



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.*

„Šeštoji PVM direktyva — Direktyva 2006/112/EB — Sąvoka „ekonominė veikla“ — Medienos tiekimas siekiant likviduoti audros padarytą žalą — Atvirkštinio apmokestinimo schema — Neužsiregistravimas PVM mokėtojų registre — Bauda — Proporcingumo principas“

Byloje C-263/11

dėl *Augstākās Tiesas Senāts* (Latvija) 2011 m. gegužės 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gegužės 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ainārs Rēdlihs

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. kovo 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Valsts ieņēmumu dienests*, atstovaujamos generalinės direktorės N. Jezdakova,
- Latvijos vyriausybės, atstovaujamos I. Kalniņš ir A. Nikolajeva,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Sauka ir C. Soulay,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: latvių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363; p. 129, toliau – Šeštoji direktyva), 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB (OL L 384, p. 92; toliau – PVM direktyva), 9 straipsnio 1 dalies ir proporcingumo principo išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp A. Rēdlihs ir *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybės pajamų tarnyba, toliau – VID) dėl to, kad A. Rēdlihs neužsiregistravo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų registre.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Remiantis PVM direktyvos 411 ir 413 straipsniais, šia direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinti ir pakeisti PVM srities Sąjungos teisės aktai ir, be kita ko, Šeštoji direktyva. Pagal PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis Šeštosios direktyvos išdėstymas nauja redakcija buvo būtinas siekiant aiškiai ir racionaliai nauja struktūros ir formulavimo redakcija išdėstyti valstybių narių teisės aktų, kuriais reglamentuojamas PVM, suderinimo nuostatas, iš esmės nepadarant esminių pakeitimų.
- 4 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, kuriame iš esmės pakartojama Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotė, „PVM objektas yra <...> prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“
- 5 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, kurioje vartojami iš esmės tokie pat terminai kaip Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse, nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 6 PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje, kurioje iš esmės perteikiami tie patys terminai kaip Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies redakcijoje, išplaukiančioje iš tos pačios direktyvos 28h straipsnio 1 dalies, numatyta, kad „kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi“.
- 7 Pagal 2006 m. sausio 24 d. Tarybos sprendimo 2006/42/EB, leidžiančio Latvijai pratęsti priemonės, nukrypstančios nuo šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo 21 straipsnio, taikymą (OL L 25, p. 31), vienintelį straipsnį šiai valstybei narei leidžiama toliau nuo 2005 m. gegužės 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. laikyti, kad sudarant medienos sandorius prievolė mokėti PVM tenka prekių arba paslaugų gavėjui. 2009 m. gruodžio 7 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimu (OL L 347, p. 30), nukrypstant nuo Direktyvos 2006/112/EB 193 straipsnio, Latvijai leidžiama prekybos mediena sandorių atveju toliau iki 2012 m. gruodžio 31 d. laikyti prekių ar paslaugų gavėją asmeniu, privalančiu sumokėti PVM.

Latvijas teisē

8 Reikšmingos nacionalinės teisės nuostatos (pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui taikoma redakcija) yra PVM įstatyme (*Latvijas Vēstnesis*, Nr. 49, 1995 m. kovo 30 d.).

9 Šio įstatymo 1 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Ekonominė veikla yra bet kuri reguliariai vykdoma ekonominė veikla už atlygį, kuris nėra darbdavio darbuotojui mokamas užmokestis už darbą ar kitoks atlyginimas, nuo kurio atskaitomos privalomosios socialinio draudimo įmokos ir fizinių asmenų pajamų mokestis.“

10 Šio įstatymo 3 straipsnio 3 ir 5 pastraipose nustatyta:

„3. Fiziniai arba juridiniai asmenys ir jų grupės, kurie sudarė sutartį arba susitarimą, arba jų atstovai užregistruojami [VID] [PVM] mokėtojų registre.

