

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 19. julija 2012(*)

„Šesta direktiva o DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pojem ‚gospodarska dejavnost‘ – Dobave lesa za odpravo škode zaradi neurja – Obrnjena davčna obveznost – Nevpis v register davčnih zavezancev – Globa – Načelo sorazmernosti“

V zadevi C-263/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākās tiesas Senāts (Latvija) z odločbo z dne 13. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 26. maja 2011, v postopku

Ainārs Rēdlihs

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues (predsednik senata), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (poročevalci) in C. G. Fernlund, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. marca 2012,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Valsts ieņēmumu dienests N. Jezdakova, enerģidirektore,
- za latvijsko vlado I. Kalniņš in A. Nikolajeva, zastopnika,
- za Evropsko komisijo A. Sauka in C. Soulay, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) in (2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometni davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in člena 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na

dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006 (UL L 384, str. 92, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), ter na?ela sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med A. R?dlihsom in Valsts ie??mumu dienests (latvijska dav?na uprava, v nadaljevanju: VID), ker se A. R?dlihs ni registriral kot dav?ni zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o DDV je v skladu s svojima ?lenoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije o DDV, zlasti Šesto direktivo. V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive o DDV je navedeno, da je preoblikovanje Šeste direktive nujno, da bi bile dolo?be glede harmonizacije zakonodaj držav ?lanic o DDV predstavljene jasno in racionalno v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar na?eloma brez vsebinskih sprememb.

4 V skladu s ?lenom 2(1)(a) Direktive o DDV, ki v bistvu povzema ?len 2(1) Šeste direktive, so „[p]redmet DDV [...] dobave blaga, ki jih dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države ?lanice za pla?ilo“.

5 ?len 9(1) Direktive o DDV, katerega besedilo je v bistvu podobno besedilu ?lena 4(1) in (2) Šeste direktive, dolo?a:

„‘Dav?ni zavezanec’ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‘Ekonomska dejavnost’ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6 ?len 213(1) Direktive o DDV, ki v bistvu povzema besedilo ?lena 22(1) Šeste direktive, v razli?ici, ki izhaja iz ?lena 28h(1) te iste direktive, med drugim dolo?a, da „vsak dav?ni zavezanec prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanec“.

7 Edini ?len Odlo?be Sveta z dne 24. januarja 2006 o dovoljenju Latviji, da podaljša uporabo ukrepa o odstopanju od ?lena 21 Šeste direktive 77/388 (2006/42/ES) (UL L 25, str. 31) dolo?a, da se Latviji dovoli, da še naprej dolo?a prejemnika kot osebo, ki je dolžna pla?ati DDV v primeru transakcij z lesom od 1. maja 2005 do 31. decembra 2009. Z izvedbenim sklepom Sveta z dne 7. decembra 2009 (UL L 347, str. 30) je bilo Latviji dovoljeno, da z odstopanjem od ?lena 193 Direktive o DDV pri poslih z lesom do 31. decembra 2012 še naprej dolo?a prejemnika kot osebo, ki je zavezana k pla?ilu DDV.

Latvijsko pravo

8 Upoštevne dolo?be nacionalnega prava v razli?ici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, so v zakonu o DDV (Latvijas V?stnesis št. 49 z dne 30. marca 1995).

9 ?len 1(6) tega zakona dolo?a:

„[Z]a gospodarsko dejavnost se šteje vsaka sistemati?na dejavnost, za katero se prejme pla?ilo, ki ni pla?ilo delodajalca delavcu niti pla?a ali kakršno koli drugo nadomestilo, od katerih je treba

obračunati obvezne prispevke za socialno varnost in dohodnino.“

10 Člen 3(3) in (5) navedenega zakona določa:

„3. Fizične in pravne osebe ter skupine, ki jih veže pogodba ali sporazum, ali njihovi zastopniki so vpisani v register zavezancev za [DDV] pri [VID].

[...]

