

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Direktyva 2006/112/EB – S?voka „ekonomin? veikla“ – Medienos tiekimas siekiant likviduoti audros padaryt? žal? – Atvirkštinio apmokestinimo schema – Neužsiregistravimas PVM mok?tojų registre – Bauda – Proporcingumo principas“

Byloje C-263/11

d?l *Augst?k?s Tiesas Sen?ts* (Latvija) 2011 m. geguž?s 13 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. geguž?s 26 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Ain?rs R?dlihs

prieš

Valsts ie??mumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teis?jai A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (praneš?jas) ir C. G. Fernlund,

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. kovo 28 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Valsts ie??mumu dienests*, atstovaujamos generalin?s direktor?s N. Jezdakova,
- Latvijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. Kalniš ir A. Nikolajeva,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Sauka ir C. Soulay,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkri?io 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363; p. 129, toliau – Šeštoji direktyva), 4 straipsnio 1 ir 2 dali?, 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io

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. Rūdlihs ir *Valsts ieņēmumu dienests* (Valstybės pajamų tarnyba, toliau – VID) dėl to, kad A. Rūdlihs 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 aktus, 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 atlygą 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 laisvąją 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 priemonę, 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), vienintelis straipsnis 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 gavėjų asmeniu, privalančiu sumokėti PVM.

Latvijos teisė

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

9 Šio ?statymo 1 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Ekonomin? veikla yra bet kuri reguliariai vykdoma ekonomin? veikla už atlyg?, kuris n?ra darbdavio darbuotojui mokamas užmokestis už darb? ar kitoks atlyginimas, nuo kurio atskaitomos privalomosios socialinio draudimo ?mokos ir fizini? asmen? pajam? mokestis.“

10 Šio ?statymo 3 straipsnio 3 ir 5 pastraipose nustatyta:

„3. Fiziniai arba juridiniai asmenys ir j? grup?s, kurie sudar? sutart? arba susitarim?, arba j? atstovai užregistruojami [VID] [PVM] mok?toj? registre.

<...>

5. Jei fizinio arba juridinio asmens per 12 m?n. parduot? apmokestinam?j? prekį ar suteikt? apmokestinam?j? paslaug? bendra vert? nesiekia ir neviršija 10 000 LVL, šis asmuo, grup? arba j? atstovai turi teis? nesiregistruoti [VID] [PVM] mok?toj? registre. Ši nuostata taikoma ir iš valstyb?s biudžeto finansuojamoms institucijoms. Asmenys, kurie naudojami šioje pastraipoje numatyta teise, privalo ne v?liau kaip per trisdešimt dien? nuo tada, kai min?ta suma pasiekta ar viršyta, užsiregistruoti [VID] [PVM] mok?toj? registre.“

11 Šio ?statymo 13.2 straipsnyje numatyta:

„1. Kiek tai susij? su medienos tiekimo sandoriais, numatytais 2 dalyje, jei tiek?jas ir pirk?jas yra užsiregistrav? [VID] kaip mokes?io mok?tojai, pirk?jas moka š? mokest? Ministr? kabineto nustatyta tvarka, laikydamasis ši? s?lyg?:

1) medienos tiek?jo ir pirk?jo santykiai ?forminti vienodo pavyzdžio griežtos apskaitos dokumentu – medienos važtaraš?iu, kurio naudojimo, pateikimo ir apmok?jimo s?lygas nustato Ministr? kabinetas;

2) mokes?i? mok?tojas iš mok?tino mokes?io sumos kaip pirkimo mokest? už nupirkt? medien? atskaito tik važtaraštyje nurodyt? sum?, jei visa per atitinkamus mokestinius metus nupirktą medieną buvo skirta jo apmokestinamai veiklai vykdyti. Šiuo atveju už nupirkt? medien? [PVM] mok?ti nereikia <...>“

12 Min?to ?statymo 35 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Jei asmuo n?ra užsiregistrav?s [VID] kaip mokes?io mok?tojas, kaip to reikalaujama pagal šio ?statymo 3 straipsn?, bet vykdo apmokestinamus sandorius, jis apmokestinamas mokes?iu nuo tos dienos, kuri? šiuo ?statymu nustatyta tvarka tur?jo užsiregistruoti. Jei min?tas asmuo atlieka apmokestinam? medienos tiekim?, jam taikoma bauda, kurios dydis – 18 % medienos vert?s, tiekios nuo tos dienos, kuri? šiuo ?statymu nustatyta tvarka jis tur?jo užsiregistruoti.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

