



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

19. juuli 2012*

Kuues käibemaksudirektiiv — Direktiiv 2006/112/EÜ — Mõiste „majandustegevus” — Tormi tekitatud tagajärgede korvamiseks teostatud puidutarned — Pöördmaksustamise kord — Maksukohustuslasena registreerimata jätmise — Trahv — Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-263/11,

mille ese ELTL artikli 267 alusel Augstākās Tiesas Senātsi (Lāti) 13. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. mail 2011, menetluses

Ainārs Rēdlihs

versus

Valsts ieņēmumu dienests,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. märtsi 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Valsts ieņēmumu dienests, esindaja: *generāldirektore* N. Jezdakova,

— Lāti valitsus, esindajad: I. Kalniņš ja A. Nikolajeva,

— Euroopa Komisjon, esindajad: A. Sauka ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: läti.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT L 363, lk 129), (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ (ELT L 384, lk 92), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 9 lõiget 1 ning proportsionaalsuse põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud A. Rēdlihsi ja Valsts ieņēmumu dienesti (Läti maksuhaldur; edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle kohta, et A. Rēdlihs ei registreerinud end käibemaksukohustuslasena.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklitega 411 ja 413 on käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuues direktiiv alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud käibemaksudirektiiviga. Käibemaksudirektiivi põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusakte ühtlustavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.
- 4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt a, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 sõnastust, sätestab, „et [k]äibemaksuga maksustatakse [...] kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.
- 5 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1, mille sõnastus on sisuliselt analoogiline kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 sõnastusega, sätestab:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“
- 6 Käibemaksudirektiivi artikli 213 lõige 1, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 1 sõnastust sama direktiivi artikli 28h lõikest 1 tulenevas redaktsioonis, näeb eelkõige ette, et „iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb“.
- 7 Nõukogu 24. jaanuari 2006. aasta otsuse 2006/42/EÜ, millega lubatakse Lätil pikendada meetme, mis kaldub kõrvale kuuenda direktiivi artiklist 21, kohaldamist (ELT L 25, lk 31), ainsa artikli alusel lubati sel liikmesriigil 1. maist 2005 kuni 31. detsembrini 2009 jätkuvalt määrata metsamaterjali turustamisel kaupade ja teenuste saaja isikuks, kes on käibemaksukohustuslane. Nõukogu 7. detsembri 2009. aasta rakendusotsusega (ELT L 347, lk 30) lubati Lätil erandina käibemaksudirektiivi artiklist 193 kuni 31. detsembrini 2012 jätkuvalt määrata metsamaterjali turustamisel kaupade ja teenuste saaja isikuks, kes on käibemaksukohustuslane.

Läti õigus

8 Siseriikliku õiguse asjakohased sätted põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sisalduvad käibemaksuseaduses (*Latvijas Vēstnesis*, nr 49, 30.3.1995).

9 Käibemaksuseaduse artikli 1 punkt 6 näeb ette:

„[M]ajandustegevuseks loetakse igasugust järjepidevat tegevust, mille eest makstakse tasu, mis ei ole tööandjalt töötajale makstav töötasu ega muu tasu, millelt tuleb arvutada kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed ja tulumaks.”

10 Käibemaksuseaduse artikli 3 lõiked 3 ja 5 sätestavad:

„3. Füüsilised või juriidilised isikud ning nende isikute ühendused, keda seob leping või kokkuleppe, või nende esindajad registreeritakse käibemaksukohustuslasena [maksuhalduri] registris.

[...]

5. [K]ui füüsilise või juriidilise isiku poolt eelneva kaheteistkümne kuu jooksul teostatud maksustatavate kaubatarnete ja teenuste koguväärtus on alla 10 000 Läti lati või ei ületa seda summat, siis on nendel isikutel, nende ühendustel või esindajatel õigus end mitte registreerida maksukohustuslasena [maksuhalduri] registris. Seda sätet kohaldatakse ka riigieelarvelistele asutustele. Isikud, kes kasutavad käesolevas lõikes ettenähtud õigust, on kohustatud kolmekümne päeva jooksul alates hetkest, kui käive moodustab või ületab kõnealuse summa, registreerima end käibemaksukohustuslasena [maksuhalduri] registris.”

