību norma ir nesamērīga, ir vēl jo vairāk pamatots tad, ja šai personai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.
- 21 Tiesas spriedumā C-183/14 faktiski ir sniegta atbilde uz jautājumu, vai dalībvalsts ir tiesīga iekasēt lielāku nodokli par veiktajām piegādēm kā sankciju par to, ka persona nav savlaicīgi reģistrējusies PVN maksātāja reģistrā. Šī atbilde faktiski ir tāda, ka šādu sankciju var piemērot tikai tad, ja tā ir samērīga, turklāt šī pārbaude ir jāveic, “ņemot vērā [...] konkrēti noteikto summu un iespējamo krāpšanu vai piemērojamo tiesību aktu apiešanu, kurā var vainot nodokļu maksātāju, kam ir noteikts sods par reģistrēšanās neveikšanu”. Tomēr šī atbilde attiecas tikai uz lielāku PVN, nevis uz nodokļu parāda pamatsummu. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka tiesiskais pamats procentu saistību noteikšanai reģistrācijas pieteikuma novēlotas iesniegšanas dēļ šajā lietā ir meklējams nevis ZDDS 102. panta 4. punkta noteikumā, bet gan *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* [Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa] 175. panta 1. punktā kopsakarā ar *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* [Likuma par procentu aprēķināšanu par nodokļiem, nodevām un citiem līdzīgiem publisko tiesību prasījumiem] 1. panta 1. punktu.

Neņemot vērā iepriekš minēto, lieta C-183/14 būtiski atšķiras no izskatāmās lietas. Minētajā lietā strīds bija par to, vai attiecīgās piegādes vispār bija apliekamas ar nodokli kā piegādātāja patstāvīgas saimnieciskās darbības daļa un – ja atbilde ir apstiprinoša – vai būtu pieļaujams liegt šīm piegādātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kuri izmantoti ar nodokli apliekamām piegādēm. Šajā lietā nav apstrīdams, ka strīdīgās piegādes ir daļa no patstāvīgas saimnieciskās darbības, un nav informācijas, ka kasācijas sūdzības iesniedzēja būtu vēlējusies atskaitīt ar šīm piegādēm saistīto PVN.

Turklāt iesniedzējtiesas skatījumā ir būtiski, ka šis strīds un pamatstrīds minētajā lietā Tiesā ir ar ļoti atšķirīgu valsts tiesību kontekstu. Bulgārijas ZDDS ir ietverti

noteikumi par priekšnodokļa atskaitīšanu par pārvaldītajiem aktīviem un pakalpojumiem, kas saņemti pirms reģistrācijas datuma (*ZDDS* 74. pants), taču ne šajā lietā, ne citās lietās *Varhoven administrativen sad* judikatūrā nebija strīda par priekšnodokļa atskaitīšanu.

- 22 Visbeidzot, pastāv pretrunīga *Varhoven administrativen sad* kā pēdējās instances tiesas judikatūra par Savienības tiesību normu PVN jomā piemērošanu identiskos gadījumos, kas rada nepieciešamību lūgt prejudiciālu nolēmumu, lai nodrošinātu šo normu vienveidīgu interpretāciju un piemērošanu.
- 23 Ņemot vērā šos apsvērumus, iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai varētu izspriest lietu pēc būtības, ir jāsaņem atbildes uz uzdotajiem jautājumiem, un lūdz Tiesai pieņemt prejudiciālu nolēmumu.