

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

19. července 2012(*)

„Šestá směrnice o DPH – Směrnice 2006/112/ES – Pojem ‚ekonomická činnost‘ – Dodávky dle zákona za účelem kompenzace škod způsobených bouřemi – Režim přenesení daňové povinnosti – Neexistence zápisu do registru osob povinných k dani – Pokuta – Zásada proporcionality“

Ve věci C-263/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augstākās tiesas Senāts (Lotyšsko) ze dne 13. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 26. května 2011, v řízení

Ainārs Rēdlihs

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNĪ DVĒR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues (předseda senátu), A. Rosas, A. Ó. Caoimh, A. Arabadžev (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. března 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Valsts ieņēmumu dienests N. Jezdakovou, generální direktore,
- za lotyšskou vládu I. Kalnišiem a A. Nikolajevou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Saukou a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 129, dále jen „šestá směrnice“), jakož i čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst.

L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006 (Úř. věst. L 384, s. 92, dále jen „směrnice o DPH), a zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A. Rīdlihem a Valsts ieņēmumu dienests (lotyšská daňová správa, dále jen „VID“), jehož základem byla skutečnost, že A. Rīdlihs nebyl zapsán do registru osob povinných k dani z přidáné hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice o DPH v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a nahradila s účinností od 1. ledna 2007 unijní právní předpisy v oblasti DPH, mimo jiné i šestou směrnicí. Podle bodů 1 a 3 odvodnění směrnice o DPH bylo zpracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla ustanovení o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se DPH uspořádána jasným a racionálním způsobem v zpracované struktuře a znění, v zásadě však bez vcných změn.

4 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, který v podstatě přijímá znění čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, je „[p]ředmetem DPH [...] dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH, který je formulován v podstatě obdobně jako čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice, stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6 Článek 213 odst. 1 směrnice o DPH, který v podstatě převzal ustanovení čl. 22 odst. 1 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28h odst. 1 téže směrnice, zejména stanoví, že „každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani“.

7 Podle jediného článku rozhodnutí Rady 2006/42/ES ze dne 24. ledna 2006, kterým se Lotyšsku povoluje prodloužit použitelnost opatření odchylovícího se od článku 21 šesté směrnice 77/388 (Úř. věst. L 25, s. 31), bylo tomuto členskému státu povoleno nadále označovat příjemce zboží nebo služeb jako osobu povinnou odvést DPH v případě transakcí se dříve od 1. května 2005 do 31. prosince 2009. Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 7. prosince 2009 (Úř. věst. L 347, s. 30) povolilo Lotyšsku odchýlně od článku 193 směrnice o DPH nadále označovat příjemce zboží nebo služeb jako osobu povinnou odvést DPH v případě transakcí se dříve do 31. prosince 2012.

Lotyšské právo

8 Příslušná ustanovení vnitrostátního práva, ve znění použitelném na spor v původním řízení, jsou obsažena v zákoně č. 49 ze dne 30. března 1995 o DPH (Latvijas Vēstnesis, č. 49 ze dne 30. března 1995).

9 §lánek 1 odst. 6 tohoto zákona stanoví:

„[E]konomickou ?inností se rozumí každá soustavná ?innost vykonávaná za úplatu, kterou není mzda nebo jakákoli jiná odm?na vyplácená zam?stnavatelem pracovníkovi a z níž je třeba vypo?ítat povinné p?ísp?vky na sociální zabezpe?ení a da? z p?íjm? rezident?.“

10 §lánek 3 odst. 3 a 5 daného zákona uvádí:

„3. Fyzické nebo právnické osoby a skupiny takových osob, které jsou vázány smlouvou nebo dohodou, nebo jejich zástupci se zapisují do registru osob povinných k [DPH], který vede [VID].

[...]