11 Käibemaksuseaduse artikkel 13.² näeb ette:

„1. Mis puudutab lõikes 2 viidatud puidutarneid, siis kui tarnija ja ostja on [maksuhalduri registris] käibemaksukohustuslasena registreeritud, tasub ostja [maksuhaldurile] maksu valitsuse kehtestatud korras vastavalt järgmistele tingimustele:

- 1) puidu tarnija ja ostja vahelise ärisuhte tõend on tüüpvormis raamatupidamisdokument – puiduveo arve –, mille kasutamise-, esitamise- ja maksustingimused määrab kindlaks valitsus;
- 2) maksukohustuslane arvab tasumisele kuuluva maksu summast ostetud puiduga seotud sisendkäibemaksuna maha ainult veoarvel märgitud summa, kui asjaomasel maksustamisperioodil ostetud kogu puit oli mõeldud tema maksustavaks tegevuseks. Sellisel juhul ei pea ostetud puidult käibemaksu tasuma [...].”

12 Käibemaksuseaduse artikli 35 lõige 3 sätestab:

„Kui käesoleva seaduse artikli 3 alusel ei ole isik end [maksuhalduri registris] maksukohustuslasena registreerinud, aga teostab maksustatavaid tehinguid, on see isik maksukohustuslane alates päevast, mil ta oleks pidanud end vastavalt kõnealusele seadusele registreerima, ilma et tal oleks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kui isik teostab maksustatavaid puidutarneid, tuleb talle määrata trahv 18% tarnitud puidu väärtusest alates päevast, mil ta oleks pidanud end registreerima.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 13 Maksuhalduri läbiviidud kontrolli käigus tuvastati, et põhikohtuasjas kaebuse esitaja teostas 2005. aasta aprillis 12 puidutarnet ning ajavahemikus 2005. aasta maist kuni 2006. aasta detsembrini 25 sama tüüpi tehingut. Samuti tuvastati, et põhikohtuasjas kaebuse esitaja ei ole end registreerinud käibemaksukohustuslasena ning ei ole majandustegevust maksuhaldurile deklareerinud.
- 14 Maksuhalduri 21. juuni 2007. aasta otsusega karistati A. Rēdlihsi registreerimata jätmise eest, määrates talle käibemaksuseaduse artikli 35 lõike 3 alusel trahvi summas 11 363,20 Läti latti ehk 18% tarnitud puidu väärtusest, mis vastas sel ajal kohaldatavale käibemaksumäärale.
- 15 A. Rēdlihs esitas kaebuse otsuse tühistamiseks. Ta väitis, et tema teostatud puidutarneid ei saa pidada majandustegevuseks, kuna need tarned ei ole järjepidevad ega iseseisvalt teostatud. Need tarned olid erandlikud, kuna neid ei teostatud tulunduslikul eesmärgil, vaid selleks, et korvata tormiga, mille puhul on tegemist vääramatu jõuga, tekitatud kahjusid. Ta rõhutas samuti, et metsamajandamiskavas on kinnitatud, et mets on noor ja seal ei või seega raiet teha. Lisaks ei olnud võimalik selle tormi tagajärjel mahalangenud kogu puitu ühekorraga müüa.
- 16 Ta väitis teise võimalusena, et ta omandas asjaomase metsa isiklikuks tarbeks ning seega sellest metsast saadud puidu võõrandamist käibemaksuga ei maksustata.
- 17 Põhikohtuasjas kaebuse esitaja väitis lisaks, et temale määratud trahvi summa oli ebaproportsionaalne, kuna isegi kui eeldada, et asjaomaste tarnete puhul on tegemist majandustegevusega, tuleb käibemaksuseaduse artikli 13.² kohaselt käibemaksu tasuda ostjal, mitte tarnijal.
- 18 Kaebuse jätsid järjest rahuldamata Administratīvā rajona tiesa (esimese astme halduskohus) ja Administratīva apgabaltiesa (piirkondlik halduskohus). Nimetatud kaebust menetlevad kohtud märkisid, et käibemaksuseaduse artikli 1 punkti 6 kohaselt loetakse „majandustegevuseks” igasugust järjepidevat tegevust, mille eest makstakse tasu. Kohtud jõudsid järeldusele, et asjaomaseid tarneid tuleb pidada majandustegevuse raames toimunuteks, kuna need teostati põhikohtuasjas kaebuse esitaja nimel ja arvel tulunduslikul eesmärgil, need kordusid ajavahemikus aprillist 2005 kuni detsembrini 2006 ning ei olnud erandlikud. Samuti asuti seisukohale, et tähtsust ei oma asjaolu, et puitu müüdi tormikahjude korvamiseks. Trahvi osas leidsid kohtud, et trahvisumma vähendamiseks ei olnud õiguslikku alust.
- 19 Põhikohtuasjas kaebuse esitaja esitas Administratīva apgabaltiesa kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Augstākās tiesas Senāts menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas füüsiline isik, kes on omandanud kaupu (metsa) isiklikuks tarbeks ja teostab kaubarneid vääramatu jõu (näiteks tormi) tekitatud tagajärgede korvamiseks, on direktiivi 2006/112[...] artikli 9 lõike 1 ja kuuenda direktiivi [...] artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses maksukohustuslane, kes on kohustatud maksma käibemaksu? Teisisõnu, kas selline kaubarne on eespool viidatud Euroopa Liidu õigusnormide tähenduses majandustegevus?
2. Kas õigusnorm, mille alusel võib määrata isikule käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise eest trahvi tarnitud kauba väärtuse pealt tavapärastelt makstava maksu summaga samaväärses summas, kuigi see isik ei peaks maksu tasuma, isegi kui ta oleks end maksukohustuslasena registreerinud, on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