13 VID, atlikusi patikrinim?, konstatavo, kad 2005 m. balandžio m?n. pareišk?jas pagrindin?je byloje ?vykd? 12 medienos tiekimo sandori? ir dar 25 tokius sandorius ?vykd? nuo 2005 m. geguž?s m?n. iki 2006 m. gruodžio m?n. Taip pat konstatuota, kad pareišk?jas pagrindin?je byloje n?ra užsiregistrav?s PVM mok?toj? registre ir VID nedeklaravo ekonomin?s veiklos.

14 2007 m. birželio 21 d. sprendimu VID, remdamasi PVM Įstatymo 35 straipsnio 3 dalimi, už tai, kad A. Rūdilis neužsiregistravo minėtame registre, skyrė jam baudą, kurios dydis 11 363,20 LVL arba 18 % nagrinėjamo tiekimo sandorio vertės, o tai atitinka tuo metu taikyto PVM tarifą.

15 A. Rūdilis apskundė šį sprendimą ir prašė jį panaikinti. A. Rūdilis 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 manoma per vieną kartą parduoti visą tos audros išverstą medžių.

16 Jis papildomai nurodė, kad nusipirko miškų 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 Šis skundas atmetė pirmiausia *Administratavo rajona tiesa* (Administracinis rajono teismas), vėliau – *Administratavo apgabaltiesa* (Administracinis apygardos teismas). Minėtas skundas nagrinėjant teismai pažymėjo, kad pagal PVM Įstatymo 1 straipsnio 6 dalį „ekonominė veikla“ laikoma veikla, vykdoma savarankiškai, reguliariai ir už atlyginimą. Jie nusprendė, kad nagrinėjamo tiekimo 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 jį sumažinti.

19 Pareiškėjas pagrindinėje byloje *Administratavo apgabaltiesa* sprendimą apskundė kasacine tvarka.

20 Tokiomis aplinkybėmis *Augstųjų Tiesas Senats* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar fizinis asmuo, kuris įsigijo prekių (miškų) asmeniniams 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 prastai mokėtinu 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 identiškas reikšmes 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 nesiekiama 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 atlygą 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 ekonominę veiklą 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 pagrindinis bylos atveju, nes nagrinjamas tiekimas vykdytas pareiškėjo pagrindinėje byloje vardu. Taip pat reikia konstatuoti, kad, kitaip, nei minėtas pareiškėjas tvirtino bylą nagrinėjusiuose nacionaliniuose teismuose, aplinkybų, kad nagrinjamas 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 objektyvus pobūdis, 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 teismo praktiką).

29 Todėl aplinkybų, kad tiekimas, kaip antai nagrinjamasis pagrindinėje byloje, vykdytas siekiant likviduoti *force majeure* padarinius, taigi apibrėžianti atliktą sandorį tikslą, neturi reikšmės vertinant, ar šis tiekimas reikia pripažinti „ekonomine 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 laisvąją profesijų veiklą. Visų pirma „ekonomine 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 nagrinėjami 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 nuolatiniams pajamoms gauti, yra fakto klausimas, ar 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 sąlyga, 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 *Saby*, C-180/10 ir 181/10, Rink. p. I-8461, 39 punktą).

37 Be to, aplinkybės, 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 nuolatiniu 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 nereikia, 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 kriterijus, susijusi 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 dalis, sudarantys veiksniai, kuriuos, kartu vertinant ir kitus bylos duomenis, galima atsižvelgti atliekant šį tyrimą (minėto Sprendimo *Enkler* 29 punktą).

39 Toliau būtina patikslinti, kad aplinkybės, jog pareiškėjas pagrindinėje byloje įsigijo nagrinjamą daiktinį turtą, kad tenkinti 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 ?sigijo turt? savo ekonomin?s veiklos reikm?ms, ar asmenin?s reikm?ms, keliamas, kai šis asmuo prašo leisti pasinaudoti teise atskaityti perkant už šio turto ?sigijim? sumok?t? mokest? (pagal analogij? žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 29 punkt?). Ta?iau toks klausimas nekeliamas pagrindin?je byloje.