5. [P]okud celková hodnota prodej? zboží a poskytnutých služeb podléhajících DPH, které uskute?ní fyzická osoba nebo právnická osoba, nedosáhla nebo nep?ekro?ila v pr?b?hu 12 p?edcházejících m?sí? 10 000 LVL, mají tato osoba, tato skupina nebo její ?lenové právo nezapsat se do registru osob povinných k dani, který vede VID. Toto pravidlo platí rovn?ž pro instituce financované ze státního rozpo?tu. Osoba, která využívá tohoto práva, je povinna zapsat se do uvedeného registru ve lh?t? 30 dn? od dosažení nebo p?ekro?ení výše uvedené ?ástky.“

11 §lánek 13.2 tohoto zákona stanoví:

„1. V p?ípád? dodávek d?eva uvedených v odstavci 2, jsou-li dodavatel a kupující zapsáni u VID jakožto osoby povinné k [DPH], hradí DPH kupující zp?sobem stanoveným vládou a za následujících podmínek:

1) obchodní vztah mezi dodavatelem a kupujícím d?eva je zachycen v ú?etním dokladu, jenž je vystaven podle harmonizovaného vzoru – faktura za p?epřevu d?eva – a u n?hož jsou zp?soby použití, p?edkládání a platby definovány vládou;

2) osoba povinná k dani ode?te od splatné ?ástky DPH na vstupu, jež se týká zakoupeného d?eva, pouze ?ástku uvedenou na faktu?e za p?epřevu, pokud bylo veškeré zakoupené d?evo v pr?b?hu doty?ného zda?ovacího období ur?eno k výkonu jejích ?inností podléhajících dani. V tomto p?ípád? nepodléhá zakoupené d?evo [DPH] [...]“

12 §lánek 35 odst. 3 uvedeného zákona stanoví:

„Pokud se osoba v souladu s ?lánkem 3 tohoto zákona nezapsala jakožto osoba povinná k dani u VID, ale uskute?uje zdanitelná pln?ní, je povinna zaplatit da? ode dne, kdy se m?la zapsat, aniž má nárok na odpo?et DPH na vstupu. Pokud uvedená osoba uskute?uje dodávky d?eva podléhající dani, je jí ode dne, kdy se m?la nechat zapsat, uložena pokuta, jejíž výše je stanovena na 18 % z hodnoty dodaného d?eva.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

13 B?hem kontroly VID konstatovala, že žalobce v p?vodním ?ízení uskute?nil 12 dodávek d?eva v dubnu 2005 a 25 pln?ní téhož druhu v období od kv?tna 2005 do prosince 2006. VID rovn?ž konstatovala, že žalobce v p?vodním ?ízení se nezapsal do registru osob povinných k DPH a neoznámil VID žádnou ekonomickou ?innost.

14 Rozhodnutím ze dne 21. června 2007 VID p?edevším sankcionovala tuto neexistenci zápisu a A. R?dlihsovi uložila podle ?l. 35 odst. 3 zákona o DPH pokutu ve výši 11 363,20 LVL, tedy 18 % z hodnoty dot?ených dodávek, což odpovídalo tehdy platné sazb? DPH.

15 Ain?rs R?dlihs podal proti tomuto rozhodnutí žalobu na neplatnost. Tvrdil, že dodávky d?eva, které uskute?nil, nelze považovat za ekonomickou ?innost, nebo? tyto dodávky nebyly soustavné ani nebyly uskute??ovány samostatn?. Uvedené dodávky mají výjime?ný charakter, nebo? nebyly uskute??ovány za ú?elem zisku, ale za ú?elem kompenzace škod zp?sobených bou?í, což p?edstavuje p?ípad vyšší moci. Ain?rs R?dlihs rovnž zd?raznil, že vyjád?ení lesní správy potvrzuje, že tento les byl mladý, takže jeho stromy nesm?ly být káceny. Všechny stromy pokácené v d?sledku této bou?e ani nebylo možné prodat najednou.

16 Ain?rs R?dlihs podp?rn? uvedl, že dot?ený les nabyl pro uspokojování osobních pot?eb, a že prodej d?eva z tohoto lesa proto nepodléhá DPH.

