

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 19. júla 2012 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Smernica 2006/112/ES – Pojem ‚ekonomická činnosť‘ – Dodávky dreva s cieľom zmierniť škody spôsobené búrkou – Režim prenesenia daňovej povinnosti – Nezapísanie v registri platcov dane – Pokuta – Zásada proporcionality“

Vo veci C-263/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Augstākās tiesas Senāts (Lotyšsko) z 13. mája 2011 a doručený Súdnemu dvoru 26. mája 2011, ktorý súvisí s konaním:

Ainārs Rēdlihs

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (spravodajca) a C. G. Fernlund,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. marca 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Valsts ieņēmumu dienests, v zastúpení: N. Jezdakova, ģenerāldirektore,
- lotyšská vláda, v zastúpení: I. Kalniņš a A. Nikolajeva, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Sauka a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článku 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z

pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 (Ú. v. EÚ L 384, s. 92, ďalej len „smernica o DPH“), a zásady proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Ainšom Rđdlihsom a Valsts iešmumu dienests (lotyšský daňový orgán, ďalej len „VID“) vo veci nezapísania A. Rđdlihsa do registra platcov dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Smernica o DPH v súlade so svojimi článkami 411 a 413 od 1. januára 2007 zrušila a nahradila právnu úpravu Únie v oblasti DPH, a to najmä šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1 a 3 smernice o DPH bolo prepracovanie šiestej smernice nevyhnutné, aby boli ustanovenia v oblasti harmonizácie právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa DPH uvedené jasným a prehľadným spôsobom v zmenenej štruktúre a znení, ale v zásade bez toho, aby sa podstatne zmenil jej obsah.

4 V zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktorý v podstate preberá pojmy článku 2 ods. 1 šiestej smernice, „DPH podlieha... dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

5 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorý je formulovaný v podstate zhodne so znením článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice, stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe [stáleho príjmu – *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 213 ods. 1 smernice o DPH, ktorý v podstate preberá pojmy článku 22 ods. 1 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h ods. 1 tejto smernice, predovšetkým stanovuje, že „každá zdaniteľná osoba oznamuje zaťaženie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba“.

7 Podľa jediného článku rozhodnutia Rady 2006/42/ES z 24. januára 2006, ktorým sa Lotyšsku povoľuje predčasne uplatnenie opatrenia odchylné od článku 21 šiestej smernice Rady 77/388 (Ú. v. EÚ L 25, s. 31), bol tento členský štát oprávnený naďalej určovať príjemcu ako osobu povinnú platiť DPH v prípade transakcií s drevom od 1. mája 2005 do 31. decembra 2009. Vykonávacie rozhodnutie Rady zo 7. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 347, s. 30) povolilo Lotyšsku odchylné od článku 193 smernice o DPH naďalej určovať príjemcu ako osobu povinnú platiť DPH v prípade transakcií s drevom do 31. decembra 2012.

Lotyšské právo

8 Relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej sú upravené v zákone o DPH (Latvijas Vēstnesis №. 49 z 30. marca 1995).

9 V zmysle § 1 ods. 6 tohto zákona:

„Za ekonomickú činnosť sa považuje každá sústavná činnosť vykonávaná za odmenu, ktorou nie

je plat, mzda ani akákoľvek iná odmena, ktorú zamestnávajú vypláca zamestnancovi, a z ktorej sa vypočítavajú povinné príspevky na sociálne zabezpečenie a daň z príjmov rezidentov“.

10 § 3 ods. 3 a 5 uvedeného zákona stanovuje

„3. Fyzické alebo právnické osoby a združenia takýchto osôb viazaných zmluvou alebo dohodou alebo ich zástupcovia sa zapíšu do registra platcov [DPH] vedeného [VID].

...

5. Ak celkový obrat z predaja tovaru a poskytovania služieb podliehajúcich DPH, ktoré vykonáva fyzická alebo právnická osoba, za posledných 12 mesiacov nedosiahol alebo nepresiahol 10 000 LVL, tieto osoby, ich združenia alebo ich členovia sa nemusia zapísať ako platcovia DPH v registri vedenom VID. To platí aj pre inštitúcie financované zo štátneho rozpočtu. Osoba, ktorá toto právo uplatní, je povinná sa zapísať v uvedenom registri do 30 dní nasledujúcich po tom, ako bola táto suma dosiahnutá alebo presiahnutá“.

