



Datum van
inontvangstneming

:

19/04/2023

Zaak C-122/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

1 maart 2023

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 januari 2023

Verzoeker tot cassatie:

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

Verweerster in cassatie:

Legafact EOOD

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het cassatieberoep heeft betrekking op de beslissing van de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg van de stad Sofia, Bulgarije), waarbij naar aanleiding van het beroep van Legafact EOOD (hierna: „verweerster in cassatie”) een naheffingsaanslag nietig is verklaard die was opgelegd door de Teritorialna direktsia grad Sofia na Natsionalnata agentsia po prihodite (territoriaal directoraat voor de stad Sofia van het nationale agentschap voor belastinginkomsten) (hierna: „naheffingsaanslag”).

Bij de naheffingsaanslag werd de door verweerster in cassatie verschuldigde btw vastgesteld op 24 701,66 BGN (hoofdsom) en 3 218,33 BGN (rente), omdat zij het verzoek tot verplichte registratie voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) drie dagen te laat had ingediend.

De verwijzende rechter wenst te vernemen of de nationale regeling op basis waarvan de naheffingsaanslag is opgelegd en die erin voorziet dat er een belastingschuld ontstaat indien het verzoek tot verplichte btw-registratie te laat wordt ingediend, verenigbaar is met de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel van de Europese Unie.

Voorts wenst de verwijzende rechter te vernemen op basis van welke criteria dient te worden beoordeeld of deze regeling het karakter van een sanctie heeft.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Het verzoek om prejudiciële beslissing is ingediend krachtens artikel 267, eerste alinea, onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en betreft het gemeenschappelijke btw-stelsel, met name titel XII, hoofdstuk 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

Prejudiciële vragen

- 1) Is een nationale regeling die in geval van belastingvrijstelling op grond van titel XII, hoofdstuk 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde belastingplichtigen ongelijk behandelt naargelang de snelheid waarmee zij de omzetsdrempel voor de verplichte btw-registratie bereiken, in strijd met de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel van de Europese Unie?
- 2) Staat richtlijn 2006/112/EG van de Raad in de weg aan een nationale regeling die bepaalt dat voor vrijstelling voor een levering op grond van titel XII, hoofdstuk 1, van die richtlijn als voorwaarde geldt dat de leverancier zijn verplichting om een verzoek tot btw-registratie in te dienen, binnen de gestelde termijn nakomt?
- 3) Op basis van welke uit de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG voortvloeiende criteria dient te worden beoordeeld of deze nationale regeling volgens welke er een belastingschuld ontstaat indien het verzoek tot verplichte btw-registratie te laat wordt ingediend, het karakter van een sanctie heeft?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, artikel 50;

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikelen 213, 214 en 282, artikel 287, punt 17, artikelen 288, 289, 290 en 291;

Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458;

Arrest van 19 juli 2012, ██████████ C-263/11, EU:C:2012:497, punt 44;

Arrest van 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 50;

Arrest van 23 april 2015, GST - Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267;

Arrest van 9 juli 2015, ██████████ C-183/14, EU:C:2015:454;

Arrest van 5 oktober 2016, ██████████ C-576/15, EU:C:2016:740, punt 49.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Konstitutsia na Republika Bulgaria (grondwet van de Republiek Bulgarije), artikel 5, lid 4, artikel 17, lid 3, artikel 19, lid 2, en artikel 60, lid 1;

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), artikelen 67 en 74, artikel 96, leden 1 en 2, artikelen 102, 178 en 180;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK”), artikel 175;

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (wet inzake rente op belastingen, heffingen en andere soortgelijke publiek-rechtelijke vorderingen), artikel 1, lid 1.

