

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 19 lipca 2012 r.(\*)

Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Pojęcie działalności gospodarczej – Dostawy drewna w celu zagospodarowania szkód spowodowanych wicherami – System odwrotnego obciążenia – Brak wpisania do rejestru podatników podatku – Grzywna – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-263/11

mając za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Augustas Tiesas Senats (Litwa) postanowieniem z dnia 13 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 maja 2011 r., w postępowaniu:

**Ainārs Rēdlihs**

przeciwko

**Valsts ieņēmumu dienests,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues (prezes izby), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 marca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Valsts ieņēmumu dienests przez N. Jezdakovs, kierownika,
- w imieniu rzędu litewskiego przez I. Kalniša oraz A. Nikolajevs, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Sauks oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129) (zwanej

dalej „szósta dyrektywa”) oraz art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. (Dz.U. L 384, s. 92) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”) i zasady proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ainsfordem a Valsts ieņēmumu dienests (państwowym organem podatkowym, zwanym dalej „VID”) w przedmiocie braku wpisania tej osoby do rejestru podatników podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Dyrektywa VAT, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyla i zastępuje z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy Unii w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szósta dyrektywa. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy VAT przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne w celu jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów w zakresie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatku VAT w przebudowanej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian jej treści.

4 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, który powtarza co do istoty brzmienie art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, „[o]podatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje: a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT, sformułowany w istocie analogicznie do art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu [wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu]”.

6 Artykuł 213 ust. 1 dyrektywy VAT, który zasadniczo powtarza art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h ust. 1 tej dyrektywy, przewiduje w szczególności, że „każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika”.

7 Na mocy jedynego artykułu decyzji Rady 2006/42/WE z dnia 24 stycznia 2006 r. upoważniającej do przedłożenia stosowania rozporządzenia stanowiącego odstępstwo od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG [...] (Dz.U. L 25, s. 31) rzeźbione państwo członkowskie zostało upoważnione do dalszego wyznaczania w okresie od dnia 1 maja 2005 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. odbiorcy jako osoby zobowiązanej do uiszczenia podatku VAT w przypadku transakcji związanych z drewnem. Decyzja wykonawcza Rady z dnia 7 grudnia 2009 r. (Dz.U. L 347, s. 30) upoważnia do dalszego odstępstwa od art. 193 dyrektywy VAT do dalszego wyznaczania odbiorcy towarów lub usług jako osoby zobowiązanej do uiszczenia podatku VAT w przypadku transakcji związanych z drewnem do dnia 31 grudnia 2012 r.

8      Mające znaczenie przepisy prawa krajowego w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym zawarte są w likums „Par pievienotās vērtības nodokli” [ustawie o podatku od wartości dodanej zwanej dalej „PVN”] (*Latvijas Vēstnesis* nr 49 z dnia 30 marca 1995 r.).

9      Zgodnie z art. 1 ust. 6 PVN:

„Działalność gospodarcza oznacza każdą regularną działalność, za którą otrzymywane jest wynagrodzenie niebędące pensją lub innym wynagrodzeniem za pracę wypłacanym pracownikowi przez pracodawcę oraz objęte obowiązkiem naliczania obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne i podatkiem dochodowym”.

10     Artykuł 3 ust. 3 i 5 PVN stanowi:

„3.      Osoby fizyczne i prawne oraz grupy takich osób związane umową lub porozumieniem albo ich przedstawiciele podlegają wpisowi do rejestru podatników podatku [VAT] prowadzonego przez [VID].

[...]

5.      Jeżeli całkowita wartość dostaw towarów i świadczonych usług podlegających podatkowi VAT, zrealizowanych przez osobę fizyczną lub prawną w ciągu ostatnich 12 miesięcy nie osiąga lub nie przekracza 10 000 LVL, te osoby, ich grupy lub przedstawiciele mają prawo niewystępowania o wpisanie ich do rejestru podatników prowadzonego przez VID. Przepis ten ma zastosowanie również do instytucji finansowanych z budżetu państwa. Osoby korzystające z uprawnienia przewidzianego w niniejszym ustępie mają obowiązek wystąpienia o wpisanie ich do rzeczonoego rejestru w terminie 30 dni od chwili osiągnięcia lub przekroczenia ww. kwoty”.