11 § 13.2 tohto zákona stanovuje:

„1. Pokiaľ ide o dodávky dreva uvedené v odseku 2, ak sú dodávateľ a príjemca na VID zapísaní ako platcovia [DPH], príjemca ju zaplatí spôsobom, ktorý určí kabinet ministrov, pričom sa dodržia tieto podmienky:

(1) obchodný vzťah medzi dodávateľom a príjemcom dreva sa doloží účtovným dokladom vyhotoveným podľa harmonizovaného vzoru (faktúra za dodávku dreva), ktorého spôsob použitia, vyhotovenia a úhrady upraví kabinet ministrov;

(2) zdaniteľná osoba si zo sumy DPH na vstupe, ktorá sa má zaplatiť za kúpené drevo, odpočíta iba sumu uvedenú na faktúre za dodávku, ak bol celý objem dreva kúpeného počas príslušného zdaňovacieho obdobia určený na vykonávanie jej zdaniteľnej činnosti. V takom prípade [DPH] za kúpené drevo nie je splatná...”

12 § 35 ods. 3 uvedeného zákona stanovuje:

„Ak sa osoba nezapísala ako zdaniteľná osoba na VID v súlade s § 3 tohto zákona, ale napriek tomu vykonáva zdaniteľné transakcie, je povinná platiť daň odo dňa, keď jej vznikla registračná povinnosť, bez toho, aby bola oprávnená odpočítať si DPH na vstupe. Ak táto osoba dodáva drevo podliehajúce dani, uloží sa jej pokuta vo výške 18 % hodnoty dodaného dreva odo dňa, keď jej vznikla registračná povinnosť.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 VID počas kontroly, ktorú uskutočnil, konštatoval, že žalobca vo veci samej vykonal 12 dodávok dreva v apríli 2005 a 25 dodávok takého istého typu počas obdobia od mája 2005 do decembra 2006. VID tiež konštatoval, že žalobca vo veci samej sa nezapísal do registra platcov DPH a neohlásil VID svoju ekonomickú činnosť.

14 Rozhodnutím z 21. júna 2007 VID sankcionoval najmä porušenie registračnej povinnosti a A. R. dlihsovi uložil na základe článku 35 ods. 3 zákona o DPH pokutu vo výške 11 363,20 LVL, teda 18 % z hodnoty predmetných dodávok, čo zodpovedá sadzbe DPH uplatnenej v tom čase.

15 A. R. dlihs podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu o neplatnosť. Tvrdil, že dodávky dreva, ktoré uskutočnil, nemožno považovať za ekonomickú činnosť, keďže neboli ani sústavné, ani vykonávané nezávisle. Uvedené dodávky mali výnimočný charakter, pretože neboli vykonané s

cieťom dosiahnuť zisk, ale zmierniť škody spôsobené búrkou, čo predstavuje prípad vyššej moci. Žalobca tiež zdôraznil, že vyjadrenie lesnej správy potvrdzuje, že tento les bol mladý, a preto stromy nemali byť vyrúbané. Okrem toho všetky stromy, ktoré boli v dôsledku tejto búrky vyvalené, nebolo možné predať naraz.

16 Subsidiárne žalobca tvrdil, že predmetný les nadobudol na súkromné účely, a teda že predaj dreva pochádzajúceho z tohto lesa nepodliehal DPH.

17 Žalobca vo veci samej sa okrem toho domnieval, že výška pokuty, ktorá mu bola uložená, bola neprimeraná, pretože aj za predpokladu, že predmetné dodávky boli ekonomickou činnosťou, osobou povinnou zaplatiť DPH bol podľa § 13.2 zákona o DPH príjemca, nie dodávateľ.