Korte weergave van de feiten en van de procedure

- 1 Verweerster in cassatie is een vennootschap die diensten op het gebied van bedrijfsvoering verleent en die vooralsnog niet volgens de ZDDS was geregistreerd. Op 21 augustus 2018 heeft zij vier facturen met als onderwerp „Vergoeding uit hoofde van de overeenkomst van 30 november 2012” ten bedrage van 28 502 BGN, 34 202 BGN, 28 502 BGN en 28 502 BGN uitgereikt en op 23 en 24 augustus 2018 heeft zij nog twee facturen met hetzelfde onderwerp ten bedrage van in totaal 57 004 BGN uitgereikt. Het is niet in geschil dat de gefactureerde diensten deel uitmaken van de zelfstandige economische activiteit van verweerster in cassatie.
- 2 Verweerster in cassatie heeft op 3 september 2018 het verzoek tot verplichte registratie volgens de ZDDS ingediend en op 14 september is een besluit ten aanzien van de verplichte registratie genomen op grond waarvan zij met ingang

van 19 september 2018 volgens de ZDDS was geregistreerd. Verweerster in cassatie heeft noch bij het indienen van het verzoek tot registratie noch op enig later tijdstip gebruik gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting voor de btw die zij vóór de registratie had betaald.

- 3 De belastingautoriteiten gingen ervan uit dat de omzeldrempel van 50 000 BGN vanaf het tijdstip dat de tweede factuur van 21 augustus 2018 is uitgereikt, is overschreden. Volgens artikel 102, lid 4, tweede volzin, ZDDS (in de op het hoofdgeding toepasselijke versie) is deze levering belastbaar.
- 4 Volgens de belastingautoriteiten had verweerster in cassatie op grond van artikel 96, lid 1, tweede volzin, ZDDS (in de op het hoofdgeding toepasselijke versie) het verzoek tot registratie moeten indienen binnen zeven dagen nadat zij de bovengenoemde drempel had bereikt, dat wil zeggen uiterlijk op 28 augustus 2018, hetgeen zij niet heeft gedaan. Krachtens artikel 102, lid 4, ZDDS hebben deze besloten dat verweerster in cassatie belasting verschuldigd is over de belastbare leveringen waarmee de omzeldrempel van 50 000 BGN is overschreden, vanaf de dag waarop die drempel is overschreden tot de dag waarop de verweerster in cassatie bij de belastingautoriteit is geregistreerd.
- 5 Bij de naheffingsaanslag is de door verweerder in cassatie over het belastingtijdvak augustus 2018 verschuldigde btw vastgesteld op 24 701,66 BGN (hoofdsom) en 3 218,33 BGN (rente) voor verrichte belastbare leveringen vanaf 21 augustus 2018, de datum waarop de omzeldrempel voor de verplichte registratie volgens de ZDDS is overschreden, tot de datum van de daadwerkelijke registratie volgens die wet, met inbegrip van de levering van 21 augustus 2018. De maatstaf van heffing van 123 508,34 BGN is bepaald door bij het totaalbedrag van de tweede, derde en vierde factuur van 21 augustus 2018 die van de twee facturen van 23 en 24 augustus 2018 op te tellen.
- 6 Met deze motivering is de naheffingsaanslag in de administratieve procedure bevestigd nadat de verweerster in cassatie hiertegen bezwaar had gemaakt. Vervolgens heeft verweerster in cassatie beroep ingesteld bij de Administrativen sad Sofia-grad, die de naheffingsaanslag nietig heeft verklaard.
- 7 De Administrativen sad Sofia-grad heeft geoordeeld dat de naheffingsaanslag in strijd is met het toepasselijke materiële recht, in het bijzonder met het Unierecht op het gebied van de indirecte belastingheffing van de btw, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”), met name in het arrest in zaak C-183/14. Daarnaast heeft artikel 102, lid 4, ZDDS het karakter van een sanctie, indien het verzoek tot verplichte registratie volgens de ZDDS te laat is ingediend, en mag de staat, gelet op de motivering van het arrest in zaak C-183/14, een dergelijke sanctie alleen opleggen indien deze in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Wanneer het verzoek tot verplichte registratie slechts drie dagen te laat is ingediend, is er geen sprake van een ernstige overtreding. Aangezien er geen informatie bestaat waaruit blijkt dat verweerster in cassatie fraude wilde plegen, is de opgelegde sanctie onevenredig