5. [?]e skupna vrednost dobave blaga in storitev, ki so predmet obdavčitve in ki jih opravi fizična ali pravna oseba v preteklih dvanajstih mesecih, ne doseže ali ne preseže 10.000 LVL, imajo te osebe, njihove skupine ali njihovi predstavniki pravico, da se ne registrirajo kot davčni zavezanci za davek na dodano vrednost pri VID. Ta določba velja tudi za ustanove, ki se financirajo iz državnega proračuna. Osebe, ki izrabijo pravico iz tega odstavka, so se dolžne v tridesetih dneh od dneva, ko je navedeni znesek dosežen ali presežen, vpisati v register davčnih zavezancev za davek na dodano vrednost “.

11 Člen 13.2 tega zakona določa:

„1. Če sta pri dobavah lesa iz odstavka 2 dobavitelj in kupec registrirana pri VID kot zavezanca [za DDV], plača kupec DDV tako, kot to določi kabinet ministrov, in pod naslednjimi pogoji:

(1) poslovno razmerje med dobaviteljem in kupcem lesa se izkaže z usklajeno izdelanimi računovodskimi listinami – račun za prevoz lesa – katerih način uporabe, izdaje in plačila določi kabinet ministrov;

(2) davčni zavezanec od zneska za vstopni davek, ki ga je treba plačati za kupljeni les, odbije le znesek, ki je naveden na računu za prevoz, če je bila celotna količina lesa, kupljenega v zadevnem davčnem obdobju, namenjena za opravljanje obdavčljivih dejavnosti tega davčnega zavezanca. V teh primerih se [DDV] ne obračuna na kupljeni les [...]

12 Člen 35(3) tega zakona določa:

„Če oseba ni bila vpisana v register davčnih zavezancev pri VID v skladu s členom 3 tega zakona, vendar je opravila obdavčljive transakcije, se tej osebi obračuna davek od dneva, ko bi se morala vpisati v register, in ta oseba nima pravice do odbitka vstopnega DDV. Če ta oseba opravlja dobave lesa, ki so obdavčljive, se ji od dne, ko bi se morala vpisati v register, naloži globa v višini 18 % vrednosti dobavljenega lesa“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Med nadzorom, ki ga je opravila VID, je bilo ugotovljeno, da je tožena stranka iz postopka v glavni stvari aprila 2005 opravila 12 dobav lesa in 25 transakcij iste vrste v obdobju od maja 2005 do decembra 2006. Ugotovljeno je bilo tudi, da se tožena stranka iz postopka v glavni stvari ni vpisala v register zavezancev za DDV in pri VID ni prijavila gospodarske dejavnosti.

14 VID je z odločbo z dne 21. junija 2007 ta nevpis sankcionirala in A. R. dlihsu v skladu s členom 35(3) zakona o DDV naložila globo v višini 11.363,20 LVL, kar je 18 % vrednosti zadevnih dobav, to pa je enako znesku takratnega DDV.

15 A. R. dlihs je zoper to odločbo vložil nižnostno tožbo. Trdil je, da dobav lesa, ki jih je opravil, ni mogoče šteti za gospodarsko dejavnost, ker niso bile niti sistematične niti neodvisne. Te dobave naj bi bile izjemne, ker niso bile namenjene ustvarjanju dobička, ampak odpravi škode zaradi neurja, kar je višja sila. Poudaril je tudi, da poročilo gozdne službe dokazuje, da je šlo za

mladi gozd in da se teh dreves zato ne bi smelo sekati. Poleg tega tudi ne bi bilo mogoče naenkrat prodati vseh dreves, ki jih je podrlo neurje.

16 Podredno je trdil, da je ta gozd kupil zaradi zadovoljevanja lastnih potreb in se zato za prodajo lesa iz tega gozda ne obračuna DDV.

17 Tožena stranka iz postopka v glavni stvari je poleg tega navedla, da je bila globa, ki ji je bila naložena, nesorazmerna, ker bi bil v primeru, da bi se zadevne dobave šttele za gospodarsko dejavnost, kupec, ne pa prodajalec, tisti, ki bi v skladu s členom 13.2 zakona o DDV moral plačati DDV.