18 Túto žalobu zamietol postupne Administratívny rajona tiesa (okresný správny súd) a Administratívny apgabaltiesa (regionálny správny súd). Súdny rozhodujúce o predmetnej žalobe uviedli, že podľa § 1 ods. 6 zákona o DPH sa za „ekonomickú činnosť“ považuje každá sústavná činnosť vykonávaná nezávisle za odmenu. Tieto súdy dospeli k záveru, že dotknuté dodávky treba považovať za dodávky uskutočnené v rámci ekonomickej činnosti, pretože sa uskutočnili s cieľom dosiahnuť zisk v mene a na účet žalobcu vo veci samej, dochádzalo k nim opakovane počas obdobia od apríla 2005 do decembra 2006 a nemali výnimčnú povahu. Okrem toho sa rozhodlo, že skutočnosť, že drevo bolo predané s cieľom zmierniť škody spôsobené búrkou, bola irelevantná. Čo sa týka pokuty, uvedené súdy konštatovali, že neexistuje právny dôvod na jej zníženie.

19 Žalobca vo veci samej podal proti rozsudku Administratívneho apgabaltiesa kasačný opravný prostriedok.

20 Za týchto podmienok Augsts tiesas Senats rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa fyzická osoba, ktorá nadobudla majetok (les) na súkromné účely a ktorá dodáva tovar s cieľom zmierniť následky prípadu vyššej moci (napríklad búrky), považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 9 ods. 1 smernice [2006/112] a článku 4 ods. 1 a 2 [šiestej smernice], ktorá je povinná platiť [DPH]? Inak povedané, považuje sa takáto dodávka tovaru za ekonomickú činnosť v zmysle už citovaných ustanovení práva Únie?

2. Je právna úprava, ktorá v prípade nezapísania dotknutej osoby do registra platcov [DPH] umožňuje uložiť jej pokutu, ktorá zodpovedá dani obvykle dlžnej v závislosti od hodnoty dodaného tovaru, hoci keby sa do uvedeného registra zapísala, dať by nebola povinná zaplatiť, v súlade so zásadou proporcionality?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 9 ods. 1 smernice o DPH, ako aj článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že dodávky dreva, ktoré uskutočnila fyzická osoba s cieľom zmierniť následky prípadu vyššej moci, patria do rámca „ekonomickej činnosti“ v zmysle týchto ustanovení.

22 Ako vyplýva zo znenia prvej prejudiciálnej otázky, týka sa výkladu relevantných ustanovení jednak šiestej smernice a jednak smernice o DPH. Pri odpovedaní na položené otázky však netreba rozlišovať medzi ustanoveniami týchto dvoch smerníc, keďže na účely výkladu, ktorý má

Súdny dvor poskytnúť v rámci prejednávanej veci, sa musia považovať za obsahovo v podstate zhodné.

23 Ako sa totiž uvádza v bodoch 3 a 5 tohto rozsudku, znenie článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice je v podstate zhodné so znením článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Okrem toho z odôvodnení 1 a 3 smernice o DPH vyplýva, že táto smernica v zásade nemá za cieľ priniesť obsahové zmeny oproti ustanoveniam šiestej smernice.

24 Pokiaľ ide o meritum veci, treba v prvom rade pripomenúť, že smernica o DPH, rovnako ako šiesta smernica, stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných transakcií uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v rámci územia štátu (pozri rozsudok z 10. júna 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Zb. s. I-5215, bod 25 a citovanú judikatúru).

25 Podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH sa za „zdaniteľnú osobu“ považuje každá osoba, ktorá na akomkoľvek mieste vykonáva nezávisle ekonomickú činnosť bez ohľadu jej na účel alebo výsledky.

26 Po prvé treba pripomenúť, že v súlade s článkom 10 smernice o DPH podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

27 Vo veci samej však o takýto prípad nejde, keďže predmetné dodávky sa uskutočnili v mene a na účet žalobcu vo veci samej. Treba tiež konštatovať, že na rozdiel od tvrdení žalobcu pred vnútroštátnymi súdmi rozhodujúcimi o spore skutočnosť, že predmetné dodávky sa uskutočnili cieľom zmierniť následky údajného prípadu vyššej moci, vôbec neznamená, že tieto dodávky sa neuskutočnili nezávisle.