en de vaststelling van de verschuldigde btw en de rente in de naheffingsaanslag bijgevolg onrechtmatig.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 8 In de procedure voor de verwijzende rechter voert verzoeker tot cassatie aan dat volgens artikel 102, lid 4, ZDDS btw moet worden geheven over zowel de belastbare levering waarmee de drempel van de belastbare handeling voor de verplichte registratie volgens de ZDDS wordt overschreden, als over de belastbare leveringen vanaf de dag waarop de omzeldrempel is overschreden tot de dag waarop de persoon bij de belastingautoriteiten is geregistreerd. In de beslissing van de Administrativen sad Sofia-grad wordt daarom geen onderscheid gemaakt tussen de verplichting om de belasting over de belastbare levering te betalen en een administratieve strafrechtelijke sanctie voor de bestuursrechtelijke overtreding, omdat het registratieverzoek te laat is ingediend. In casu is geen sanctie opgelegd (de administratieve strafprocedure is wegens de geringe ernst beëindigd); veeleer is bij de naheffingsaanslag een verplichting op grond van een materieelrechtelijke fiscale bepaling opgelegd.
- 9 Volgens verweerster in cassatie vormt artikel 102, lid 4, ZDDS echter een discriminerende rechtsgrondslag voor de belastingheffing die in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit als fundamenteel beginsel van het btw-stelsel van de Europese Unie. Er dient in aanmerking te worden genomen dat verweerster in cassatie op eigen initiatief, zij het enkele dagen te laat, een verzoek tot registratie volgens de ZDDS heeft ingediend. Het doel van deze bepaling is om een zo groot mogelijk deel van de omzet van seizoensgebonden bedrijfsactiviteiten te belasten waarbij de omzet waarmee de drempel voor de verplichte registratie wordt overschreden, sneller wordt bereikt. Indien zij het verzoek tot registratie binnen de gestelde termijn zou hebben ingediend, zou zij geen belasting en geen rente hebben moeten betalen; dit is in strijd met de btw-richtlijn. In de arresten in de zaken C-111/14 en C-284/11 heeft het Hof geoordeeld dat wanneer er geen informatie over belastingfraude door een belastingplichtige te goeder trouw bestaat, geen btw mag worden geheven.

Arrest nr. 8 van de Konstitutsionen sad (grondwettelijk hof, Bulgarije) van de Republiek Bulgarije van 30 juni 2020 over de verenigbaarheid van artikel 102, lid 4, ZDDS (in de vanaf 1 januari 2018 geldende versie) met de Konstitutsia na Republika Bulgaria (grondwet van de Republiek Bulgarije)

- 10 Bij arrest van 30 juni 2020 heeft de Konstitutsionen sad zich uitgesproken over het verzoek van de Vissh advokatski savet (hoge raad voor de orde van advocaten, Bulgarije) om de bepaling van artikel 102, lid 4, ZDDS ongrondwettig te verklaren.

Onder verwijzing naar zijn eerdere rechtspraak heeft de Konstitutionen sad geoordeeld dat het grondwettelijke beginsel van gelijkheid voor de wet niet is

geschonden wanneer voor hetzelfde recht of voor dezelfde verplichting een onderscheid wordt gemaakt, voor zover dit is gebaseerd op een criterium dat voor alle personen binnen een groep geldt. De betrokken bepaling waarborgt ten behoeve van de nationale begroting de heffing van een belasting die ten onrechte niet is berekend en geïnd, waarbij wordt bepaald dat ook personen belastingplichtig zijn die om een hun toerekenbare reden niet volgens de wet zijn geregistreerd. Dat gelijke juridische voorwaarden voor economische activiteiten worden gecreëerd, betekent niet dat voor iedereen die deze activiteit heeft uitgeoefend, dezelfde belastingregels gelden. Indien niet aan de verplichting tot registratie wordt voldaan en er sprake is van leveringen waarover geen belasting is geheven en voor de nationale begroting is afgedragen, zouden de personen die zich niet binnen de gestelde termijn hebben laten registreren een betere economische positie verkrijgen dan degenen die, met inachtneming van de wet, binnen de gestelde termijn een verzoek tot registratie hebben ingediend.