- 21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 ning kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et füüsilise isiku puidutarned vääramatu jõu tekitatud kahjude korvamiseks on „majandustegevus” nende sätete tähenduses.
- 22 Nagu nähtub esimese eelotsuse küsimuse sõnastusest, käsitleb see nii kuuenda direktiivi kui ka käibemaksudirektiivi asjakohaste sätete tõlgendamist. Esitatud küsimustele vastamiseks ei ole siiski vaja teha vahet nende direktiivide sätete vahel, kuna nende kohaldamisala tuleb pidada Euroopa Kohtult käesolevas asjas taotletud tõlgenduse osas sisuliselt identseks.
- 23 Nagu märgiti käesoleva kohtuotsuse punktides 3 ja 5, on kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 sõnastus sisuliselt identne käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 sõnastusega. Käibemaksudirektiivi põhjendustest 1 ja 3 nähtub ühtlasi, et põhimõtteliselt ei too see direktiiv kaasa sisulisi muudatusi kuuenda direktiivi sätetega võrreldes.
- 24 Sisu osas tuleb sissejuhatuseks meenutada, et nii nagu kuues direktiiv, näeb ka käibemaksudirektiiv ette käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kaubatarnele ja teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (vt 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-86/09: Future Health Technologies, EKL 2010, lk I-5215, punkti 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane” iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.
- 26 Esiteks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 10 kohaselt vabastab selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.
- 27 Põhikohtuasjas sellega aga tegemist ei ole, kuna vaidlusalused tarned teostati põhikohtuasjas kaebuse esitaja nimel ja arvel. Samuti tuleb tõdeda, et vastupidi sellele, mida kaebuse esitaja vaidlust lahendatavates siseriiklikes kohtutes väitis, ei tähenda kuidagi asjaolu, et asjaomaseid tarneid teostati väidetava vääramatu jõu tekitatud tagajärgede korvamise eesmärgiga, et neid tarneid ei teostatud iseseisvalt.
- 28 Mis puudutab teiseks mõistet „majandustegevus” käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et sel on objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitletakse sellisena sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield, EKL 2006, lk I-1751, punktid 47 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Seega asjaolu, et selliseid tarneid, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, teostati vääramatu jõu tekitatud tagajärgede korvamiseks, mille puhul on tegemist teostatud tehingute eesmärgiga seotud asjaoluga, ei oma tähtsust küsimuse puhul, kas neid tarneid tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks” käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