<...>

5. Jei fizinio arba juridinio asmens per 12 mėn. parduotų apmokestinamųjų prekių ar suteiktų apmokestinamųjų paslaugų bendra vertė nesiekia ir neviršija 10 000 LVL, šis asmuo, grupė arba jų atstovai turi teisę nesiregistruoti [VID] [PVM] mokėtojų registre. Ši nuostata taikoma ir iš valstybės biudžeto finansuojamoms institucijoms. Asmenys, kurie naudojami šioje pastraipoje numatyta teise, privalo ne vėliau kaip per trisdešimt dienų nuo tada, kai minėta suma pasiekta ar viršyta, užsiregistruoti [VID] [PVM] mokėtojų registre.“

11 Šio įstatymo 13.² straipsnyje numatyta:

„1. Kiek tai susiję su medienos tiekimo sandoriais, numatytais 2 dalyje, jei tiekėjas ir pirkėjas yra užsiregistravę [VID] kaip mokesčio mokėtojai, pirkėjas moka šį mokestį Ministrų kabineto nustatyta tvarka, laikydamasis šių sąlygų:

- 1) medienos tiekėjo ir pirkėjo santykiai įforminti vienodo pavyzdžio griežtos apskaitos dokumentu – medienos važtaraščiu, kurio naudojimo, pateikimo ir apmokėjimo sąlygas nustato Ministrų kabinetas;
- 2) mokesčių mokėtojas iš mokėtino mokesčio sumos kaip pirkimo mokestį už nupirktą medieną atskaito tik važtaraštyje nurodytą sumą, jei visa per atitinkamus mokestinius metus nupirktą mediena buvo skirta jo apmokestinamai veiklai vykdyti. Šiuo atveju už nupirktą medieną [PVM] mokėti nereikia <...>“