40 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip: medienos tiekimas, kur? fizinis asmuo vykdo, kad likviduot? *force majeure* padarinius, yra daiktinio turto naudojimas, kur? reikia pripažinti „ekonomine veikla“ pagal šį nuostat?, jei šis tiekimas vykdomas siekiant gauti nuolatini? pajam?. Nacionalinis teismas turi ?vertinti visus bylos duomenis, kad nustatyt?, ar daiktinis turtas, kaip antai miškas, naudotas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

D?l antrojo klausimo

41 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar S?jungos teis? reikia aiškinti taip, kad proporcingumo princip? atitinka nacionalin?s teis?s norma, pagal kuri? d?l to, kad asmuo ne?vykdo savo pareigos užsiregistruoti PVM mok?tojų registre, galima jam skirti baud?, lygi? ?prastai mok?tino nuo parduot? preki? vert?s apskai?iuojamo PVM dydžiui, nors šis asmuo neb?t? tur?j?s sumok?ti šio mokes?io.

42 Pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dal? kiekvienas apmokestinamasis asmuo privalo pranešti, kada jo apmokestinama veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi.

43 Nacionalin? priemon?, kaip antai numatytoji PVM ?statymo 3 straipsnio 3 ir 5 dalyse, pagal kuri? apmokestinamieji asmenys, ?vykdo sandorius d?l PVM apmokestinam? preki? ar paslaug?, kuri? bendra vert? per 12 m?n. viršija 10 000 LVL, privalo užsiregistruoti PVM mok?tojų registre, konkre?iai perteikia pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dal? apmokestinamiesiems asmenims tenkan?ias pareigas.

44 Šioje direktyvoje aiškiai nenumatyta sankcij? už jos 213 straipsnio 1 dalyje nustatyt? pareig? nevykdym? sistema. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? nesuderinus S?jungos teis?s akt? d?l sankcij?, taikom? nesilaikant šiais teis?s aktais nustatytoje tvarkoje numatyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s turi teis? pasirinkti, kaip jos pa?ios mano, tinkamas sankcijas. Ta?iau savo kompetencij? jos turi ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s ir jos bendr?j? princip?, taigi ir proporcingumo principo (1989 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, 68/88, Rink. p. 2965, 23 punktas; 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, 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 Tod?l valstyb?s nar?s turi teis?, siekdamos užtikrinti tiksl? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, savo atitinkamuose nacionalin?s teis?s aktuose numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos užsiregistruoti PVM mok?tojų registre nevykdym?.

46 Ta?iau tokios sankcijos turi neviršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 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 punkt?).

47 Siekiant ?vertinti, ar nagrin?jama sankcija atitinka proporcingumo princip?, reikia atsižvelgti ? pažeidimo, už kur? ta sankcija siekiama nubausti, pobūd? ir sunkum?, taip pat jos dydžio nustatymo tvark?.

48 Pirma, kalbant apie pažeidimo, už kur? nagrin?jama sankcija siekiama nubausti, pobūd? ir sunkum?, svarbu pabr?žti, kad šia sankcija siekiama nubausti tik už pareigos užsiregistruoti PVM mok?tojų registre ne?vykdyt?. 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 punkt?).

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 galimybių, kad sankcijos dydžio apskaičiavimo tvarka viršija tai, kas būtina, siekiant šio sprendimo 45 punkte nurodytą tikslą.

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 taikomą teisės aktų apimtį, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą.

55 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Sąjungos teisė reikia aiškinti taip: negalima atmesti galimybių, 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 taikomą teisės aktų apimtį, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą.

Dėl Teisingumo Teismo atsakymo poveikio laiko atžvilgiu apibrėžimo

56 Rašytinėse pastabose Latvijos vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo apibrėžti 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 atsakymų į pirmąjį klausimą, nereikia priimti sprendimo dėl Latvijos vyriausybės prašymo apibrėžti Teisingumo Teismo atsakymo į šį klausimą poveikį laiko atžvilgiu.

58 D?l Teisingumo Teismo atsakymo ? antr?j? klausim? poveikio apribojimo laiko atžvilgiu Latvijos vyriausyb?, gr?sdoma savo prašym?, tvirtina, kad ji elg?si s?žiningai ir kad toks Teisingumo Teismo sprendimas tur?s neigiam? finansini? padarini? valstyb?s biudžetui, nes baudos, kurias nuo 2004 m. iki 2008 m. skyr? kompetentingos institucijos, sudaro 900 000 LVL.