- 30 Sama sätte teises lõigus on „majandustegevus” määratletud kui tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.
- 31 Sellega seoses tuleb täpsustada, et materiaalse vara viljade võõrandamist, nagu erametsast saadud puidu müümine, tuleb pidada selle vara „kasutamiseks” käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.
- 32 Sellest järeldub, et sellised tehingud, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks” käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, kui neid tehinguid teostatakse kestva tulu saamise eesmärgil (vt analoogia alusel 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler, EKL 1996, lk I-4517, punkt 22).
- 33 Küsimus, kas asjaomase tegevuse, st erametsa kasutamise eesmärk on kestva tulu saamine, on faktiküsimus, mida tuleb hinnata arvestades kõiki käesoleva asja andmeid, mille hulka kuulub asjaomase vara olemus (selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punktid 24 ja 26).
- 34 See kriteerium peab võimaldama kindlaks teha, kas isik kasutas vara nii, et tema tegevus tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks” käibemaksudirektiivi tähenduses. Kui vara sobib vaid majanduslikult kasutamiseks, siis on see üldiselt piisav tõend selle kohta, et selle omanik kasutab seda majandustegevuseks ja järelikult kestva tulu saamise eesmärgil. Kui vara olemus võimaldab seda seevastu kasutada nii majanduslikul eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks, siis tuleb kontrollida kasutamise kõiki asjaolusid, et teha kindlaks, kas vara kasutatakse tõepoolest kestva tulu saamiseks (eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 27).
- 35 Viimati nimetatud juhul on asjaomase isiku poolt vara tegeliku kasutamise asjaolude ja ning vastava majandustegevuse tavapärase teostamise asjaolude vaheline võrdlus üks meetoditest, mille abil saab kontrollida, kas vastav tegevus toimub kestva tulu saamise eesmärgil (eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 28).
- 36 Kui asjaomane isik tegutseb aktiivselt metsamajandamise alal, kasutades samu meetodeid nagu need, mida kasutab tootja, ettevõtja või teenuste osutaja käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, siis tuleb põhikohtuasjas vaidluse all olev tegevus kvalifitseerida „majandustegevuseks” nimetatud sätte tähenduses (vt selle kohta 15. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10: Słaby, EKL 2011, lk I-8461, punkt 39).
- 37 Pealegi asjaolu, et asjaomaseid puidutarneid teostati vääramatu jõu tekitatud tagajärgede korvamiseks, ei vii iseenesest järelduseni, et neid tarneid teostati juhuti, mitte „kestva tulu saamise eesmärgil” käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Sellega seoses tuleb märkida, et sellised tarded võivad toimuda materiaalse vara kestva kasutamise raames. Materiaalse vara viljad nagu metsast saadav puit võivad oma olemuselt ning vastavalt oma omadustele ja eelkõige vanusele olla sobimatud koheseks majanduslikuks kasutuseks, kuna enne nende viljade majanduslikult kasutuskõlblikuks muutumist võib objektiivselt olla vaja teatud ajavahemiku möödumine. Siiski ei tähenda see, et väidetava vääramatu jõu tagajärjel vahepeal teostatud puidutarned ei toimu materiaalse vara kasutamise raames kestva tulu saamise eesmärgil käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.
- 38 Isegi kui ainult asjaomase tegevuse tulemust puudutavate kriteeriumide alusel ei ole võimalik kindlaks teha, kas tegevuse eesmärk on kestva tulu saamine, kujutavad selle ajavahemiku kestus, mille jooksul põhikohtuasjas asjaomaseid tarneid teostati, klientide hulk ning tulu suurus endast aspekte, mis kuuluvad üksikjuhu asjaolude kogumisse ning mida võib seetõttu kõnealusel kontrollimisel lisaks teistele elementidele arvesse võtta (eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 29).