11     Artykuł 13.2 PVN przewiduje:

„1. W przypadku dostaw drewna, o których mowa w ust. 2., jeżeli dostawca i nabywca są wpisani do rejestru prowadzonego przez VID jako podatnicy podatku [VAT], nabywca płaci ten podatek na zasadach określonych przez radę ministrów i z zachowaniem następujących warunków:

1)      stosunek handlowy pomiędzy dostawcą i nabywcą drewna jest poświadczony przez dokument księgowy wystawiony zgodnie ze zharmonizowanym wzorem – fakturą transportu drewna – której zasady wykorzystywania, przedstawiania i zapłaty określa rada ministrów;

2)      podatnik odlicza od kwoty podatku podlegającego zapłacie tytułem naliczonego podatku VAT dotyczącego nabytego drewna jedynie kwoty wskazane na fakturze transportu, jeżeli całe drewno nabyte w danym roku podatkowym było przeznaczone do wykonywania jego działalności podlegającej opodatkowaniu. W tym wypadku podatek [VAT] od zakupionego drewna nie podlega zapłacie [...]”.

12     Artykuł 35 ust. 3 PVN przewiduje:

„Osoba, która zgodnie z art. 3 niniejszej ustawy nie wystąpiła o wpisanie jej do rejestru podatników podatku od wartości dodanej VID, lecz przeprowadza transakcje podlegające opodatkowaniu, podlega obowiązkowi zapłaty podatku od dnia, w którym powinna była wystąpić o wpisanie jej do rejestru, bez prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Na osobę, która dokonuje dostaw drewna podlegających opodatkowaniu, zostaje nałożona grzywna w wysokości

18% wartości dostarczonego drewna, poczynając od dnia, w którym powinna być wystąpiła o wpisanie jej do rejestru”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

13 Podczas kontroli przeprowadzonej przez VID stwierdzono, że skarżący w postępowaniu krajowym dokonał 12 dostaw drewna w kwietniu 2005 r. oraz 25 transakcji tego samego rodzaju w okresie od maja 2005 r. do grudnia 2006 r. Stwierdzono również, że skarżący w postępowaniu krajowym nie wystąpił o wpisanie go do rejestru podatników podatku VAT i nie zgłosił VID prowadzenia działalności gospodarczej.

14 W decyzji z dnia 21 czerwca 2007 r. VID ukarał ów brak wystąpienia o wpisanie do rejestru, nakładając na A. R. dlihs zgodnie z art. 35 ust. 3 PVN grzywnę w wysokości 11 363,20 LVL równą 18% wartości omawianych dostaw, co odpowiadało mającej wówczas zastosowanie stawce podatku VAT.

15 A. R. dlihs wniósł skargę o stwierdzenie nieważności tej decyzji. Podniósł on, że dokonanych przez niego dostaw drewna nie można uważać za działalność gospodarczą, gdy nie były one prowadzone ani regularnie, ani samodzielnie. Rzeczne dostawy miały charakter nadzwyczajny, gdyż zostały dokonane nie w celu zarobkowym lecz w celu zagrożenia szkód spowodowanych wicherami, co stanowi przypadek zdarzenia siły wyższej. Podkreślił on również, że zgodnie ze sprawozdaniem straży leśnej las ten był młodziakiem i w konsekwencji drzewa w nim nie mogły podlegać wycince. Co więcej, nie było możliwe sprzedaż za jednym razem wszystkich drzew powalonych przez te wicherami.

16 Tytułem ewentualnym A. R. dlihs podniósł, że nabył omawiany las na własne potrzeby, a zatem zbycie drewna pochodziłoby z tego lasu nie podlegało podatkowi VAT.

17 Skarżący w postępowaniu krajowym stwierdził ponadto, że kwota należna na niego grzywny była nieproporcjonalna, ponieważ nawet przy założeniu, iż omawiane dostawy stanowiły działalność gospodarczą, osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT zgodnie z art. 13.2 PVN byłaby nabywcą a nie dostawcą.