- 11 Ook de stelling dat de belastbaarheid van de belastbare leveringen die de drempel voor de registratie overschrijden, een nieuwe sanctie oplevert, acht de Konstitutsionen sad niet gegrond. De verplichting tot betaling van de over de belastbare levering verschuldigde belasting vloeit voort uit een ontstane fiscale rechtsbetrekking waarbij een persoon die een zelfstandige economische activiteit verricht, een bepaalde omzet heeft behaald. Deze verplichting vloeit voort uit het belastbare feit en de verschuldigde belasting, terwijl de administratieve strafrechtelijke aansprakelijkheid voortvloeit uit het begaan van een bestuursrechtelijke overtreding volgens de bepalingen in hoofdstuk 26 van de ZDDS en de Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (wet inzake bestuursrechtelijke overtredingen en bestuursrechtelijke sancties). In casu gaat het niet om een straf of sanctie, maar om een vergoeding van de schade die door het onrechtmatige gedrag van een [tot registratie] verplichte persoon is ontstaan. Het belastbare feit staat los van de vraag of een verzoek tot registratie is ingediend.
- 12 De Konstitutsionen sad verklaart niet bevoegd te zijn om zich uit te spreken over de argumenten van de Vissh advokatski savet betreffende de onverenigbaarheid van de betrokken bepaling met het Unierecht.
- 13 Het arrest van de Konstitutsionen sad van 30 juni 2020 is ondertekend door twee rechters die een afwijkend advies hebben uitgebracht. Zij zijn van oordeel dat de omzetting van de levering waarmee de drempel van de belastbare handeling wordt overschreden, in een belastbare levering in strijd met de grondwet is, omdat de bestuursrechtelijke overtreding, die erin bestaat dat het volgens de ZZDS verplichte registratieverzoek niet is ingediend, wordt omgezet in een belastbaar feit (dat zelf niet met de grondwet verenigbaar is). Bovendien gaat het om een extra sanctie omdat voor het niet indienen van het verzoek tot registratie volgens artikel 178 ZDDS een administratieve strafrechtelijke sanctie kan worden opgelegd. Dit is ook niet verenigbaar met het non bis in idem-beginsel dat in de rechtspraak van de Konstitutsionen sad als onderdeel van het beginsel van de rechtstaat is erkend.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 14 Artikel 102 ZDDS maakt deel uit van hoofdstuk 9 („Registratie”) van die wet. Het is vastgesteld ter uitvoering van de verplichting van Bulgarije uit hoofde van artikelen 213 en 214 van de btw-richtlijn. Volgens die bepalingen zijn de lidstaten verplicht om de nodige maatregelen te treffen opdat bepaalde categorieën personen een individueel nummer ontvangen. Met de wijziging van artikel 102, die op 1 januari 2018 in werking is getreden, zijn de periode en de voorwaarden voor vrijstellingen op grond van titel XII [bijzondere regelingen, hoofdstuk 1 („Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen”)] van de btw-richtlijn voor bepaalde categorieën personen gewijzigd.
- 15 Volgens artikel 287 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de in die richtlijn en in het nationale recht vastgestelde waarde. Bulgarije heeft in beginsel van deze mogelijkheid gebruikgemaakt (artikel 96, lid 1, eerste volzin, ZDDS) en, ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, een vrijstelling toegekend voor leveringen door belastingplichtigen met een belastbare omzet van 50 000 BGN of meer in de laatste twaalf opeenvolgende maanden voorafgaand aan de lopende maand. Tegelijkertijd heeft Bulgarije met artikel 102, lid 4 (in de vanaf 1 januari 2018 geldende versie), gelezen in samenhang met artikel 96, lid 1, tweede volzin, ZDDS, de periode voor bepaalde categorieën personen verkort en de voorwaarden voor deze vrijstelling gewijzigd. Op grond van die bepaling is de leverancier van de belastbare levering verplicht om de belasting over die leveringen te heffen en af te dragen die de belastbare handeling van 50 000 BGN overschrijden, met inbegrip van de levering waarmee de drempel voor de belastbare handeling wordt overschreden, wanneer de belastingplichtige het verzoek tot registratie niet binnen de gestelde termijn indient.
- 16 Met de nieuwe tweede volzin van artikel 96, lid 1, ZDDS (van kracht sinds 1 januari 2018) heeft de Bulgaarse wetgever in wezen besloten om belastingplichtigen die de drempel voor de belastbare handeling binnen een periode van maximaal twee opeenvolgende maanden bereiken, anders te behandelen door hen te verplichten om een verzoek tot registratie binnen een termijn van zeven dagen vanaf de dag waarop de drempel is bereikt, in te dienen. In dit geval geldt dat de levering waarmee de genoemde drempel wordt overschreden, belastbaar is indien de termijn van zeven dagen niet in acht wordt genomen.
- 17 Volgens de verwijzende rechter bevat de btw-richtlijn geen beperkingen voor een dergelijk verschil in behandeling, aangezien het recht van de lidstaat om een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan een in het nationale recht vastgestelde waarde, niet door andere voorwaarden wordt beperkt.