- 39 Pealegi tuleb täpsustada, et asjaolu, et põhikohtuasjas kaebuse esitaja omandas materiaalse vara isiklikuks tarbeks, mida esimese küsimuse sõnastuses on väidetud, ei ole takistuseks sellele, et seda vara kasutatakse pärast „majandustegevuse” teostamiseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Küsimus, kas isik on konkreetsel juhul omandanud vara oma majandustegevuseks või isiklikuks tarbeks, tekib siis, kui isik taotleb õigust selle vara omandamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks (vt analoogia alusel 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I-1831, punkt 29). Selline küsimus põhikohtuasjas siiski ei tõusetu.
- 40 Eeltoodud arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et füüsilise isiku teostatud puidutarned vääramatu jõu tekitatud tagajärgede korvamiseks kujutavad endast materiaalse vara kasutamist, mis tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks” selle sätte tähenduses, kui neid tarneid teostati kestva tulu saamise eesmärgil. Siseriikliku kohtu ülesanne on konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid hinnates teha kindlaks, kas sellise materiaalse vara nagu metsa kasutamine on toimunud kestva tulu saamise eesmärgil.

Teine küsimus

- 41 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et proportsionaalsuse põhimõttega on kooskõlas siseriikliku õiguse norm, mis võimaldab määrata isikule käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise eest trahvi tarnitud kauba väärtuse pealt makstava maksu summaga samaväärses summas, kuigi see isik ei pidanud seda maksu tasuma.
- 42 Käibemaksudirektiivi artikli 213 lõike 1 kohaselt peab iga maksukohustuslane teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.
- 43 Siseriiklik meede, nagu käibemaksuseaduse artikli 3 lõigetes 3 ja 5 sätestatu, mille kohaselt maksukohustuslased, kes on eelneva kaheteistkümnepäevase jooksul teostatud tehinguid, mille maksustatavate kaubatarnete ja teenuste osutamise koguväärtus on üle 10 000 Läti lati, peavad end registreerima käibemaksukohustuslasena, on käibemaksudirektiivi artikli 213 lõike 1 alusel maksukohustuslastel lasuvate kohustuste konkreetne väljendus.
- 44 Nimetatud direktiiv ei näe sõnaselgelt ette karistuste süsteemi direktiivi artikli 213 lõikes 1 viidatud kohustuste eiramise eest. Väljakujunenud kohtupraktikas on sedastatud, et kui liidu õigusnorme ei ole nende õigusnormidega kehtestatud korras ettenähtud tingimuste eiramisel kohaldatavate karistuste valdkonnas ühtlustatud, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohasteks. Liikmesriigid on kohustatud nimetatud pädevust teostama siiski liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (21. septembri 1989. aasta otsus kohtuasjas 68/88: komisjon vs. Kreeka, EKL 1989, lk 2965, punkt 23; 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-210/91: komisjon vs. Kreeka, EKL 1992, lk I-6735, punkt 19, ning 26. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-36/94: Siesse, EKL 1995, lk I-3573, punkt 21).
- 45 Seega on õiguspärane, kui liikmesriigid näevad maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks oma vastavas siseriiklikus õiguses ette asjakohased sanktsioonid, muutes karistatavaks käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse rikkumine.
- 46 Sellised karistused ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade, EKL 2008, lk I-3457, punktid 65–67 ning 12. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-284/11: EMS-Bulgaria Transport, punkt 67).
- 47 Selleks et hinnata, kas asjaomane karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tuleb võtta arvesse selle rikkumise raskust, mille eest sanktsiooniga karistatakse, ning selle karistuse määra kindlaksmääramise korda.