12 Minėto įstatymo 35 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Jei asmuo nėra užsiregistravęs [VID] kaip mokesčio mokėtojas, kaip to reikalaujama pagal šio įstatymo 3 straipsnį, bet vykdo apmokestinamus sandorius, jis apmokestinamas mokesčiu nuo tos dienos, kurią šiuo įstatymu nustatyta tvarka turėjo užsiregistruoti. Jei minėtas asmuo atlieka apmokestinamą medienos tiekimą, jam taikoma bauda, kurios dydis – 18 % medienos vertės, tiekios nuo tos dienos, kurią šiuo įstatymu nustatyta tvarka jis turėjo užsiregistruoti.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 VID, atlikusi patikrinimą, konstatavo, kad 2005 m. balandžio mėn. pareiškėjas pagrindinėje byloje įvykdė 12 medienos tiekimo sandorių ir dar 25 tokius sandorius įvykdė nuo 2005 m. gegužės mėn. iki 2006 m. gruodžio mėn. Taip pat konstatuota, kad pareiškėjas pagrindinėje byloje nėra užsiregistravęs PVM mokėtojų registre ir VID nedeklaravo ekonominės veiklos.
- 14 2007 m. birželio 21 d. sprendimu VID, remdamasi PVM įstatymo 35 straipsnio 3 dalimi, už tai, kad A. Rėdlihs neužsiregistravo minėtame registre, skyrė jam baudą, kurios dydis 11 363,20 LVL arba 18 % nagrinėjamų tiekimo sandorių vertės, o tai atitinka tuo metu taikyto PVM tarifą.
- 15 A. Rėdlihs apskundė šį sprendimą ir prašė jį panaikinti. A. Rėdlihs nurodė, kad jo vykdyto medienos tiekimo negalima laikyti ekonomine veikla, nes ji nevykdoma nei reguliariai, nei savarankiškai. Minėti tiekimo sandoriai yra išimtinio pobūdžio, nes atlikti nesiekiant pelno, – šiais sandoriais siekta likviduoti audros padarytą žalą, o tai yra *force majeure* atvejis. Jis taip pat pabrėžė, kad Miškų tarnybos ataskaitoje pažymėta, jog šis miškas buvo jaunas, todėl jo medžių nebuvo galima kirsti. Be to, nebuvo įmanoma per vieną kartą parduoti visų tos audros išverstų medžių.
- 16 Jis papildomai nurodė, kad nusipirko mišką savo asmeniniams poreikiams tenkinti, todėl medienos iš šio miško perleidimo sandoriams PVM netaikomas.
- 17 Pareiškėjas pagrindinėje byloje taip pat nurodė, kad jam skirta bauda yra neproporcinga, nes net jei nagrinėjamas tiekimas būtų ekonominė veikla, pagal PVM įstatymo 13² straipsnį PVM apmokestinamas ne tiekėjas, o pirkėjas.
- 18 Šį skundą atmetė pirmiausia *Administratīvā rajona tiesa* (Administracinis rajono teismas), vėliau – *Administratīva apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas). Minėtą skundą nagrinėję teismai pažymėjo, kad pagal PVM įstatymo 1 straipsnio 6 dalį „ekonominė veikla“ laikoma veikla, vykdoma savarankiškai, reguliariai ir už atlyginimą. Jie nusprendė, kad nagrinėjamą tiekimą reikia laikyti ekonomine veikla, nes jis vykdytas pareiškėjo pagrindinėje byloje vardu siekiant pelno, laikotarpiu nuo 2005 m. balandžio mėn. iki 2006 m. gruodžio mėn. vykdytas kelis kartus ir nebuvo išimtinio pobūdžio. Taip pat nuspręsta, kad aplinkybė, jog mediena parduota siekiant likviduoti audros padarytą žalą, neturi reikšmės. Dėl baudos šie teismai nusprendė, kad nėra jokio teisinio pagrindo ją sumažinti.
- 19 Pareiškėjas pagrindinėje byloje *Administratīva apgabaltiesa* sprendimą apskundė kasacine tvarka.
- 20 Tokiomis aplinkybėmis *Augstākās Tiesas Senāts* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar fizinis asmuo, kuris įsigijo prekių (mišką) asmeninėms reikmėms ir vykdo prekių tiekimą, kad likviduotų *force majeure* (pavyzdžiui, audros) padarinius, yra [PVM] mokėtojas pagal direktyvos [2006/112] 9 straipsnio 1 dalį ir [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 1 ir 2 dalis, privalantis mokėti [PVM]? Kitaip tariant, ar šių prekių tiekimas yra ekonominė veikla pagal minėtas Europos Sąjungos teisės nuostatas?
2. Ar proporcingumo principą atitinka norma, pagal kurią dėl to, kad asmuo neužsiregistravo [PVM] mokėtojų registre, galima jam skirti baudą, lygią įprastai mokėtino nuo parduotų prekių vertės apskaičiuojamo mokesčio dydžiui, nors atitinkamas asmuo nebūtų turėjęs sumokėti mokesčio, jei ir būtų užsiregistravęs minėtame registre?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 21 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad fizinio asmens medienos tiekimas, kurį jis vykdo, kad likviduotų *force majeure* padarinius, yra „ekonominė veikla“ pagal šias nuostatas.
- 22 Kaip matyti iš pirmojo prejudicinio klausimo formuluotės, juo prašoma išaiškinti svarbias Šeštosios direktyvos ir PVM direktyvos nuostatas. Tačiau atsakant į prejudicinius klausimus nereikia daryti skirtumo tarp kiekvienos iš šių direktyvų nuostatų – jas reikia laikyti turinčiomis iš esmės identišką reikšmę išaiškinimui, kurį Teisingumo Teismas turi pateikti šioje byloje.
- 23 Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 3–5 punktuose, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių tekstas iš esmės sutampa su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies tekstu. Be to, iš PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojamųjų dalių matyti, kad šia direktyva iš principo nesiekama esminių pakeitimų, palyginti su Šeštosios direktyvos nuostatomis.
- 24 Nagrinėjant klausimą iš esmės, pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyvoje, kaip ir Šeštojoje direktyvoje, nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje šiai sričiai priskiriamas ne tik prekių importas, bet ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, šalies teritorijoje už atlygį vykdomas apmokestinamojo asmens, kuris veikia būtent kaip apmokestinamasis asmuo (žr. 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, Rink. p. I-5215, 26 punktą ir nurodytą teismo praktiką).
- 25 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.
- 26 Pirma, reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 10 straipsnį, tenkinant šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma savarankiškai, neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.
- 27 Tačiau taip nėra pagrindinės bylos atveju, nes nagrinėjamas tiekimas vykdytas pareiškėjo pagrindinėje byloje vardu. Taip pat reikia konstatuoti, kad, kitaip, nei minėtas pareiškėjas tvirtino bylą nagrinėjusiuose nacionaliniuose teismuose, aplinkybė, kad nagrinėjamas tiekimas vykdytas siekiant likviduoti tariamos *force majeure* padarinius, visiškai nereiškia, kad šis tiekimas nebuvo vykdomas savarankiškai.
- 28 Antra, kalbant apie sąvoką „ekonominė veikla“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, reikia pažymėti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog ši sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield*, C-223/03, Rink. p. I-1751, 47 ir 48 punktus ir nurodytą teismų praktiką).
- 29 Todėl aplinkybė, kad tiekimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, įvykdytas siekiant likviduoti *force majeure* padarinius, taigi apibrėžianti atliktų sandorių tikslą, neturi reikšmės vertinant, ar šį tiekimą reikia pripažinti „ekonominė veikla“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.