17 Žalobce v p?vodním ?ízení dále tvrdil, že výše pokuty, jež mu byla uložena, je nep?im?ená, jelikož i za p?edpokladu, že by dot?ené dodávky p?edstavovaly ekonomickou ?innost, má povinnost zaplatit DPH podle ?lánku 13.2 zákona o DPH kupující, nikoliv dodavatel.

18 Tato žaloba byla nejprve zamítnuta Administrat?v? rajona tiesa (okresní správní soud), poté Administrat?v? apgabt tiesa (krajský správní soud). Soudy, k nimž byla podána uvedená žaloba, uvedly, že podle ?l. 1 odst. 6 zákona o DPH se „ekonomickou ?inností“ rozumí veškerá soustavná ?innost vykonávaná samostatn? za úplatu. Tyto soudy dosp?ly k záv?ru, že je t?eba mít za to, že dot?ené dodávky byly uskute?n?ny v rámci ekonomické ?innosti, jelikož byly uskute?n?ny za ú?elem zisku jménem a na ú?et žalobce v p?vodním ?ízení, docházelo k nim opakovan? v období od dubna 2005 do prosince 2006 a nemají výjime?ný charakter. Rovnž rozhodly, že skute?nost, že d?evo bylo prodáno za ú?elem kompenzace následk? zp?sobených bou?í, je irelevantní. Pokud jde o pokutu, m?ly tyto soudy za to, že neexistuje právní základ pro její snížení.

19 Žalobce v p?vodním ?ízení podal kasa?ní opravný prost?edek proti rozsudku Administrat?v? apgabt tiesa.

20 Za t?chto podmínek se Augst?k?s tiesas Sen?ts rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je fyzická osoba, která nabyla majetek (les) k uspokojování osobních pot?eb a která dodává zboží za ú?elem kompenzace následk? zp?sobených vyšší mocí (nap?íklad bou?í), osobou povinnou k dani ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice [2006/112] a ?l. 4 odst. 1 a 2 [šesté sm?rnice], která je povinna odvád?t [DPH]? Jinými slovy, p?edstavuje takové dodání zboží ekonomickou ?innost ve smyslu výše uvedených ustanovení unijního práva?

2) Je pravidlo, které umož?uje za neexistenci zápisu do registru osob povinných k [DPH] uložit pokutu ve výši dan? obvykle splatné na základ? hodnoty dodaného zboží, p?estože doty?ná osoba by nemusela odvád?t da?, i kdyby se do uvedeného registru zapsala, v souladu se zásadou proporcionality?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

21 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH a ?l. 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že dodávky d?eva uskute?n?né fyzickou osobou za ú?elem kompenzace následk? zp?sobených vyšší mocí spadají do rámce

„ekonomické ?innosti“ ve smyslu t?chto ustanovení.

22 Jak vyplývá ze zn?ní první p?edb?žné otázky, tato otázka se týká výkladu p?íslušných ustanovení jak šesté sm?rnice, tak sm?rnice o DPH. Nicmén? za ú?elem zodpov?zení položených otázek není namíst? rozlišovat mezi ustanoveními obou t?chto sm?rníc, nebo? pro pot?eby výkladu Soudního dvora v rámci projednávání v?ci musí být považována za ustanovení v podstat? s totožnou p?sobností.

23 Jak je totiž uvedeno v bodech 3 a 5 tohoto rozsudku, zn?ní ?l. 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice je v podstat? totožné se zn?ním ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH. Z bod? 1 a 3 od?vodn?ní sm?rnice o DPH mimoto vyplývá, že v zásad? nemá p?inášet v?cnou zm?nu oproti ustanovením šesté sm?rnice.