De bepalingen in de eerste en tweede volzin van artikel 96, lid 1, ZDDS regelen niet dezelfde gevallen, zodat kan worden gesteld dat de belastingplichtigen ongelijk worden behandeld. Dit is uitdrukkelijk in de motivering van het arrest van de Konstitutsionen sad van 30 juni 2020 bevestigd.

Het besluit van de lidstaat om een vrijstelling toe te kennen voor de levering die de drempel van de belastbare handeling overschrijdt, wanneer die drempel minder snel wordt overschreden, dat wil zeggen binnen twaalf opeenvolgende maanden voorafgaand aan de lopende maand, is een soeverein besluit. Derhalve bevatten de bepalingen van titel XII van hoofdstuk 1 van de btw-richtlijn geen beperking.

De situatie van de persoon die binnen de gestelde termijn een verzoek tot registratie heeft ingediend, verschilt echter van die van de persoon die dit niet heeft gedaan, ook wanneer aan de voorwaarden van artikel 102, lid 4, ZDDS is voldaan. De eerstgenoemde heeft naar behoren voldaan aan zijn verplichting om een verzoek tot registratie in te dienen, en heeft zich als belastingplichtige geregistreerd, terwijl de laatstgenoemde dit niet heeft gedaan. De eerstgenoemde is vrijgesteld van belasting voor de levering die de drempel voor de verplichte registratie heeft overschreden, de laatstgenoemde niet. Ook in dat geval moet de lidstaat een besluit over de vrijstelling van belasting nemen. Derhalve bevatten de bepalingen van titel XII van hoofdstuk 1 van de btw-richtlijn ook hiervoor geen beperking.

Met deze overwegingen heeft de Konstitutsionen sad het verzoek om artikel 102, lid 4, ZDDS wegens onverenigbaarheid met artikel 6, lid 2, artikel 19, lid 2, en artikel 60, lid 1, van de Bulgaarse grondwet ongrondwettig te verklaren, afgewezen.

- 18 Volgens de verwijzende rechter is echter nog steeds onduidelijk of de genoemde nationale regeling verenigbaar is met het Unierecht, in het bijzonder met de bepalingen en beginselen van de btw-richtlijn, temeer daar de Konstitutsionen sad de tegenwerping in het verzoek om artikel 102, lid 4, ZDDS ongrondwettig te verklaren, niet in aanmerking heeft genomen en zijn beslissing met een afwijkend advies is ondertekend.
- 19 De btw-richtlijn voorziet niet uitdrukkelijk in een sanctiestelsel, indien niet wordt voldaan aan de verplichtingen van artikel 213, lid 1. Volgens vaste rechtspraak, met name de arresten in de zaken C-263/11 en C-424/12, kunnen de lidstaten bij gebreke van harmonisatie van de wetgeving van de Unie op het gebied van de sancties in geval van niet-nakoming van de voorwaarden van een door deze wetgeving ingevoerd stelsel, de sancties blijven kiezen die zij passend achten.