- 48 Esiteks, mis puudutab rikkumise raskust, mille eest selle sanktsiooniga karistatakse, siis tuleb rõhutada, et selle eesmärk oli karistada ainult käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse rikkumise eest. Euroopa Kohus on sellega seoses täpsustanud, et käibemaksudirektiivi artiklis 213 sätestatud kohustused, sh maksukohustuslase kohustus deklareerida, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, kujutab endast ainult järelevalve eesmärgil kehtestatud vorminõuet (vt selle kohta 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera Handelscompagnie, EKL 2010, lk I-10385, punkt 50).
- 49 Asjaomase karistuse eesmärk ei ole seega maksu sissenõudmine maksukohustuslaselt. Pädevad asutused võivad maksu sisse nõuda sõltumata sellest, kas määratakse karistus registreerimata jätmise eest.
- 50 Teiseks, mis puudutab asjaomase karistuse suuruse kindlaksmääramise korda, siis tuleb märkida, et tegemist on kindla määraga, mis vastab tarnitud kauba pealt makstava maksu määrale, isegi kui karistuse eesmärk ei ole maksu sissenõudmine, nagu käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis sedastati.
- 51 Pealegi tuleb märkida, nagu nähtub Läti valitsuse kirjalikest märkustest, et Läti seadusandja võttis vastu uued sätted, muutes registreerimata jätmise eest määratud karistused astmeliseks.
- 52 Käesoleval juhul ei ole välistatud, et karistuse suuruse kindlaksmääramise kord võib minna kaugemale sellest, mis on käesoleva kohtuotsuse punktis 45 viidatud eesmärkide saavutamiseks vajalik.
- 53 Seega võib see karistus olla ebaproportsionaalne.
- 54 Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas karistuse suurus ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise eesmärkide saavutamiseks, võttes arvesse käesoleva asja asjaolusid, eelkõige konkreetselt määratud summat ning võimalikku pettust või kohaldatavate õigusnormide rikkumist, mida võib omistada registreerimata jätmise eest karistatud maksumaksjale.
- 55 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et ei ole välistatud, et siseriiklik õigusnorm, mille alusel võib määrata isikule, kes ei ole käibemaksukohustuslane, käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse täitmata jätmise eest trahvi tarnitud kauba väärtuse pealt makstava maksu summaga samaväärses summas, on proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas karistuse suurus ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise eesmärkide saavutamiseks, võttes arvesse käesoleva asja asjaolusid, eelkõige konkreetselt määratud summat ning võimalikku pettust või kohaldatavate õigusnormide rikkumist, mida võib omistada registreerimata jätmise eest karistatud maksumaksjale.

Euroopa Kohtu vastuse ajalise kehtivuse piiramine

- 56 Kirjalikes märkustes palus Läti valitsus, et juhul kui Euroopa Kohus leiab, et sellised puidutarned, millega on tegemist esimese eelotsuse küsimuse puhul, ei kujuta endast „majandustegevust” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, või kui selline siseriikliku õiguse norm, millega on tegemist teise eelotsuse küsimuse puhul, ei ole proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, piiraks Euroopa Kohus tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust.
- 57 Võttes arvesse esimesele küsimusele antud vastust, ei ole vaja teha otsust Läti valitsuse taotluse kohta piirata sellele küsimusele antud Euroopa Kohtu vastuse ajalist kehtivust.
- 58 Mis puudutab teisele küsimusele Euroopa Kohtu poolt antud vastuse ajalise kehtivuse piiramist, siis väidab Läti valitsus oma taotluse põhjenduseks, et ta tegutses heas usus ning Euroopa Kohtu sellisel otsusel oleksid negatiivsed rahalised tagajärjed riigieelarvele, kuna pädevate asutuste määratud trahvid ajavahemikus 2004–2008 on 900 000 latti.