24 Co se tý?e v?ci samé, je t?eba úvodem p?ipomenout, že stejn? jako šestá sm?rnice p?iznává i sm?rnice o DPH velmi širokou p?sobnost DPH tím, že v ?lánku 2, který se týká zdanitelných pln?ní, odkazuje krom? dovozu zboží i na dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz rozsudek ze dne 10. ?ervna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Sb. rozh. s. I-5215, bod 25 a citovaná judikatura).

25 Podle ?l. 9 odst. 1 prvního pododstavce sm?rnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? provádí samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

26 Zprv? je t?eba uvést, že podle ?lánku 10 sm?rnice o DPH podmínka, aby byla ekonomická ?innost vykonávána „samostatn?“, jak je stanoveno v ?l. 9 odst. 1 této sm?rnice, vylučuje ze systému DPH zam?stnance a další osoby, váže-li je k zam?stnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zam?stnavatele a zam?stnance v oblasti pracovních podmínek a odm?ňování zam?stnance a odpov?dnosti zam?stnavatele.

27 Tak tomu však ve v?ci v p?vodním ?ízení není, jelikož dot?ené dodávky byly uskute?ny jménem a na ú?et žalobce v p?vodním ?ízení. Je nutno rovnž konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdil žalobce p?ed vnitrostátními soudy, kterým byl spor p?edložen, skute?nost, že dot?ené dodávky byly uskute?ny za ú?elem zmírn?ní následk? zp?sobených údajn? vyšší mocí, v?bec neznamená, že tyto dodávky nebyly uskute?ny samostatn?.

28 Pokud jde zadruhé o pojem „ekonomická ?innost“ ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH, podle ustálené judikatury platí, že tento pojem má objektivní povahu v tom smyslu, že je ?innost posuzována sama o sob?, bez ohledu na sv?j ú?el nebo výsledky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Sb. rozh. s. I-1751, body 47 a 48 a citovaná judikatura).

29 Skute?nost, že takové dodávky, jako jsou dodávky dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, byly uskute?ny za ú?elem kompenzace následk? zp?sobených vyšší mocí, takže tato okolnost souvisí s cílem uskute?ných pln?ní, nemá proto vliv na otázku, zda je t?eba tyto dodávky kvalifikovat jako „ekonomickou ?innost“ ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH.

30 Pojem „ekonomická ?innost“ je definován v druhém pododstavci téhož ustanovení tak, že zahrnuje veškerou ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zeměd?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za „ekonomickou ?innost“ se považuje zejména využívání hmotného majetku za ú?elem získávání z n?j pravidelného p?íjmu.

31 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že takový prodej výnosů z hmotného majetku, jako je prodej dřeva pocházejícího ze soukromého lesa, je třeba považovat za „využívání“ tohoto majetku ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.

32 Z toho plyne, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, je třeba kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, jelikož jsou prováděna za účelem získávání z nich pravidelného příjmu (obdobně viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 22).

33 Otázka, zda cílem dotčené činnosti, tedy využívání soukromého lesa, je získávání pravidelných příjmů, je otázkou skutkovou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří zejména povaha daného majetku (v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Enkler, body 24 a 26).

34 Podle tohoto kritéria musí být možné určit, zda jednotlivec využíval majetek takovým způsobem, že je třeba jeho činnost kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu směrnice o DPH. Lze-li majetek použit výhradně pro hospodářské účely, je to obecně dostatečný důkaz pro to, že jeho vlastník využívá majetek pro ekonomické činnosti, a tedy za účelem získávání pravidelného příjmu. Může-li být majetek naopak použit z důvodu své povahy jak k ekonomickým, tak k osobním účelům, pak je třeba zkoumat všechny okolnosti jeho využívání, aby se zjistilo, zda je skutečně používán za účelem získávání pravidelného příjmu (výše uvedený rozsudek Enkler, bod 27).

35 V posledně uvedeném případě může srovnání podmínek, za kterých dotyčná osoba skutečně využívá majetek, a podmínek, za kterých je příslušná ekonomická činnost obvykle vykonávána, představovat jednu z metod umožňujících ověřit, zda je dotyčná činnost prováděna za účelem získávání pravidelných příjmů (výše uvedený rozsudek Enkler, bod 28).