18 Skarga ta została kolejno oddalona przez Administrację rajona tiesa (okręgowy sąd administracyjny) i Administrację apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny). Sądy, do których wniesiono rzeczony skargę, zaznaczyły, że na mocy art. 1 ust. 6 PVN za „działalność gospodarczą” uważa się każdą działalność prowadzoną samodzielnie, regularnie i w zamian za wynagrodzenie. Sądy te stwierdziły, że należy uznać, iż omawiane dostawy zostały dokonane w ramach działalności gospodarczej, ponieważ zrealizowano je w celu zarobkowym w imieniu i na rachunek skarżącego w postępowaniu przed nimi, powtarzały się one w okresie od kwietnia 2005 r. do grudnia 2006 r. i nie miały charakteru nadzwyczajnego. Ponadto orzeczono, iż okoliczności, że drewno zostało sprzedane w celu zagrożenia szkód spowodowanych wicherami, była pozbawiona znaczenia. Co się tyczy grzywny, sądy te stwierdziły, że brak jest podstaw prawnych do jej obniżenia.

19 Skarżący w postępowaniu krajowym wniósł skargę kasacyjną od wyroku wydanego przez Administrację apgabaltiesa.

20 W tych okolicznościach Augstak's tiesas Senāts (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy osoba fizyczna, która nabyła towary (las) na swoje własne potrzeby i dokonuje dostawy towarów w celu zagrożenia skutków siły wyższej (na przykład wicherami), jest

podatnikiem podatku [VAT] w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE i art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [...], który podlega obowiązkowi zapłaty podatku [VAT]? Innymi słowy, czy taka dostawa towarów stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ww. przepisów prawa Unii Europejskiej?

2) Czy jest zgodny z zasadą proporcjonalności przepis, zgodnie z którym na osobę, która nie zgłosiła się do rejestru podatników podatku [VAT], można z tego powodu nałożyć grzywnę w wysokości równej kwocie podatku zwykle należnego od wartości dostarczonych towarów, mimo iż osoba ta nie miała obowiązku zapłaty podatku, gdyby zgłosiła się do rejestru?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

21 W pierwszym pytaniu sąd krajowy stara się zasadniczo ustalić, czy wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT oraz art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że dostawy drewna dokonywane przez osobę fizyczną w celu zagospodarowania lasu siły wyszej mieszczą się w ramach „działalności gospodarczej” w rozumieniu tych przepisów.

22 Jak wynika z brzmienia pierwszego pytania prejudycjalnego, dotyczy ono wykładni wrażliwych przepisów zarówno szóstej dyrektywy, jak też dyrektywy VAT. Nie ma jednak konieczności dokonywania na potrzeby odpowiedzi na pytania prejudycjalne rozróżnienia między przepisami tych dyrektyw, gdy należy je uznać za co do istoty identyczne w treści z punktu widzenia wykładni, jakiej Trybunał będzie musiał dokonać w ramach niniejszej sprawy.

23 Jak bowiem wskazano w pkt 3 i 5 niniejszego wyroku, brzmienie art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy jest co do istoty identyczne jak brzmienie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Ponadto z motywów 1 i 3 dyrektywy VAT wynika, że zasadniczo nie ma ona na celu dokonania istotnych zmian w stosunku do przepisów szóstej dyrektywy.

24 Co do istoty, tytułem wstępu należy przypomnieć, że podobnie jak szósta dyrektywa, dyrektywa VAT wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym transakcji podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, także dostawę towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 *Future Health Technologies*, Zb.Orz. s. I-5215, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Na mocy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

26 Po pierwsze, należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 10 dyrektywy VAT warunek przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie podatkiem VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

27 Tymczasem nie ma to miejsca w postępowaniu przed sądem krajowym, ponieważ omawianych dostaw dokonano w imieniu i na rachunek skarżącego w postępowaniu przed tym sądem. Należy również zauważyć, że wbrew twierdzeniom wysuniętym przez skarżącego w postępowaniach przed sądami krajowymi rozpatrzonymi spór, okoliczności, i omawianych dostaw dokonano w celu zągodzenia konsekwencji rzekomego działania siły wyższej, wcale nie oznacza, że nie zostały one dokonane samodzielnie.