18 To tožbo je najprej zavrnilo Administrativni rajona tiesa (okrajno upravno sodišče) in nato še Administrativna apgabaltiesa (okrožno upravno sodišče). Sodišči, ki sta odločali o tej tožbi, sta ugotovili, da je na podlagi člena 1(6) zakona o DDV „gospodarska dejavnost“ vsaka dejavnost, ki se izvaja neodvisno, sistematično ali odplačno. Ugotovili sta, da so se zadevne dobave opravile kot gospodarske dejavnosti, ker je bil njihov namen ustvariti dobiček v imenu in za račun tožene stranke iz postopka v glavni stvari, ker so se ponovile v obdobju od aprila 2005 do decembra 2006 in niso bile izjemne. Ugotovili sta tudi, da dejstvo, da je bil les prodan zaradi odprave škode zaradi neurja, ni upoštevno. Sodišči sta tudi ugotovili, da ni pravne podlage za znižanje globe.

19 Tožena stranka iz postopka v glavni stvari je zoper sodbo, ki jo je izdalo Administrativna apgabaltiesa, vložila kasacijsko pritožbo.

20 V teh okoliščinah je Augstka's tiesas Senats prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je fizična oseba, ki je kupila blago (gozd) za lastne potrebe in ki blago dobavi za odpravo posledic višje sile (na primer neurja), davčni zavezanec za davek na dodano vrednost v smislu člena 9(1) Direktive [2006/112/ES] in člena 4(1) in (2) [Šeste direktive], ki je zavezan k plačilu [DDV]? Z drugimi besedami, ali pomeni takšna dobava blaga v smislu omenjenih določb prava Evropske unije gospodarsko dejavnost?

2. Ali je določba, v skladu s katero se lahko osebi, ker se ni vpisala v register davčnih zavezancev [za DDV], naloži globa v znesku, ki je enak davku, ki bi bil sicer dolgovan glede na vrednost dobavljenega blaga, čeprav ta oseba ne bi bila dolžna plačati davka, če bi se vpisala v register, skladna z načelom sorazmernosti?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

21 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV in člen 4(1) in (2) Šeste direktive razlagati tako, da se dobave lesa, ki jih je opravila fizična oseba za odpravo škode zaradi višje sile, štejejo za „gospodarsko dejavnost“ v smislu teh določb.

22 Kot je razvidno iz besedila prvega zastavljenega vprašanja za predhodno odločanje, se to nanaša na razlago upoštevnihi določbi Šeste direktive in Direktive o DDV. Vendar za odgovor na zastavljeno vprašanje ni treba razlikovati med določbami obeh direktiv, saj je treba šteti, da imata navedeni direktivi za razlago, ki jo mora dati Sodišče v tej zadevi, enak vsebinski obseg.

23 Kot je razvidno iz točk 3 in 5 te sodbe, je besedilo člena 4(1) in (2) Šeste direktive vsebinsko enako besedilu člena 9(1) Direktive o DDV. Poleg tega je iz uvodnih izjav 1 in 3 Direktive o DDV razvidno, da namen te direktive na celoma ni uvedba vsebinskih sprememb v primerjavi z določbami Šeste direktive.

24 Glede vsebine je treba najprej opozoriti, da Direktiva o DDV opredeljuje zelo široko področje uporabe DDV, ker v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (glej sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi *Future Health Technologies*, C-86/09, ZOdl., str. I-5215, točka 25 in navedena sodna praksa).

25 V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

26 Najprej je treba ugotoviti, da v skladu s členom 10 Direktive o DDV pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) te direktive izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos podrejenosti.

27 Vendar v postopku v glavni stvari to ni tako, saj so bile dobave opravljene v imenu in za račun tožeče stranke iz postopka v glavni stvari. Ugotoviti je tudi treba, da v nasprotju s trditvami tožeče stranke pred nacionalnima sodiščema, ki sta odločala o sporu, dejstvo, da so se zadevne dobave opravile za odpravo škode, ki je nastala kot posledica višje sile, nikakor ne pomeni, da dobave niso bile opravljene neodvisno.

28 Drugič, glede pojma „gospodarska dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV iz sodne prakse izhaja objektivnost tega pojma, tako da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi *University of Huddersfield*, C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točki 47 in 48 ter navedena sodna praksa).

29 Zato dejstvo, da so bile dobave, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, opravljene za odpravo posledic višje sile, pri čemer se ta okoliščina nanaša na cilj opravljenih transakcij, ne vpliva na vprašanje, ali je treba te dobave opredeliti kot „gospodarsko dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.