36 Pokud tak dotyčná osoba podnikne aktivní kroky ke správě lesa a využívá přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, je třeba činnost dotčenou v původním řízení kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Šaby a další, C-180/10 a 181/10, Sb. rozh. s. I-8461, bod 39).

37 Kromě toho okolnost, že dotčené dodávky dřeva byly uskutečňovány za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí, nemůže vést sama o sobě k závěru, že tyto dodávky byly uskutečňovány příležitostně, nikoliv „za účelem získávání pravidelného příjmu z nich“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. V tomto ohledu je třeba uvést, že takové dodávky mohou spadat do rámce trvalého využívání hmotného majetku. Výnosy z takového hmotného majetku, jako je dřevo pocházející z lesa, nemusí totiž svou samotnou povahou a na základě svých vlastností, zejména pak z důvodu svého stáří, vyhovovat okamžitému ekonomickému využití, neboť může být objektivně nutné určit časové období, než se tyto výnosy stanou ekonomicky využitelnými. To však neznamená, že dodávky dřeva, které byly uskutečňovány v mezidobí v důsledku údajného případu vyšší moci, nespádají do rámce využívání hmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.

38 Dále, aťkoli kritéria týkající se výsledků dotyčné činnosti neumožňují sama o sobě určit, zda je činnost vykonávána za účelem získávání pravidelného příjmu, jsou délka období, během kterého byly dodávky dotčené v původním řízení uskutečňovány, počet zákazníků a výše příjmů skutečnostmi, které mohou být spolu s dalšími při tomto přezkumu zohledněny vzhledem k tomu, že jsou součástí všech okolností projednávaného případu (výše uvedený rozsudek Enkler, bod

29).

39 Je třeba ostatně upřesnit, že skutečnost, že žalobce v povodním řízení nabyl dotčený hmotný majetek k uspokojování svých osobních potřeb, jak vyplývá ze znění první předložené otázky, nebrání tomu, aby byl tento majetek následně používán k výkonu „ekonomické činnosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Otázka, zda jednotlivec v konkrétním případě nabyl majetek pro potřeby svých ekonomických činností, nebo pro osobní potřeby, vyvolává tehdy, pokud se tento jednotlivec domáhá nároku na odpočet daně odvedené na vstupu při nabytí tohoto majetku (obdobně viz rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 29). Taková otázka však ve věci v povodním řízení nevystává.

40 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodávky dříve uskutečně fyzickou osobou za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí spadají do rámce využívání hmotného majetku, které je třeba kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud jsou uvedené dodávky prováděny za účelem získávání z nich pravidelného příjmu. Je na vnitrostátním soudu, aby posoudil všechny okolnosti projednávaného případu, aby tak určil, zda je využívání takového hmotného majetku, jako je les, vykonáváno za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.

Ke druhé otázce

41 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba unijní právo vykládat v tom smyslu, že je se zásadou proporcionality služitelné pravidlo vnitrostátního práva, které umožňuje uložit pokutu ve výši základní sazby DPH použitelné podle hodnoty zboží, které bylo předmětem uskutečněných dodávek, jednotlivci, který nesplnil svoji povinnost nechat se zapsat do registru osob povinných k DPH, přestože tento jednotlivec nebyl povinen tuto daň odvést.

42 Podle čl. 213 odst. 1 směrnice o DPH je každá osoba povinná k dani povinna oznámit zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

43 V takovém vnitrostátním opatření, jako je vnitrostátní opatření stanovené v čl. 3 odst. 3 a 5 zákona o DPH, podle kterého jsou osoby povinné k dani, které uskutečnily plnění, u nichž celková hodnota prodeje zboží a poskytování služeb podléhajících DPH v průběhu dvanácti předcházejících měsíců překročila 10 000 LVL, povinny se zapsat do registru osob povinných k DPH, se konkrétně odráží povinnosti osob povinných k dani podle čl. 213 odst. 1 směrnice o DPH.