28 Po drugie, jeżeli chodzi o pojęcie działania gospodarczego w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma ono obiektywny charakter, co oznacza, że działanie to ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751, pkt 47, 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W konsekwencji okoliczności, i dostawy takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zostały dokonane po to, by zągodzić skutki działania siły wyższej, a więc okoliczności związana z celem zrealizowanych transakcji, nie ma wpływu na to, czy dostawy te należy kwalifikować jako „działanie gospodarcze” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

30 Akapit drugi tego przepisu definiuje pojęcie działania gospodarczego jako działanie obejmujące wszelkie działania producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działaniem rolniczym i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działanie gospodarcze uznaje się w szczególności wykorzystywanie majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu.

31 W tym względzie należy uściślić, że sprzedaż produktów z majątku rzeczowego, tak jak sprzedaż drewna z prywatnego lasu, należy uważać za „wykorzystywanie” tego majątku w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

32 Z powyższego wynika, i transakcje takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym należy kwalifikować jako „działanie gospodarcze” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli są one dokonywane w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 22).

33 Kwestia, czy rozpatrywana działanie, czyli wykorzystywanie prywatnego lasu ma na celu uzyskiwanie stałego dochodu, dotyczy okoliczności faktycznych i musi być oceniana w świetle ogółu okoliczności sprawy, wśród których znajduje się zwłaszcza charakter omawianego majątku (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 24, 26).

34 To ostatnie kryterium ma umożliwić określenie, czy jednostka wykorzystała majątek w sposób taki, i jej działanie należy zakwalifikować jako „działanie gospodarcze” w rozumieniu dyrektywy VAT. Okoliczności, i majątek nadaje się wyłącznie do wykorzystania gospodarczego, z reguły wystarcza, aby uznać, że jego właściciel wykorzystuje go na potrzeby działania gospodarczego i w konsekwencji w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu. Jeżeli natomiast majątek ze względu na swój charakter może być wykorzystywany zarówno do celów gospodarczych, jak też prywatnych, to aby ustalić, czy jest używany rzeczywiście w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu, należy zbadać ogół okoliczności, w jakich jest wykorzystywany (ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 27).

35 W tym ostatnim wypadku porównanie z jednej strony okoliczności, w jakich zainteresowany w rzeczywistości wykorzystuje majątek, a z drugiej strony okoliczności, w jakich zwykle jest prowadzona odpowiadająca temu wykorzystaniu działanie gospodarcza, może stanowić jedną z metod pozwalających na sprawdzenie czy dana działanie jest prowadzona w celu uzyskania

sta?ego dochodu (ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 28).

36 W sytuacji gdy zainteresowany podejmuje aktywne dzia?ania w zakresie gospodarki le?nej, anga?uj?c ?rodki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i us?ugodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, dzia?alno?? b?d?c? przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nale?y kwalifikowa? jako „dzia?alno?? gospodarcz?” w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 wrze?nia 2011 r. w sprawach po??czonych C--180/10 i C-181/10 S?aby i in., Zb.Orz. s. I-8461, pkt 39).

37 Ponadto sama okoliczno??, ?e omawianych dostaw drewna dokonano w celu z?agodzenia konsekwencji dzia?ania si?y wy?szej, nie mo?e prowadzi? do wniosku, i? dostaw tych dokonano okazjonalnie a nie „w celu uzyskania z tego tytu?u sta?ego dochodu” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. W tym wzgl?dzie nale?y zaznaczy?, ?e takie dostawy mog? mie?ci? si? w ramach wykorzystywania w sposób ci?g?y maj?tku rzeczowego. Po?ytki z maj?tku rzeczowego takie jak drewno pochodz?ce z lasu mog? z samej ich natury i w zale?no?ci od ich cech, a zw?aszcza wieku, nie nadawa? si? do natychmiastowego wykorzystania gospodarczego, jako ?e obiektywnie konieczny mo?e by? pewien okres czasu, zanim po?ytki te stan? si? mo?liwe do gospodarczego wykorzystania. Niemniej jednak nie oznacza to, ?e dostawy drewna nast?puj?ce w mi?dzyczasie w nast?pstwie rzekomego dzia?ania si?y wy?szej, nie mieszcz? si? w ramach wykorzystywania maj?tku rzeczowego w celu uzyskiwania z tego tytu?u sta?ego dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

38 Co wi?cej, jakkolwiek same kryteria dotycz?ce rezultatów danej dzia?alno?ci nie pozwalaj? na ustalenie, czy dzia?alno?? jest wykonywana w celu uzyskiwania sta?ego dochodu, to d?ugo?? okresu, w którym dokonywano dostaw b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, ilo?? klientów i kwota dochodów stanowi? czynniki, które jako cz??? okoliczno?ci sprawy mog? by? uwzgl?dnione wraz z innymi podczas tego badania (ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 29).