30 Pojem „gospodarska dejavnost“ je opredeljen v drugem odstavku te določbe in obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za „ekonomsko dejavnost“ se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

31 Glede tega je treba pojasniti, da je prodaja plodov premoženja v stvareh, kot je prodaja lesa iz zasebnega gozda, treba šteti za „izkoriščanje“ tega blaga v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

32 Iz tega izhaja, da je transakcije, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, treba opredeliti kot „gospodarsko dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, ker se opravljajo za trajno doseganje dohodka (glej po analogiji sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi *Enkler*, C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 22).

33 Vprašanje, ali se zadevna dejavnost, to je izkoriščanje zasebnega gozda, opravlja za trajno

doseganje dohodka, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v zadevi, med katerimi je med drugim narava obravnavanega blaga (v tem smislu zgoraj navedena sodba Enkler, tožki 24 in 26).

34 To merilo mora namreč omogočiti ugotovitev, ali je posameznik blago uporabil tako, da se njegova dejavnost lahko šteje za „gospodarsko dejavnost“ v smislu Direktive o DDV. Dejstvo, da se blago lahko le gospodarsko izkorišča, napoloma zadostuje za to, da je mogoče govoriti o tem, da ga lastnik izkorišča za potrebe gospodarskih dejavnosti in zato za trajno doseganje dohodka. Drugače pa je treba v primeru, ko se blago lahko glede na svojo naravo izkorišča za gospodarske in zasebne namene, pri ugotavljanju, ali se uporablja za trajno doseganje dohodka, presojati vse okoliščine njegovega izkoriščanja (zgoraj navedena sodba Enkler, tožka 27).

35 V zadnjem primeru je primerjava med okoliščinami, v katerih oseba dejansko izkorišča blago, in okoliščinami, v katerih se po navadi izvaja gospodarska dejavnost, lahko eden od načinov, kako ugotoviti, ali se dejavnost opravlja za trajno doseganje dohodka (zgoraj navedena sodba Enkler, tožka 28).

36 Ker ta oseba s tem, da uporablja podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, aktivno deluje pri upravljanju gozda, je treba zadevno dejavnost opredeliti za „gospodarsko dejavnost“ v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2011 v združenih zadevah Saby in drugi, C-180/10 in 181/10, ZOdl., str. I-8461, tožka 39).

37 Poleg tega okoliščina, da so bile dobave lesa opravljene za odpravo škode zaradi višje sile, sama po sebi še ne more pomeniti, da so se dejavnosti opravljale občasno, in ne „za trajno doseganje dohodka“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Glede tega je treba poudariti, da take dobave spadajo med trajno izkoriščanje premoženja v stvareh. V zvezi s plodovi premoženja v stvareh, kot je les iz gozda, po sami naravi in glede na njihove lastnosti ter zlasti njihovo starost ni mogoče takojšnje gospodarsko izkoriščanje, saj mora preteči določeno obdobje, da je te plodove mogoče gospodarsko izkoriščati. Vendar pa to še ne pomeni, da dobave lesa v tem času zaradi domnevne višje sile ne pomenijo izkoriščanja premoženja v stvareh za trajno doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

38 Čeprav rezultati zadevne dejavnosti sami po sebi niso merilo za ugotavljanje, ali se dejavnost opravlja za trajno doseganje dohodka, so tudi trajanje obdobja, v katerem so se izvajale zadevne dejavnosti, število strank in višina dohodka dejavniki, ki jih je skupaj z drugimi podatki mogoče upoštevati pri tem ugotavljanju (zgoraj navedena sodba Enkler, tožka 29).

39 Ob tem je treba pojasniti, da dejstvo, da je tožena stranka iz postopka v glavni stvari kupila zadevno premoženje v stvareh za svoje potrebe, kot je navedeno v prvem vprašanju za predhodno odločanje, še ne pomeni, da tega blaga pozneje ne bo uporabila za opravljanje „gospodarske dejavnosti“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Vprašanje, ali je oseba v danem primeru kupila blago za svojo gospodarsko dejavnost ali za svoje osebne potrebe, se zastavi, če ta posameznik zaprosi za odbitek vstopnega davka za nakup tega blaga (glej po analogiji sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, ZOdl., str. I-1831, tožka 29). Tako vprašanje pa se v postopku v glavni stvari ne zastavlja.