44 Tato směrnice výslovně nestanoví systém sankcí v případě porušení povinností uvedených v čl. 213 odst. 1 této směrnice. Podle ustálené judikatury platí, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným tímto právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc si zvolit sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za souhrnného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy za dodržování zásady proporcionality (rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Tecko, 68/88, Recueil, s. 2965, bod 23; ze dne 16. prosince 1992, Komise v. Tecko, C-210/91, Recueil, s. I-6735, bod 19, a ze dne 26. října 1995, Siesse, C-36/94, Recueil, s. I-3573, bod 21).

45 Členské státy jsou tedy k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům oprávněny stanovit ve svých příslušných vnitrostátních právních předpisech vhodné sankce za nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH.

46 Takové sankce však nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení určitého cíle (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s I-

3457, body 65 až 67, a ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, bod 67).

47 Za účelem posouzení toho, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce.

48 Pokud jde zprv o povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být dotčená sankce uložena, je třeba zdraznit, že cílem této sankce je postihnout pouze nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH. Soudní dvůr má příležitost v tomto ohledu upesnit, že povinnosti stanovené v článku 213 směrnice o DPH, mezi něž patří povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani, představují pouze formální požadavek pro účely kontroly (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 50).

49 Cílem dotčené sankce tedy není zajistit výběr daní od osoby, která je povinna tuto dať odvést. Příslušné orgány totiž mohou přistoupit k takovému výběru nezávisle na uložení sankce za nesplnění povinnosti zápisu.

50 Pokud jde zadruhé o způsoby určení výše dotčené sankce, je třeba uvést, že tato sankce představuje pevný procentní podíl, jehož výše se rovná procentnímu podílu daní splatné z uskutečněných dodávek, i když účelem sankce není výběr daní, jak bylo uvedeno v předchozím bodě.

51 Je třeba ostatně uvést, že jak vyplývá z písemného vyjádření lotyšské vlády, lotyšský zákonodárce přijal nová ustanovení, která odstupovala sankce za nesplnění povinnosti zápisu.

52 V projednávaném případě není vyloučeno, že by způsob určení výše sankce mohl překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle uvedených v bodě 45 tohoto rozsudku.

53 Takové sankce se tudíž může jevit jako nepřiměřená.

54 Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajících v zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, a to s ohledem na okolnosti projednávané věci, a zejména konkrétní částku, která byla uložena, a případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů použitelných osob povinné k dani, jejich nezapsání se je sankcionováno.

55 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že není vyloučeno, že pravidlo vnitrostátního práva, které umožňuje uložit pokutu ve výši obvyklé sazby DPH uplatnitelné na základě hodnoty zboží, které bylo předmětem uskutečněných dodávek, jednotlivci, který nesplnil svoji povinnost nechat se zapsat do registru osob povinných k DPH a který nebyl povinen odvést tuto dať, je v rozporu se zásadou proporcionality. Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajících v zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, a to s ohledem na okolnosti projednávané věci, zejména konkrétní částku, která byla uložena, a případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů použitelných osob povinné k dani, jejich nezapsání se je sankcionováno.

K omezení časových účinků odpovědi Soudního dvora

56 Ve svém písemném vyjádření lotyšská vláda požádala Soudní dvůr, aby omezil časové účinky rozsudku v projednávané věci za předpokladu, že by Soudní dvůr konstatoval, že takové dodávky dříve, jako jsou dodávky, jež jsou předmětem první předběžné otázky, nepředstavují

„ekonomickou činnost“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, nebo že takové pravidlo vnitrostátního práva, jako je pravidlo, jež je předmětem druhé předběžné otázky, není v souladu se zásadou proporcionality.