Volgens de verwijzende rechter is het de nationale wetgever krachtens de btw-richtlijn toegestaan om te beslissen dat, wanneer het bedrag van de belastbare handeling sneller wordt bereikt en binnen de gestelde termijn geen verzoek tot registratie wordt ingediend, geen btw-vrijstelling wordt toegekend voor de levering waarmee de drempel is overschreden, en de termijn voor het indienen van

het verzoek tot verplichte registratie wordt verkort. De regels waarbij een dergelijke vrijstelling wordt toegekend of geweigerd, zijn materiële fiscale bepalingen die een vrijstelling van de verplichting tot heffing van btw over belastbare leveringen toekennen of een dergelijke verplichting doen ontstaan, en geen sanctiebepalingen voor de vaststelling van bestuursrechtelijke overtredingen.

Het niet indienen van het verzoek tot verplichte registratie wanneer aan de voorwaarden wordt voldaan, betekent in feite het verbergen van de belastbaarheid van zowel de handelingen die na het tijdstip van de registratie worden verricht, als – zoals in de aan de orde zijnde bepaling in de gewijzigde versie aangegeven – van de omzet waarmee de drempel voor de belastbare handeling wordt overschreden (zie in die zin het arrest in zaak C-576/15).

Voor de verwijzende rechter is er geen reden om aan te nemen dat met de vaststelling van het verschuldigde bedrag bij de naheffingsaanslag een sanctie wordt opgelegd voor de niet-nakoming door de belastingplichtige van zijn verplichting om binnen de gestelde termijn een verzoek tot registratie in te dienen. Dit volgt uit het feit dat bij de naheffingsaanslag de hoofdsom is vastgesteld op het bedrag van de verschuldigde btw, die de leverancier van een belastbare levering in het kader van een zelfstandige economische activiteit moet heffen. De leverancier heeft dit bedrag van de afnemer ontvangen als onderdeel van de prijs van de levering.

Op grond van artikel 102, lid 4, ZDDS is deze levering namelijk vrijgesteld van belasting indien het verzoek tot registratie binnen de termijn is ingediend en bij niet-nakoming van deze verplichting belastbaar. Het is echter de duidelijke wil van de wetgever om de ene levering als belastbaar en de andere als vrijgesteld aan te merken, hetgeen is bevestigd bij het arrest van de Konstitusionen sad van 30 juni 2020.

Gelet op deze overwegingen is de verwijzende rechter van oordeel dat artikel 102, lid 4, ZDDS niet het karakter van een sanctie heeft, maar een materiële fiscale bepaling vormt op grond waarvan btw verschuldigd is omdat er geen sprake is van een vrijstelling volgens titel XII van hoofdstuk 1 van de btw-richtlijn. De bepalingen van artikelen 178 en 180 ZDDS, die voorzien in een administratieve strafrechtelijke aansprakelijkheid, indien binnen de gestelde termijnen het verzoek tot registratie niet wordt ingediend en de belasting niet wordt betaald, hebben het karakter van een sanctie. In het hoofdgeding is de procedure echter wegens de geringe ernst beëindigd.

- 20 Dit is ook de heersende rechtspraak van de rechters van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije). Er bestaat echter ook tegenstrijdige rechtspraak van de Varhoven administrativen sad in zaken waarin de feiten identiek zijn aan die van de onderhavige zaak. Volgens de motivering van die rechtspraak, die ook in de beslissing in eerste aanleg is overgenomen, heeft artikel 102, lid 4, ZDDS het karakter van een sanctie en moet dit worden toegepast met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel. In deze definitieve