- 30 Sąvoka „ekonominė veikla“ apibrėžta tos pačios nuostatos antroje pastraipoje kaip apimanti gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma „ekonominė veikla“ laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.
- 31 Šiuo atžvilgiu reikia patikslinti, kad daiktinės nuosavybės vaisių pardavimas, pavyzdžiui, medienos iš nuosavo miško pardavimas, laikytinas šio turto „naudojimu“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.
- 32 Vadinas, tokius sandorius, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, reikia pripažinti „ekonominė veikla“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, jei jie vykdomi siekiant gauti nuolatinių pajamų (pagal analogiją žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 22 punktą).
- 33 Klausimas, ar nagrinėjama veikla, t. y. privataus miško naudojimas, skirta nuolatinėms pajamoms gauti, yra fakto klausimas, į kurį reikia atsakyti, atsižvelgiant į visus bylos duomenis, tarp kurių yra konkretaus turto pobūdis (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Enkler* 24 ir 26 punktus).
- 34 Iš tiesų šis kriterijus turi sudaryti sąlygas nustatyti, ar asmuo naudojo turtą taip, kad jo veiklą reikia pripažinti „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Aplinkybės, kad turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir ekonominiais, ir asmeniniais tikslais, reikėtų ištirti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudotas siekiant gauti pajamų, kurios iš tikrųjų yra nuolatinio pobūdžio (minėto Sprendimo *Enkler* 27 punktą).
- 35 Pastaruoju atveju sąlygų, kuriomis suinteresuotasis asmuo iš tiesų naudoja turtą, palyginimas su sąlygomis, kuriomis atitinkama ekonominė veikla paprastai vykdoma, gali būti vienas iš būdų, kuriais nustatoma, ar atitinkama veikla vykdoma siekiant gauti nuolatinių pajamų (minėto Sprendimo *Enkler* 28 punktą).
- 36 Taigi jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius miškininkystės veiksmus ir imasi priemonių, kurios panašios į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemonės, pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą reikia pripažinti „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Šlaby*, C-180/10 ir 181/10, Rink. p. I-8461, 39 punktą).
- 37 Be to, aplinkybė, kad nagrinėjamas medienos tiekimas vykdytas siekiant likviduoti *force majeure* padarinius, pati savaime negali lemti išvados, kad šis tiekimas vykdytas atsitiktinai, o ne „siekiant gauti nuolatinių pajamų“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad toks tiekimas gali būti laikomas nuolatinio daiktinio turto naudojimu. Iš tiesų, daiktinio turto vaisiai, kaip antai miško mediena, gali dėl savo pobūdžio ir dėl savybių, ypač amžiaus, būti netinkami nedelsiant naudoti ekonominiams reikmėms ir gali objektyviai prireikti tam tikro laiko, kad šie vaisiai taptų tinkami ekonominiam naudojimui. Vis dėlto tai nereiškia, kad tuo laikotarpiu, susiklosčius tariamoms *force majeure* aplinkybėms, atliktas medienos tiekimas negali būti daiktinio turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipą.
- 38 Nors vien kriterijų, susijusių su atitinkamos veiklos rezultatais, nepakanka, norint nustatyti, ar veikla vykdyta siekiant nuolatinių pajamų, tačiau laikotarpio, kuriuo buvo vykdomas tiekimas pagrindinėje byloje, trukmė, klientų skaičius ir pajamų suma yra visų bylos aplinkybių dalį sudarantys veiksniai, į kuriuos, kartu vertinant ir kitus bylos duomenis, galima atsižvelgti atliekant šį tyrimą (minėto Sprendimo *Enkler* 29 punktą).