57 S ohledem na odpověď na první otázku není třeba rozhodovat o žádosti lotyšské vlády, aby byly omezeny časové úinky odpovědi Soudního dvora na tuto otázku.

58 Pokud jde o omezení časových úinků odpovědi Soudního dvora na druhou otázku, lotyšská vláda na podporu své žádosti uvedla, že jednala v dobré víře a že takový rozsudek Soudního dvora by měl negativní finanční důsledky pro státní rozpočet, jelikož pokuty uložené příslušnými orgány v období od roku 2004 do roku 2008 dosahují částky 900 000 LVL.

59 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr mohou jen zcela výjimečně přimět okolnosti k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení nebo zásady, jejichž výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných stran a riziko závažných obtíží (viz zejména rozsudky ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 51; ze dne 18. ledna 2007, Brzeziński, C-313/05, Sb. rozh. s. I-513, bod 56 a citovaná judikatura, a ze dne 3. června 2010, Kalinčev, C-2/09, Sb. rozh. s. I-4939, bod 50).

60 Konkrétně, Soudní dvůr toto řešení použil pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když vyšlo najevo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s unijní právní úpravou, z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně smyslu ustanovení nebo zásad unijního práva, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Komise (viz zejména rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Richards, C-423/04, Sb. rozh. s. I-3585, bod 42, a výše uvedené rozsudky Brzeziński, bod 57, a Kalinčev, bod 51).

61 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodvodují samy o sobě omezení časových úinků tohoto rozsudku (rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 52; ze dne 15. září 2005, Bidar, C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 68, a výše uvedené rozsudky Brzeziński, bod 58, a Kalinčev, bod 52).

62 V tomto ohledu je třeba uvést, že celková výše pokut uložených příslušnými vnitrostátními orgány v období od roku 2004 do roku 2008, kterou uvedla lotyšská vláda, neumožňuje posoudit, zda se tato výše vztahuje k pokutám, které jsou předmětem druhé předběžné otázky. Soudnímu dvoru nebylo ani sděleno, jakou část z této částky by bylo případně nutno vrátit. V tomto ohledu je důležité upřesnit, že jak vyplývá ze závěru, k němuž Soudní dvůr dospěl v rámci přezkumu této druhé předběžné otázky, musí být vráceny pouze částky přesahující to, co je nezbytné k zajištění správného výběru daní a k předcházení daňovým únikům.

63 Je tedy třeba konstatovat, že existenci rizika závažných hospodářských dopadů ve smyslu judikatury uvedené v bodě 60 tohoto rozsudku, jež by odvodovalo omezení časových úinků tohoto rozsudku, není možné považovat za prokázanou.

64 Za těchto podmínek není nezbytné ověřovat, zda je splněno kritérium týkající se dobré víry zúčastněných.

65 Z těchto úvah vyplývá, že není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že dodávky dříve uskutečně fyzickou osobou za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí spadají do rámce využívání hmotného majetku, které je třeba kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud jsou uvedené dodávky prováděny za účelem získávání z nich pravidelného příjmu. Je na vnitrostátním soudu, aby posoudil všechny okolnosti projednávaného případu, aby tak určil, zda je využívání takového hmotného majetku, jako je les, vykonáváno za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.

2) Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že není vyloučeno, že pravidlo vnitrostátního práva, které umožňuje uložit pokutu ve výši obvyklé sazby daní z přidané hodnoty uplatnitelné na základě hodnoty zboží, které bylo předmetem uskutečněných dodávek, jednotlivci, který nesplnil svoji povinnost nechat se zapsat do registru osob povinných k dani z přidané hodnoty a který nebyl povinen odvést tuto daň, je v rozporu se zásadou proporcionality. Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajících v zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, a to s ohledem na okolnosti projednávané věci, zejména konkrétní částku, která byla uložena, a případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů příslušných osob povinných k dani, jejíž nezapsání se je sankcionováno.

Podpisy.

* Jednací jazyk: lotyština.