40 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da gre pri dobavah lesa, ki jih opravi fizična oseba za odpravo posledic višje sile, za izkoriščanje premoženja v stvareh, ki ga je treba opredeliti kot „gospodarsko dejavnost“ v smislu te določbe, če so bile te dobave opravljene za trajno doseganje dohodka. Nacionalno sodišče mora presoditi vse podatke obravnavanega primera, da bi ugotovilo, ali se izkoriščanje premoženja v stvareh, kot je gozd, izvaja za trajno doseganje dohodka.

Drugo vprašanje

41 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da je pravilo nacionalnega prava, v skladu s katerim se posamezniku, ki ni izpolnil obveznosti vpisa v register zavezancev za DDV, neprav ta posameznik tega davka ni bil dolžan plačati, naloži globa v višini običajne stopnje DDV, ki se uporablja za vrednost blaga, ki se dobavlja, v skladu z načelom sorazmernosti.

42 V skladu s členom 213(1) Direktive o DDV vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje obdavčitvene dejavnosti.

43 Iz nacionalne določbe, kot je člen 3(3) in (5) zakona o DDV, ki določa, da se morajo davčni zavezanci za obdavčitvene transakcije, katerih skupna vrednost prodaje blaga in opravljanja dejavnosti je v preteklih dvanajstih mesecih presegla 10.000 LVL, registrirati kot davčni zavezanci za DDV, so konkretno razvidne obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci v skladu s členom 213(1) Direktive o DDV.

44 Ta direktiva ne ureja izrecno sankcij v primeru kršitve obveznosti iz člena 213(1) te direktive. Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da so države članice pristojne, da lahko v primeru neusklajenosti zakonodaje Unije na področju sankcij v zvezi z obdavčitvijo izberejo sankcije, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti (sodbe z dne 21. septembra 1989 v zadevi Komisija proti Grčiji, 68/88, Recueil, str. 2965, točka 23; z dne 16. decembra 1992 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-210/91, Recueil, str. I-6735, točka 19, in z dne 26. oktobra 1995 v zadevi Siesse, C-36/94, Recueil, str. I-3573, točka 21).

45 Za države članice je torej legitimno, da zaradi zagotavljanja natančnega pobiranja davka in preprečevanja utaj v svojih nacionalnih zakonodajah določijo ustrezne sankcije za neupoštevanje obveznosti vpisa v register davčnih zavezancev za DDV.

46 Vendar pa te sankcije ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg teh ciljev (glej v tem smislu sodbi z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točke od 65 do 67, in z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, točka 67).

47 Pri presoji, ali je določena sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, in načine izračuna zneska globe.

48 Prvič, glede narave in teže kršitve, za katero se določa zadevna sankcija, je treba poudariti, da je namen te sankcije le sankcioniranje neupoštevanja obveznosti vpisa v register davčnih zavezancev za DDV. Sodišče je glede tega pojasnilo, da obveznosti iz člena 213 Direktive o DDV, med katerimi je tudi obveznost davčnega zavezanca, da prijavi začetek opravljanja svoje dejavnosti kot davčni zavezanec, pomenijo zgolj formalne zahteve za namene nadzora (glej v tem smislu sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-

10385, to?ka 50).

49 Namen zadevne sankcije torej ni zagotavljanje izterjave davka od osebe, ki ga je dolžna pla?ati. Pristojni organi namre? lahko ta davek izterjajo neodvisno od naložitve sankcije zaradi nevpisa v register dav?nih zavezancev.

50 Drugi?, glede na?inov dolo?anja višine zadevne sankcije je treba navesti, da je ta fiksni odstotek, ki je enak davku na opravljene dobave, ?eprav namen sankcije ni izterjava davka, kot je bilo že navedeno v prejšnji to?ki.

51 Spomniti je treba, kot je razvidno iz pisnih stališ?, ki jih je predložila latvijska vlada, da je latvijski zakonodajalec sprejel nove predpise o stopenjski lestvici sankcij zaradi nevpisa v register dav?nih zavezancev.

52 V tem primeru ni izklju?eno, da na?in dolo?anja zneska globe lahko preseže to, kar je potrebno za doseg ciljev iz to?ke 45 te sodbe.