39 Nale?y zreszt? u?ci?li?, ?e okoliczno??, i? skar??cy w post?powaniu krajowym naby? omawiany maj?tek rzeczowy na w?asne potrzeby, jak sugeruje to brzmienie pierwszego pytania prejudycjalnego, nie stoi na przeszkodzie temu, by ów maj?tek zosta? nast?pnie wykorzystany do celów wykonywania „dzia?alno?ci gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Kwestia, czy osoba prywatna w danym wypadku naby?a maj?tek na potrzeby swej dzia?alno?ci gospodarczej lub na potrzeby w?asne, powstaje w momencie, gdy jednostka ta domaga si? prawa do odliczenia podatku naliczonego w zwi?zku z nabyciem tego maj?tku (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 29). Kwestia ta nie powstaje jednak w post?powaniu przed s?dem krajowym.

40 W ?wietle powy?szego na pierwsze pytanie nale?y odpowiedzie?, i? wyk?adni art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e dostawy drewna dokonywane przez osob? fizyczn? w celu z?agodzenia konsekwencji dzia?ania si?y wy?szej mieszcz? si? w ramach wykorzystywania maj?tku rzeczowego, które to wykorzystywanie nale?y kwalifikowa? jako „dzia?alno?? gospodarcz?” w rozumieniu tego przepisu, je?eli rzeczone dostawy s? dokonywane w celu uzyskiwania z tego tytu?u sta?ego dochodu. Do s?du krajowego nale?y przeprowadzenie oceny ogó?u okoliczno?ci sprawy dla ustalenia, czy wykorzystywanie maj?tku rzeczowego takiego jak las jest dokonywane w celu uzyskiwania z tego tytu?u sta?ego dochodu.

#### *W przedmiocie pytania drugiego*

41 W pytaniu drugim s?d krajowy stara si? zasadniczo ustali?, czy wyk?adni prawa Unii nale?y dokonywa? w ten sposób, i? zgodny z zasad? proporcjonalno?ci jest przepis prawa krajowego umo?liwiaj?cy na?o?enie grzywny w wysoko?ci równej zwyk?ej stawce podatku VAT stosowanej

według wartością dostarczonych towarów, na osobę, która uchybiła swemu obowiązkowi wystąpienia o wpisanie jej do rejestru podatników podatku VAT, chociaż nie była zobowiązana do zapłaty tego podatku.

42 Zgodnie z art. 213 ust. 1 dyrektywy VAT każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie swej działalności podlegającej opodatkowaniu.

43 Krajowy przepis taki jak art. 3 ust 3 i 5 PVN – zgodnie z którym podatnicy, którzy w ciągu ostatnich dwunastu miesięcy zrealizowali transakcje sprzedaży towarów lub świadczenia usług podlegających podatkowi VAT o rocznej wartości przekraczającej 10 000 LVL, mają obowiązek wystąpienia o wpisanie ich do rejestru podatników podatku VAT – odzwierciedla w konkretny sposób obowiązki ciężące na podatnikach na mocy art. 213 ust. 1 dyrektywy VAT.

44 Rzeczona dyrektywa nie przewiduje w wyraźny sposób systemu sankcji w wypadku naruszenia obowiązków przewidzianych w jej art. 213 ust. 1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Muszą one jednak wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji, również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (wyroki: z dnia 21 września 1989 r. w sprawie 68/88 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. 2965, pkt 23; z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-210/91 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6735, pkt 19; z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-36/94 Siesse, Rec. s. I-3573, pkt 21).