39 Toliau būtina patikslinti, kad aplinkybė, jog pareiškėjas pagrindinėje byloje įsigijo nagrinėjamą daiktinį turtą, kad tenkintų savo asmeninius poreikius, kaip tai matyti ir iš pirmojo prejudicinio klausimo formuluotės, netrukdo šio turto vėliau naudoti siekiant vykdyti „ekonominę veiklą“, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje. Klausimas, ar asmuo konkrečiu atveju įsigijo turtą savo ekonominės veiklos reikmėms, ar asmeninėms reikmėms, keliamas, kai šis asmuo prašo leisti pasinaudoti teise atskaityti perkant už šio turto įsigijimą sumokėtą mokestį (pagal analogiją žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 29 punktą). Tačiau toks klausimas nekeliamas pagrindinėje byloje.

40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip: medienos tiekimas, kurį fizinis asmuo vykdo, kad likviduotų *force majeure* padarinius, yra daiktinio turto naudojimas, kurį reikia pripažinti „ekonominė veikla“ pagal šią nuostatą, jei šis tiekimas vykdomas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Nacionalinis teismas turi įvertinti visus bylos duomenis, kad nustatytų, ar daiktinis turtas, kaip antai miškas, naudotas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

Dėl antrojo klausimo

41 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad proporcingumo principą atitinka nacionalinės teisės norma, pagal kurią dėl to, kad asmuo neįvykdė savo pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, galima jam skirti baudą, lygią įprastai mokėtino nuo parduotų prekių vertės apskaičiuojamo PVM dydžiui, nors šis asmuo nebūtų turėjęs sumokėti šio mokesčio.

42 Pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalį kiekvienas apmokestinamasis asmuo privalo pranešti, kada jo apmokestinama veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

43 Nacionalinė priemonė, kaip antai numatytoji PVM įstatymo 3 straipsnio 3 ir 5 dalyse, pagal kurią apmokestinamieji asmenys, įvykdę sandorius dėl PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų, kurių bendra vertė per 12 mėn. viršija 10 000 LVL, privalo užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, konkrečiai perteikia pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalį apmokestinamiesiems asmenims tenkančias pareigas.

44 Šioje direktyvoje aiškiai nenumatyta sankcijų už jos 213 straipsnio 1 dalyje nustatytų pareigų nevykdymą sistema. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, 68/88, Rink. p. 2965, 23 punktas; 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-210/91, Rink. p. I-6735, 19 punktas ir 1995 m. spalio 26 d. Sprendimo *Siesse*, C-36/94, Rink. p. I-3573, 21 punktas).

45 Todėl valstybės narės turi teisę, siekdamos užtikrinti tikslų mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, savo atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre nevykdymą.

46 Tačiau tokios sankcijos turi neviršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457, 65–67 punktus ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, 67 punktą).

47 Siekiant įvertinti, ar nagrinėjama sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti į pažeidimo, už kurį ta sankcija siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą, taip pat jos dydžio nustatymo tvarką.