28 Pokiaľ ide po druhé o pojem „ekonomická činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, z ustálenej judikatúry vyplýva, že tento pojem má objektívnu povahu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe bez ohľadu na jej účel alebo výsledky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Zb. s. I-1751, body 47 a 48, ako aj citovanú judikatúru).

29 Skutočnosť, že sa dodávky ako vo veci samej uskutočnili na zmiernenie následkov prípadu vyššej moci, pričom táto okolnosť sa vzťahuje na cieľ uskutočnených dodávok, preto nemá vplyv na otázku, či sa tieto dodávky majú považovať za „ekonomickú činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

30 Pojem „ekonomická činnosť“ je v článku 9 ods. 1 druhom pododseku definovaná ako každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Za ekonomickú činnosť sa predovšetkým považuje využívanie hmotného majetku na účely získania stáleho príjmu.

31 V tejto súvislosti treba spresniť, že predaj plodov hmotného majetku, akým je predaj dreva pochádzajúceho zo súkromného lesa, treba považovať za „využívanie“ tohto majetku v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

32 Z toho vyplýva, že dodávky ako vo veci samej treba kvalifikovať ako „ekonomickú činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, pretože sa uskutočňujú na účely získania stáleho

príjmu (pozri analogicky rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 22).

33 Otázka, či dotknutá činnosť, teda využívanie súkromného lesa, smeruje k získaniu stáleho príjmu, je skutkovou otázkou, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktoré patrí najmä povaha predmetného majetku (v tomto zmysle rozsudok Enkler, už citovaný, body 24 a 26).

34 Podľa tohto kritéria totiž musí byť možné určiť, či jednotlivец používal majetok takým spôsobom, že jeho činnosť treba posúdiť ako „ekonomickú činnosť“ v zmysle smernice o DPH. Skutočnosť, že majetok je určený výlučne na ekonomické využívanie, zvyčajne postačuje na to, aby sa pripustilo, že vlastník tento majetok využíva na ekonomické činnosti, a teda na účely získania stáleho príjmu. Ak je majetok naopak na základe jeho povahy možné používať jednak na ekonomické a jednak na súkromné účely, treba preskúmať všetky podmienky využívania tohto majetku s cieľom určiť, či sa používa na účely získania stáleho príjmu (rozsudok Enkler, už citovaný, bod 27).

35 Ak to tak je, porovnanie medzi podmienkami, za akých dotknutá osoba skutočne využíva majetok, a podmienkami, za akých táto osoba obvykle vykonáva príslušnú ekonomickú činnosť, môže predstavovať jednu z metód, na základe ktorej sa dá preskúmať, či sa predmetná činnosť vykonáva na účely získania stáleho príjmu (rozsudok Enkler, už citovaný, bod 28).

36 Pokiaľ dotknutá osoba podnikne aktívne kroky na správu lesa, pričom uplatní analogické prostriedky k prostriedkom, aké používa výrobca, obchodník alebo osoba poskytujúca služby v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH, treba činnosť vo veci samej posúdiť ako „ekonomickú činnosť“ v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2011, Šaby a i., C-180/10 a C-181/10, Zb. s. I-8461, bod 39).

37 Navyše skutočnosť, že predmetné dodávky dreva sa uskutočnili s cieľom zmierniť následky prípadu vyššej moci, sama osebe nemôže viesť k záveru, že dodávky sa uskutočnili výnimočne, nie „na účely získania [stáleho príjmu]“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH. V tomto ohľade treba poznamenať, že takéto dodávky môžu patriť do rámca pokračujúceho využívania hmotného majetku. Plody hmotného majetku, akými je drevo vyťažené v lese, totiž nemusia byť na základe svojej podstaty, povahy a predovšetkým veku vhodné na okamžité ekonomické využitie, pretože si môže objektívne vyžadovať určitý čas, kým sa tieto plody stanú ekonomicky využiteľnými. To však neznamená, že dodávky dreva, ktoré sa medzičasom uskutočnili z dôvodu údajného prípadu vyššej moci, nepatria do rámca využívania hmotného majetku na účely získania stáleho príjmu v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

38 Okrem toho, hoci kritériá založené na výsledkoch predmetnej činnosti samy osebe neumožňujú určiť, či sa činnosť vykonáva na účely získania stáleho príjmu, pri tomto preskúmaní možno zohľadniť dĺžku obdobia, počas ktorého sa uskutočnili dodávky vo veci samej, počet zákazníkov a výšku ziskov, keďže ide o prvky, ktoré sú súčasťou všetkých údajov vo veci samej (rozsudok Enkler, už citovaný, bod 29).