45 Państwa członkowskie mogą więc zgodnie z prawem, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw, przewidzieć w swych przepisach krajowych odpowiednie sankcje służące karaniu niedochowania obowiązku wpisu do rejestru podatników podatku VAT.

46 Sankcje te nie powinny jednak wykraczać poza to, co niezbędne dla osiągnięcia tych celów (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 65–67; z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, pkt 67).

47 W celu dokonania oceny, czy dana sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy brać pod uwagę w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty.

48 Co się tyczy po pierwsze charakteru i wagi naruszenia, którego ukaraniu służy omawiana sankcja, należy podkreślić, że jej celem jest ukaranie jedynie niedochowania obowiązku wpisu do rejestru podatników podatku VAT. Trybunał miał już okazję sprecyzować w tym względzie, że obowiązki wynikające z art. 213 dyrektywy VAT, do których należy obowiązek zgłoszenia przez podatnika rozpoczęcia działalności jako podatnik, stanowi jedynie wymogi formalne dla celów kontroli (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 50).

49 Celem omawianej sankcji nie jest więc zapewnienie osiągnięcia podatku od osoby zobowiązanej do jego zapłaty. Właściwe organy mogą bowiem dokonać takiego osiągnięcia niezależnie od nałożenia sankcji za brak wpisu do rejestru.



50 Po drugie, jeżeli chodzi o sposób ustalania kwoty omawianej sankcji, należy zauważyć, że stanowi ona stały odsetek, którego wysokość jest równa wysokości podatku podlegającego zapłacie od dokonanych dostaw, mimo że celem sankcji nie jest zwiększenie podatku, jak wskazano w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

51 Należy ponadto zaznaczyć, że jak wynika z uwag na piśmie rzędu łotewskiego, łotewski ustawodawca przyjął nowe przepisy stopniujące sankcje za brak wpisu do rejestru.

52 W rozpatrywanym przypadku nie jest wykluczone, że sposób ustalania kwoty sankcji może wykraczać poza to co konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w pkt 45 niniejszego wyroku.

53 W konsekwencji sankcja taka może okazać się nieproporcjonalna.

54 Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwości przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów.

55 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że wykadni prawa Unii należy dokonywać w ten sposób, i nie można wykluczyć, że sprzeczny z zasadą proporcjonalności jest przepis prawa krajowego, umożliwiający nałożenie grzywny w wysokości równej zwykłej stawce podatku VAT stosowanej według wartości dostarczonych towarów, na osobę, która uchybiła swemu obowiązkowi wystąpienia o wpisanie jej do rejestru podatników podatku VAT i która nie była zobowiązana do zapłaty tego podatku. Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwości przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów.

*W przedmiocie ograniczenia w czasie skutków odpowiedzi Trybunału*

56 Rząd łotewski wystąpił do Trybunału w swych uwagach na piśmie o ograniczenie w czasie skutków wyroku, jaki zostanie wydany w wypadku, gdyby orzekł on, iż dostawy drewna takie jak te będące przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego nie stanowiły „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy lub gdyby przepis krajowy taki jak ów będący przedmiotem drugiego pytania prejudycjalnego nie zapewniał poszanowania zasady proporcjonalności.

57 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby wypowiedzania się w przedmiocie wniosku rzędu łotewskiego o ograniczenie skutków w czasie odpowiedzi Trybunału na to pytanie.

58 Jeżeli chodzi o skutki w czasie odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na drugie pytanie, rząd łotewski podniósł na poparcie swego wniosku, że działając w dobrej wierze oraz że taki wyrok Trybunału miałby negatywne konsekwencje finansowe dla skarbu państwa, jako że grzywny nałożone przez właściwe organy w okresie od 2004 r. do 2008 r. wyniosły 900 000 LVL.

59 W tym względzie należy przypomnieć, iż jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał,

stosuj?c ogóln? zasad? pewno?ci prawa le??c? u podstaw porz?dku prawnego Unii, mo?e uzna?, ?e nale?y ograniczy? ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych mo?liwo?? powo?ywania si? na zinterpretowany przez niego przepis celem podwa?enia stosunków prawnych nawi?zanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mog?o mie? miejsce, winny zosta? spe?nione dwie istotne przes?anki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko powa?nych konsekwencji (zob. w szczególno?ci wyrok: z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. s. I-199, pkt 51; z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzezi?ski, Zb.Orz. s. I-513, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-2/09 Kalinczew, Zb.Orz. s. I-4939, pkt 50).