- 48 Pirma, kalbant apie pažeidimo, už kurį nagrinėjama sankcija siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą, svarbu pabrėžti, kad šia sankcija siekiama nubausti tik už pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre neįvykdymą. Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu jau patikslino, kad PVM direktyvos 213 straipsnyje nustatytos pareigos, tarp kurių apmokestinamojo asmens pareiga pranešti apie savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklos pradžią, yra tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-10385, 50 punktą).
- 49 Todėl nagrinėjama sankcija nesiekia užtikrinti mokesčio išieškojimo iš juo apmokestinamo asmens. Iš tiesų, kompetentingos valdžios institucijos gali šį mokestį išieškoti, nesvarbu, ar skirta bauda už neužsiregistravimą.
- 50 Antra, dėl nagrinėjamos sankcijos dydžio apskaičiavimo tvarkos svarbu pažymėti, kad šiai sankcijai taikomas fiksuoto procentinio dydžio tarifas ir ji lygi už įvykdytus tiekimo sandorius mokėtinam mokesčiui, nors, kaip minėta šio sprendimo pirmesniame punkte, sankcija nesiekia išieškoti mokesčio.
- 51 Be to, reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš Latvijos vyriausybės rašytinių pastabų, Latvijos teisės aktų leidėjas priėmė naujas nuostatas, pagal kurias už neužsiregistravimą taikomos skirtingo laipsnio sankcijos.
- 52 Šiuo atveju negalima atmesti galimybės, kad sankcijos dydžio apskaičiavimo tvarka viršija tai, kas būtina, siekiant šio sprendimo 45 punkte nurodytų tikslų.
- 53 Todėl tokia sankcija gali pasirodyti neproporcinga.
- 54 Nacionalinis teismas turi įvertinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina, kad būtų užtikrintas tikslus mokesčio surinkimas ir išvengta sukčiavimo, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkrečiai skirtos baudos sumą bei galimą sukčiavimą ar taikomų teisės aktų apėjimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą.
- 55 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Sąjungos teisę reikia aiškinti taip: negalima atmesti galimybės, kad nacionalinės teisės norma, pagal kurią asmeniui, neįvykdžiusiam pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, kuris neturėjo šio mokesčio mokėti, galima skirti baudą, lygią įprastai mokėtino nuo vykdant tiekimą parduotų prekių vertės apskaičiuojamo PVM dydžiui, prieštarauja proporcingumo principui. Nacionalinis teismas turi įvertinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina, kad būtų užtikrintas tikslus mokesčio surinkimas ir išvengta sukčiavimo, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkrečiai skirtos baudos sumą bei galimą sukčiavimą ar taikomų teisės aktų apėjimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą.

Dėl Teisingumo Teismo atsakymo poveikio laiko atžvilgiu apribojimo

- 56 Rašytinėse pastabose Latvijos vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo apriboti laiko atžvilgiu sprendimo, kurį jis priims, pasekmes, jei Teisingumo Teismas konstatuos, kad medienos tiekimas, kaip tas, dėl kurio pateiktas pirmasis prejudicinis klausimas, nėra „ekonominė veikla“ pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį arba kad nacionalinės teisės norma, kaip ta, dėl kurios pateiktas antrasis prejudicinis klausimas, neatitinka proporcingumo principo.
- 57 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nereikia priimti sprendimo dėl Latvijos vyriausybės prašymo apriboti Teisingumo Teismo atsakymo į šį klausimą poveikį laiko atžvilgiu.