59 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais, taikydamas bendr?j? teisinio saugumo princip?, kuris yra S?jungos teis?s sistemos dalis, gali apriboti galimyb? visiems suinteresuotiesiems asmenims pasinaudoti jo išaiškinta norma arba principu gin?ijant s?žiningai nustatytus teisinius santykius. Kad b?t? galima nuspr?sti d?l tokio apribojimo, turi b?ti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuot?j? asmen? s?žiningumas ir dideli? sunkum? rizika (vis? pirma žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov ir Bilka*, C-402/03, Rink. p. I-199, 51 punkt?; 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Brzezi?ski*, C-313/05, Rink. p. I-513, 56 punkt? bei nurodyt? teismo praktik? ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Kalinchev*, C-2/09, Rink. p. I-4939, 50 punkt?).

60 Konkre?iai kalbant, tok? sprendimo b?d? Teisingumo Teismas taik? tik labai konkre?iomis aplinkyb?mis, be kita ko, kai egzistavo sunki? ekonomini? pasekmi? atsiradimo rizika, ypa? kylanti d?l didelio s?žiningai ir remiantis teis?s nuostatomis, kurios laikytos teis?tai galiojan?iomis, sukurt? teisini? santyki? skai?iaus, ir paaišk?jus, jog asmenys ir nacionalin?s valdžios institucijos buvo paskatinti elgtis S?jungos teis?s neatitinkan?iu b?du d?l objektyvaus ir didelio S?jungos teis?s nuostat? turinio neapibr?žtumo, prie kurio galb?t prisid?jo ir kit? valstybi? nari? ar Europos Komisijos elgesys (vis? pirma žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Richards*, C-423/04, Rink. p. I-3585, 42 punkt?, min?to Sprendimo *Brzezi?ski* 57 punkt? ir min?to Sprendimo *Kalinchev* 51 punkt?).

61 Iš nusistov?jusios teismo praktikos taip pat matyti, kad vien finansini? pasekmi?, valstybei narei galin?i? kilti d?l prejudicinio sprendimo tvarka priimto sprendimo, savaime nepakanka, kad b?t? pateisintas šio sprendimo pasekmi? galiojimo laiko atžvilgiu apribojimas (2001 m. rugs?jo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C-184/99, Rink. p. I-6193, 52 punktą; 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Bidar*, C-209/03, Rink. p. I-2119, 68 punktą ir min?to Sprendimo *Brzezi?ski* 58 punktą bei min?to Sprendimo *Kalinchev* 52 punktą).

62 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad iš Latvijos vyriausyb?s nurodytos bendros baud?, kurias kompetentingos nacionalin?s institucijos skyr? nuo 2004 m. iki 2008 m., sumos negalima nustatyti, ar ši suma susijusi su baudomis, d?l kuri? keliamas antrasis prejudicinis klausimas. Be to, Teisingumo Teismui taip pat nepranešta, kuri? šios sumos dal? gali reik?ti gr?žinti. Šiuo atžvilgiu svarbu patikslinti, kad, kaip matyti iš išvados, prie kurios Teisingumo Teismas pri?jo nagrin?damas antr?j? prejudicin? klausim?, gr?žinti reikia tik t? sum?, kuri viršija tai, kas b?tina, siekiant užtikrinti tiksl? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo.

63 Tod?l reikia konstatuoti, kad nebuvo nustatyta sunki? ekonomini? pasekmi? rizika, kaip ji suprantama pagal šio sprendimo 60 punkte nurodyt? teismo praktik?, kuri pateisint? šio sprendimo pasekmi? galiojimo apribojim? laiko atžvilgiu.

64 Tokiomis aplinkyb?mis neb?tina tikrinti, ar tenkinamas suinteresuot?j? asmen? s?žiningumo kriterijus.

65 Iš išd?styt? argument? darytina išvada, kad nereikia riboti šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu.

D?l bylin?jimosi išlaid?

66 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 likviduoti *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.**
- 2. Sąjungos teisę reikia aiškinti taip: negalima atmesti galimybių, kad nacionalinės teisės norma, pagal kurią asmeniui, nevykdžiusiam pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, kuris neturėjo šio mokesčio mokėti, galima skirti baudą, lygią prastai mokėtinio 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 taikomą teisės aktą apėjimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą.**

Parašai.

* Proceso kalba: latvių.