60 Mówi?c bardziej precyzyjnie, Trybuna? stosowa? to rozwi?zanie jedynie w bardzo szczególnych okoliczno?ciach: po pierwsze, gdy istnia?o ryzyko powa?nych reperkusji finansowych ze wzgl?du mi?dzy innymi na znaczn? liczb? stosunków prawnych nawi?zanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uwa?anych za skuteczne i obowi?zuj?ce, i po drugie, gdy okazywa?o si?, ?e osoby prywatne oraz w?adze krajowe dopu?ci?y si? zachowa? niezgodnych z prawem Unii ze wzgl?du na istnienie obiektywnej i istotnej niepewno?ci co do zakresu przepisów lub zasad prawa Unii, do której to niepewno?ci przyczyni?o si? ewentualnie równie? takie samo zachowanie innych pa?stw cz?onkowskich b?d? Komisji Europejskiej (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-423/04 Richards, Zb.Orz. s. I-3585, pkt 42; ww. wyroki: w sprawie Brzezi?ski, pkt 57; w sprawie Kalinczew, pkt 51).

61 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konsekwencje finansowe, jakie mog?yby wynikn?? dla pa?stwa cz?onkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowi? same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie (wyroki: z dnia 20 wrze?nia 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. s. I-6193, pkt 52; z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 68; ww. wyroki: w sprawie Brzezi?ski, pkt 58; w sprawie Kalinczew, pkt 52).

62 W tym wzgl?dzie nale?y zaznaczy?, ?e ca?kowita kwota grzywien na?o?onych przez w?a?ciwe w?adze krajowe w okresie od 2004 r. do 2008 r., przedstawiona przez rz?d ?otewski nie pozwala oceni?, czy kwota ta odnosi si? do grzywien b?d?cych przedmiotem drugiego pytania prejudycjalnego. Co wi?cej, Trybuna? nie zosta? równie? powiadomiony, w jakiej proporcji kwota ta mo?e by? obj?ta zwrotem. W tym zakresie nale?y u?ci?li?, ?e jak wynika to z wniosku, do jakiego Trybuna? doszed? w ramach badania tego drugiego pytania prejudycjalnego, przedmiotem zwrotu maj? by? jedynie kwoty przekraczaj?ce wysoko?? konieczn? dla zagwarantowania prawid?owego poboru podatku i unikni?cia oszustw.

63 W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e nie mo?na uzna? za ustalone istnienia ryzyka powa?nych reperkusji finansowych w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 60 niniejszego wyroku mog?cego uzasadni? ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie.

64 W tych okoliczno?ciach nie ma potrzeby sprawdzania, czy zosta?a spe?niona przes?anka dotycz?ca dobrej wiary zainteresowanych.

65 W zwi?zku z powy?szym nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

## **W przedmiocie kosztów**

66 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. należy dokonywać w ten sposób, że dostawy drewna dokonywane przez osobę fizyczną w celu zagospodarowania konsekwencji działania siły wyższej mieszczą się w ramach wykorzystywania majątku rzeczowego, które to wykorzystywanie należy kwalifikować jako „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, jeżeli rzeczony dostawy dokonywane są w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu. Do sądu krajowego należy przeprowadzenie oceny ogółu okoliczności sprawy dla ustalenia, czy wykorzystywanie majątku rzeczowego takiego jak las jest dokonywane w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu.

2) Wykładni prawa Unii należy dokonywać w ten sposób, iż nie można wykluczyć, że sprzeczny z zasadą proporcjonalności jest przepis prawa krajowego, umoliwiający nałożenie grzywny w wysokości równej zwykłej stawce podatku od wartości dodanej stosowanej według wartości dostarczonych towarów, na osobę, która uchybiła swemu obowiązkowi wystąpienia o wpisanie jej do rejestru podatników podatku od wartości dodanej i która nie byłaby zobowiązana do zapłaty tego podatku. Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwości do przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów.

Podpisy

\* Język postępowania: polski.