beslissingen wordt aangenomen dat het er in gevallen als het onderhavige in werkelijkheid om gaat een verhoogde btw-naheffing op te leggen voor het feit dat de belastingplichtige de verplichting niet is nagekomen om zich binnen de gestelde termijn voor btw-doeleinden te registreren. Uit deze beslissingen blijkt niet op basis van welke criteria de bepaling als sanctionerend wordt beschouwd. Onder verwijzing naar de motivering van het Hof in zaak C-183/14, die zij als de relevante uitlegging beschouwen omdat de in die zaak vastgestelde feiten vergelijkbaar zijn met die van het hoofdgeding, gaan deze rechters ervan uit dat de bepaling die zij als sanctionerend beschouwen, onevenredig is toegepast en verklaren zij de opgelegde verplichtingen met betrekking tot zowel de rente als de btw nietig. Een ander argument voor deze gevolgtrekkingen is dat, hoewel noch in de daar besliste zaken noch in de onderhavige zaak de erkenning van de btw die door de belastingplichtige over vóór de registratie ontvangen leveringen is betaald, in het geding is, de aanname dat de bepaling zelf onevenredig is, des te meer gerechtvaardigd is wanneer die persoon geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

- 21 In het arrest van het Hof in zaak C-183/14 wordt in feite de vraag beantwoord of een lidstaat het recht heeft om een hogere belasting op de verrichte leveringen te heffen als sanctie voor het feit dat de betrokkene zich niet binnen de gestelde termijn voor btw-doeleinden heeft geregistreerd. Het antwoord luidt inderdaad dat een dergelijke sanctie alleen mag worden opgelegd, wanneer deze in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel is, waarbij bij deze toetsing rekening dient te worden gehouden met „het concreet opgelegde bedrag en eventuele fraude of ontwijking van de toepasselijke wetgeving die kan worden toegerekend aan de belastingplichtige die is beboet wegens het verzuim zich te registreren”. Dit antwoord heeft echter alleen betrekking op de verhoogde btw en niet op de hoofdsom van de belastingschuld. In dit verband moet worden benadrukt dat de rechtsgrondslag voor de vaststelling van de verschuldigde rente wegens het te late indienen van het verzoek tot registratie in casu niet in artikel 102, lid 4 ZDDS is te vinden, maar in artikel 175, lid 1, DOPK, gelezen in samenhang met artikel 1, lid 1, van de Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (wet inzake rente op belastingen, heffingen en andere soortgelijke publiekrechtelijke vorderingen).

Dit neemt niet weg dat de zaak C-183/14 fundamenteel verschilt van de onderhavige zaak. Die zaak betrof de vraag of de betrokken leveringen überhaupt als onderdeel van de zelfstandige economische activiteit van de leverancier belastbaar waren en, indien ja, of deze leverancier het recht op aftrek van de voorbelasting over voor belaste handelingen gebruikte goederen en diensten mocht worden ontzegd. In casu wordt niet betwist dat de betrokken leveringen deel uitmaken van de zelfstandige economische activiteit en is er geen enkele aanwijzing dat verweerster in cassatie de btw over de leveringen in aftrek heeft willen brengen.

Volgens de verwijzende rechter is ook relevant dat de nationale rechtskaders van het onderhavige geding en het hoofdgeding in de aangehaalde zaak voor het Hof

erg van elkaar verschillen. De Bulgaarse ZDDS voorziet in regelingen voor de aftrek van voorbelasting over vóór de registratie volgens de ZDDS bestaande activa en ontvangen diensten (artikel 74 ZZDS), maar noch in de onderhavige zaak noch in de andere zaken waarin de Varhoven administrativen sad uitspraak heeft gedaan, ging het om de aftrek van voorbelasting.

- 22 Alles bij elkaar genomen bestaat er tegenstrijdige rechtspraak van de Varhoven administrativen sad, die in laatste aanleg uitspraak doet, over de toepassing van de Unierechtelijke bepalingen op het gebied van de btw op identieke gevallen, waardoor het Hof moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing teneinde de uniforme uitlegging en toepassing van die bepalingen te verzekeren.
- 23 Om deze redenen is de verwijzende rechter van oordeel dat het voor de beslechting van het geding noodzakelijk is antwoorden op de gestelde vragen te verkrijgen door het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.