- 59 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus võib vaid erandjuhtudel, kohaldades liidu õiguskorra olemuslikku õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata kõikide asjaomaste isikute tuginemist sättele, mida ta on tõlgendanud, eesmärgiga muuta heas usus väljakujunenud õigussuhteid. Sellise piiramise otsustamiseks peab olema täidetud kaks peamist tingimust, s.o huvitatud isikute heauskus ja oluliste häirete oht (vt eelkõige 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-402/03: Skov ja Bilka, EKL 2006, lk I-199, punkt 51; 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-313/05: Brzeziński, EKL 2007, lk I-513, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika ning 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-2/09: Kalinchev, EKL 2010, lk I-4939, punkt 50).
- 60 Veelgi enam, Euroopa Kohus on seda lahendust kasutanud vaid väga täpselt määratletud asjaoludel, kui ühelt poolt oli olemas raskete majanduslike tagasilöövide tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ja kui teiselt poolt ilmnes, et isikuid ja siseriiklikke ametivõime oli liidu õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õigusnormide ja õiguspõhimõtete reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või Euroopa Komisjoni sarnasest käitumisest (vt eelkõige 27. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-423/04: Richards, EKL 2006, lk I-3585, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsused Brzeziński, punkt 57, ja Kalinchev, punkt 51).
- 61 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et eelotsusena tehtud kohtuotsusest liikmesriigile tulenevad rahalised tagajärjed ei õigusta iseenesest otsuse ajalise kehtivuse piiramist (20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/99: Grzelczyk, EKL 2001, lk I-6193, punkt 52; 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar, EKL 2005, lk I-2119, punkt 68, ja eespool viidatud kohtuotsused Brzeziński, punkt 58, ja Kalinchev, punkt 52).
- 62 Sellega seoses tuleb märkida, et aastatel 2004–2008 pädevate ametivõimude määratud trahvide kogusumma, mille esitas Läti valitsus, ei võimalda hinnata, kas see summa on seotud trahvidega, mida teine eelotsuse küsimus käsitleb. Lisaks ei ole Euroopa Kohut teavitatud sellest, millises ulatuses võiks see summa hüvitamisele kuuluda. Nagu tuleneb järeldusest, milleni Euroopa Kohus teise eelotsuse küsimuse analüüsimisel jõudis, tuleb sellega seoses täpsustada, et hüvitamisele kuuluvad ainult summad, mis ületavad selle, mis on vajalikud maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise tagamiseks.
- 63 Järelikult tuleb sedastada, et tuvastatuks ei saa lugeda raskete majanduslike tagasilöövide ohu võimalikkust käesoleva kohtuotsuse punktis 61 viidatud kohtupraktika mõttes, millega põhjendada käesoleva kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramist.
- 64 Neil asjaoludel ei ole vaja kontrollida, kas asjaomaste isikute heauskuse kriteerium on täidetud.
- 65 Nendest kaalutlustest tuleneb, et puudub alus piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist kehtivust.

Kohtukulud

- 66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et füüsilise isiku teostatud puidutarned vääramatu jõu tekitatud tagajärgede korvamiseks kujutavad endast materiaalse vara kasutamist, mis tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks” selle sätte tähenduses, kui

neid tarneid teostati kestva tulu saamise eesmärgil. Siseriikliku kohtu ülesanne on konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid hinnates teha kindlaks, kas sellise materiaalse vara nagu metsa kasutamine on toimunud kestva tulu saamise eesmärgil.

2. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et ei ole välistatud, et siseriiklik õigusnorm, mille alusel võib määrata isikule, kes ei ole käibemaksukohustuslane, käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse täitmata jätmise eest trahvi tarnitud kauba väärtuse pealt makstava maksu summaga samaväärses summas, on proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus. Siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas karistuse suurus ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise eesmärkide saavutamiseks, võttes arvesse käesoleva asja asjaolusid, eelkõige konkreetselt määratud summat ning võimalikku pettust või kohaldatavate õigusnormide rikkumist, mida võib omistada registreerimata jätmise eest karistatud maksumaksjale.

Allkirjad