39 Napokon treba spresniť, že skutočnosť, že žalobca vo veci samej nadobudol predmetný hmotný majetok na súkromné účely, ako vyplýva aj zo znenia prvej prejudiciálnej otázky, nebráni tomu, aby sa tento majetok následne používal na vykonávanie „ekonomickej činnosti“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Otázka, či jednotlivec v predmetnom prípade nadobudol majetok na účel svojich ekonomických činností alebo na súkromné účely, sa vynára vtedy, ak tento jednotlivec žiada o právo na odpúšťanie dane na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku (pozri analogicky rozsudok z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 29). Takáto otázka však vo veci samej nevzniká.

40 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že dodávky dreva, ktoré uskutočnila fyzická osoba s cieľom zmierniť následky prípadu vyššej moci, patria do rámca využívania hmotného majetku, ktoré treba posúdiť ako „ekonomickú činnosť“ v zmysle tohto ustanovenia, pretože uvedené dodávky sa vykonávajú na účely získania stáleho príjmu. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil všetky údaje vo veci samej a určil, či sa využívanie hmotného majetku, akým je les, vykonáva na účely získania stáleho príjmu.

O druhej otázke

41 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že so zásadou proporcionality je zlučiteľné ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré umožňuje uložiť pokutu stanovenú vo výške bežnej sadzby DPH uplatnenej podľa hodnoty majetkov, ktoré boli predmetom uskutočnených dodávok, jednotlivcovi, ktorý si nesplnil povinnosť zapísať sa do registra platcov DPH, hoci nebol osobou povinnou zaplatiť túto daň.

42 V súlade s článkom 213 ods. 1 smernice o DPH oznamuje každá zdaniteľná osoba zaťaženie, zmenu alebo ukončenie svojej zdaniteľnej činnosti.

43 Vnútroštátne opatrenie, akým je opatrenie stanovené v § 3 ods. 3 a 5 zákona o DPH, podľa ktorého zdaniteľné osoby, ktoré uskutočnili transakcie, pričom celkový obrát z predaja tovaru a poskytovania služieb podliehajúcich DPH za posledných 12 mesiacov presiahol 10 000 LVL, sú povinné sa zapísať do registra platcov DPH, konkretizuje povinnosti, ktoré zdaniteľným osobám vyplývajú z článku 213 ods. 1 smernice o DPH.

44 Táto smernica výslovne neupravuje systém sankcií v prípade nesplnenia si povinností stanovených v článku 213 ods. 1 tejto smernice. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou ostáva členským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality (rozsudky z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko, 68/88, Zb. s. 2965, bod 23; zo 16. decembra 1992, Komisia/Grécko, C-210/91, Zb. s. I-6735, bod 19, a z 26. októbra 1995, Siesse, C-36/94, Zb. s. I-3573, bod 21).

45 Členské štáty sú teda s cieľom zabezpečiť riadne vybratie dane a zabrániť podvodom oprávnené stanoviť vo svojej príslušnej vnútroštátnej právnej úprave primerané sankcie na účely potrestania nesplnenia si povinnosti zapísať sa do registra platcov DPH.

46 Takéto sankcie však nesmú presiahnuť rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457, body 65 až 67, ako aj z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, bod 67).

47 S cieľom posúdiť, či predmetná sankcia zodpovedá zásade proporcionality, treba predovšetkým zohľadniť povahu a závažnosť porušenia, ktoré sa má touto sankciou potrestať, ako aj spôsoby určenia výšky tejto sankcie.