- 58 Dėl Teisingumo Teismo atsakymo į antrąją klausimą poveikio apribojimo laiko atžvilgiu Latvijos vyriausybė, grįsdama savo prašymą, tvirtina, kad ji elgėsi sąžiningai ir kad toks Teisingumo Teismo sprendimas turės neigiamų finansinių padarinių valstybės biudžetui, nes baudos, kurias nuo 2004 m. iki 2008 m. skyrė kompetentingos institucijos, sudaro 900 000 LVL.
- 59 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais, taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti galimybę visiems suinteresuotiesiems asmenims pasinaudoti jo išaiškinta norma arba principu ginčijant sąžiningai nustatytus teisinius santykius. Kad būtų galima nuspręsti dėl tokio apribojimo, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sąžiningumas ir didelių sunkumų rizika (visų pirma žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov ir Bilka*, C-402/03, Rink. p. I-199, 51 punktą; 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Brzeziński*, C-313/05, Rink. p. I-513, 56 punktą bei nurodytą teismo praktiką ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Kalinchev*, C-2/09, Rink. p. I-4939, 50 punktą).
- 60 Konkrečiai kalbant, tokį sprendimo būdą Teisingumo Teismas taikė tik labai konkrečiomis aplinkybėmis, be kita ko, kai egzistavo sunkių ekonominių pasekmių atsiradimo rizika, ypač kylanti dėl didelio sąžiningai ir remiantis teisės nuostatomis, kurios laikytos teisėtai galiojančiomis, sukurtų teisinių santykių skaičiaus, ir paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo paskatinti elgtis Sąjungos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir didelio Sąjungos teisės nuostatų turinio neapibrėžtumo, prie kurio galbūt prisidėjo ir kitų valstybių narių ar Europos Komisijos elgesys (visų pirma žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Richards*, C-423/04, Rink. p. I-3585, 42 punktą, minėto Sprendimo *Brzeziński* 57 punktą ir minėto Sprendimo *Kalinchev* 51 punktą).
- 61 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad vien finansinių pasekmių, valstybei narei galinčių kilti dėl prejudicinio sprendimo tvarka priimto sprendimo, savaime nepakanka, kad būtų pateisintas šio sprendimo pasekmių galiojimo laiko atžvilgiu apribojimas (2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C-184/99, Rink. p. I-6193, 52 punktas; 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Bidar*, C-209/03, Rink. p. I-2119, 68 punktas ir minėto Sprendimo *Brzeziński* 58 punktas bei minėto Sprendimo *Kalinchev* 52 punktas).
- 62 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad iš Latvijos vyriausybės nurodytos bendros baudų, kurias kompetentingos nacionalinės institucijos skyrė nuo 2004 m. iki 2008 m., sumos negalima nustatyti, ar ši suma susijusi su baudomis, dėl kurių keliamas antrasis prejudicinis klausimas. Be to, Teisingumo Teismui taip pat nepranešta, kurią šios sumos dalį gali reikėti grąžinti. Šiuo atžvilgiu svarbu patikslinti, kad, kaip matyti iš išvados, prie kurios Teisingumo Teismas priėjo nagrinėdamas antrąjį prejudicinį klausimą, grąžinti reikia tik tą sumą, kuri viršija tai, kas būtina, siekiant užtikrinti tikslų mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo.
- 63 Todėl reikia konstatuoti, kad nebuvo nustatyta sunkių ekonominių pasekmių rizika, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 60 punkte nurodytą teismo praktiką, kuri pateisintų šio sprendimo pasekmių galiojimo apribojimą laiko atžvilgiu.
- 64 Tokiomis aplinkybėmis nebūtina tikrinti, ar tenkinamas suinteresuotųjų asmenų sąžiningumo kriterijus.
- 65 Iš išdėstytų argumentų darytina išvada, kad nereikia riboti šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB, 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip: medienos tiekimas, kurį fizinis asmuo vykdo, kad likviduotų *force majeure* padarinius, yra daiktinio turto naudojimas, kurį reikia pripažinti „ekonomine veikla“ pagal šią nuostatą, jei šis tiekimas vykdomas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Nacionalinis teismas turi įvertinti visus bylos duomenis, kad nustatytų, ar daiktinis turtas, kaip antai miškas, naudotas siekiant gauti nuolatinių pajamų.
2. Sąjungos teisę reikia aiškinti taip: negalima atmesti galimybės, kad nacionalinės teisės norma, pagal kurią asmeniui, neįvykdžiusiam pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, kuris neturėjo šio mokesčio mokėti, galima skirti baudą, lygią įprastai mokėtino nuo vykdant tiekimą parduotų prekių vertės apskaičiuojamo PVM dydžiui, prieštarauja proporcingumo principui. Nacionalinis teismas turi įvertinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina, kad būtų užtikrintas tikslus mokesčio surinkimas ir išvengta sukčiavimo, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkrečiai skirtos baudos sumą bei galimą sukčiavimą ar taikomų teisės aktų apėjimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą.

Parašai.