48 Čo sa týka po prvé povahy a závažnosti porušenia, ktoré sa má predmetnou sankciou potrestať, treba zdôrazniť, že jej účelom je sankcionovať výlučne porušenie povinnosti zapísať sa do registra platcov DPH. Súdny dvor mal príležitosť v tejto súvislosti spresniť, že povinnosti stanovené v článku 213 smernice o DPH, kam patrí aj povinnosť zdaniteľnej osoby oznámiť zaťaženie svojej zdaniteľnej činnosti, predstavujú iba formálnu požiadavku na účely kontroly (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Zb. s. I-10385, bod 50).

49 Účelom predmetnej sankcie preto nie je zabezpečiť vymoženie dane od osoby, ktorá je povinná zaplatiť daň. Príslušné orgány totiž môžu k takémuto vymáhaniu pristúpiť bez ohľadu na uloženie sankcie za nesplnenie si registračnej povinnosti.

50 Pokiaľ ide po druhé o spôsoby určenia výšky predmetnej sankcie, treba poznamenať, že sa skladá z pevného percentuálneho podielu, ktorého výška sa rovná výške splatnej dane za uskutočnené transakcie, aj keď predmetom sankcie nie je vymáhanie dane, ako už bolo uvedené v predchádzajúcom bode.

51 Okrem toho treba poznamenať, ako vyplýva z písomných pripomienok lotyšskej vlády, že lotyšský zákonodarcu prijal nové ustanovenia, ktoré viedli k zvýšeniu sankcií za porušenie registračnej povinnosti.

52 V prejednávanej veci nie je vylúčené, že spôsob určenia výšky sankcie môže presahovať rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v bode 45 tohto rozsudku.

53 Takáto sankcia sa preto môže zdať neprimeraná.

54 Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či výška sankcie nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktorými je zabezpečiť riadne vybratie dane a zabrániť podvodom, s ohľadom na okolnosti prejednávanej veci, predovšetkým na konkrétnu sumu, ktorá bola uložená, a prípadnú existenciu podvodu alebo obchádzanie uplatniteľnej právnej úpravy zdaniteľnou osobou, ktorá sa za porušenie registračnej povinnosti trestá.

55 Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že nie je vylúčené, že ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré umožňuje uložiť pokutu stanovenú vo výške bežnej sadzby DPH uplatniteľnej podľa hodnoty majetkov, ktoré boli predmetom uskutočnených dodávok, jednotlivcovi, ktorý si nesplnil povinnosť zapísať sa do registra platcov DPH a ktorý nebol osobou povinnou zaplatiť túto daň, je v rozpore so zásadou proporcionality. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či výška sankcie nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktorými je zabezpečiť riadne vybratie dane a zabrániť podvodom, s ohľadom na okolnosti prejednávanej veci, predovšetkým na konkrétnu sumu, ktorá bola uložená, a prípadnú existenciu podvodu alebo obchádzanie uplatniteľnej právnej úpravy zdaniteľnou osobou, ktorá sa za porušenie registračnej povinnosti trestá.

O obmedzení časových účinkov odpovede Súdného dvora

56 Lotyšská vláda vo svojich písomných pripomienkach požiadala Súdny dvor o obmedzenie časových účinkov rozsudku, ktorý prijme, ak by konštatoval, že dodávky dreva, ktoré sú predmetom prvej prejudiciálnej otázky, nie sú „ekonomickou činnosťou“ v zmysle článku 4 ods. 2

šiestej smernice alebo že ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré je predmetom druhej prejudiciálnej otázky, nie je v súlade so zásadou proporcionality.

57 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku o žiadosti lotyšskej vlády o obmedzenie časových účinkov odpovede Súdneho dvora na túto otázku nie je potrebné rozhodnúť.

58 Čo sa týka obmedzenia časovej pôsobnosti odpovede Súdneho dvora na druhú otázku, lotyšská vláda na podporu svojej žiadosti uviedla, že konala v dobrej viere a že takýto rozsudok Súdneho dvora by mal negatívne finančné dôsledky pre štátnu pokladnicu, keďže výška pokút uložených príslušnými orgánmi počas obdobia rokov 2004 až 2008 dosahuje až 900 000 LVL.

59 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor môže iba výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty obsiahnutej v právnom poriadku Únie pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovoľávať sa ustanovenia alebo zásady, ktoré vyložil, aby sa spochybnili právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (pozri najmä rozsudky z 10. januára 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Zb. s. I-199, bod 51; z 18. januára 2007, Brzeziński, C-313/05, Zb. s. I-513, bod 56 a citovanú judikáciu, ako aj z 3. júna 2010, Kaliniev, C-2/09, Zb. s. I-4939, bod 50).

60 Konkrétnejšie, Súdny dvor sa k takémuto riešeniu uchýľoval len za presne stanovených okolností, a to najmä vtedy, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnenne považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právnou úpravou Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení alebo zásad práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Európskej komisie (pozri najmä rozsudok z 27. apríla 2006, Richards, C-423/04, Zb. s. I-3585, bod 42, ako aj rozsudky Brzeziński, už citovaný, bod 57, a Kaliniev, už citovaný, bod 51).

61 Okrem toho z ustálenej judikatury vyplýva, že finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplývať pre členský štát z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku (rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 52; z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 68, ako aj rozsudky Brzeziński, už citovaný, bod 58, a Kaliniev, už citovaný, bod 52).

62 V tejto súvislosti treba poznamenať, že celková výška pokút uložených príslušnými vnútroštátnymi orgánmi počas obdobia rokov 2004 až 2008, ktorú uviedla lotyšská vláda, neumožňuje posúdiť, či sa táto suma týka pokút, ktoré sú predmetom druhej prejudiciálnej otázky. Okrem toho Súdnemu dvoru nebol oznámený podiel z tejto sumy, ktorý by mohlo byť potrebné vrátiť. V tejto súvislosti treba spresniť, že ako vyplýva zo záveru, ku ktorému Súdny dvor dospel v rámci preskúmania tejto druhej prejudiciálnej otázky, vrátiť sa majú len sumy presahujúce rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho vybratia dane a zabránenie podvodom.

63 V dôsledku toho je potrebné konštatovať, že existenciu rizika vážnych ekonomických dôsledkov v zmysle judikatury citovanej v bode 60 tohto rozsudku, ktoré by mohlo odôvodniť obmedzenie časového účinku tohto rozsudku, nemožno považovať za preukázanú.

64 Za týchto podmienok nie je potrebné preskúmať, či je splnené kritérium založené na dobrej viere dotknutých osôb.

65 Z týchto úvah vyplýva, že časovú účinnosť tohto rozsudku nie je potrebné obmedziť.

O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

- 1. Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006, treba vykladať v tom zmysle, že dodávky dreva, ktoré uskutočnila fyzická osoba s cieľom zmierniť následky prípadu vyššej moci, patria do rámca využívania hmotného majetku, ktoré treba posúdiť ako „ekonomickú činnosť“ v zmysle tohto ustanovenia, pretože uvedené dodávky sa vykonávajú na účely získania stáleho príjmu. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil všetky údaje vo veci samej a určil, či sa využívanie hmotného majetku, akým je les, vykonáva na účely získania stáleho príjmu.**
- 2. Právo Únie treba vykladať v tom zmysle, že nie je vylúčené, že ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré umožňuje uložiť pokutu stanovenú vo výške bežnej sadzby dane z pridanej hodnoty uplatnenej podľa hodnoty majetkov, ktoré boli predmetom uskutočnených dodávok, jednotlivcovi, ktorý si nesplnil povinnosť zapísať sa do registra platcov dane z pridanej hodnoty a ktorý nebol osobou povinnou zaplatiť túto daň, je v rozpore so zásadou proporcionality. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či výška sankcie nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktorými je zabezpečiť riadne vybratie dane a zabrániť podvodom, s ohľadom na okolnosti prejednávanej veci, predovšetkým na konkrétnu sumu, ktorá bola uložená, a prípadnú existenciu podvodu alebo obchádzanie uplatnenej právnej úpravy zdaniteľnou osobou, ktorá sa za porušenie registračnej povinnosti trestá.**

Podpisy

* Jazyk konania: lotyščina.