53 Zato se lahko izkaže, da je ta sankcija nesorazmerna.

54 Nacionalno sodiš?e mora glede na okoliš?ine v tem primeru in zlasti konkretno dolo?en znesek ter morebiten obstoj utaje ali obida veljavne zakonodaje, ki ju je mogo?e pripisati dav?nemu zavezancu, ?igar nevpis v register se sankcionira, presoditi, ali višina globe ne presega tega, kar je potrebno za doseg ciljev, ki sta zagotoviti pravilno pla?ilo davka in prepre?iti utajo.

55 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da ni izklju?eno, da je pravilo nacionalnega prava, v skladu s katerim se posamezniku, ki ni izpolnil obveznosti vpisa v register zavezancev za DDV in ni bil zavezan za pla?ilo tega davka, naloži globa v višini obi?ajne stopnje DDV, ki se uporablja za vrednost dobavljenega blaga, v nasprotju z na?elom sorazmernosti. Nacionalno sodiš?e mora glede na okoliš?ine v tem primeru in zlasti konkretno dolo?en znesek ter morebiten obstoj utaje ali obidenja veljavne zakonodaje, ki ju je mogo?e pripisati dav?nemu zavezancu, ?igar nevpis v register se sankcionira, presoditi, ali višina globe ne presega tega, kar je potrebno za doseg ciljev, ki sta zagotoviti pravilno pla?ilo davka in prepre?iti utajo.

Omejitev ?asovnih u?inkov odgovora Sodiš?a

56 V pisnih stališ?ih je latvijska vlada Sodiš?u predlagala, naj postavi ?asovni okvir u?inkov te sodbe, ?e bi se z njo ugotovilo, da dobave lesa, kakršne so te iz prvega vprašanja za predhodno odlo?anje, niso „gospodarska dejavnost“ v smislu ?lena 4(2) Šeste direktive, ali ?e nacionalno pravilo, kakršno je to iz drugega vprašanja za predhodno odlo?anje, ne upošteva na?ela sorazmernosti.

57 Glede na odgovor na prvo vprašanje se o predlogu latvijske vlade, naj Sodiš?e postavi ?asovni okvir svojega odgovora, ni treba izre?i.

58 Glede ?asovne omejitve odgovora Sodiš?a na drugo vprašanje je latvijska vlada v podporo svojemu predlogu navedla, da je ravnala v dobri veri in da bi takšna odlo?itev Sodiš?a lahko imela negativne finan?ne posledice za državni prora?un, saj so globe, ki so jih naložili pristojni organi med letoma 2004 in 2008, znašale 900.000 LVL.

59 V zvezi s tem je treba spomniti, da sme Sodiš?e le izjemoma z uporabo splošnega na?ela pravne varnosti, ki je bistven del pravnega reda Unije, omejiti možnost vseh zainteresiranih, da bi se sklicevali na dolo?bo ali na?elo, ki ga je samo razložilo, z namenom izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri. Za tako omejitev morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in

sicer dobra vera zainteresiranih in nevarnost resnih težav (glej med drugim sodbe z dne 10. januarja 2006 v zadevi Skov in Bilka, C-402/03, ZOdl., str. I-199, točka 51; z dne 18. januarja 2007 v zadevi Brzeziński, C-313/05, ZOdl., str. I-513, točka 56 in navedena sodna praksa, in z dne 3. junija 2010 v zadevi Kalinchev, C-2/09, ZOdl., str. I-4939, točka 50).

60 Natančneje, Sodišče je namreč to rešitev uporabilo le v natančno določenih okoliščinah, zlasti kadar je obstajala nevarnost resnih gospodarskih posledic zaradi velikega števila pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da zakonito velja, in kadar so bili posamezniki in nacionalni organi spodbujeni k ravnanju, ki zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega določb prava Unije ni bilo v skladu s predpisi in načeli Unije, pri čemer je k tej negotovosti morda prispevalo tudi ravnanje drugih držav članic ali Evropske komisije (glej zlasti sodbo z dne 27. aprila 2006 v zadevi Richards, C-423/04, ZOdl., str. I-3585, točka 42, ter zgoraj navedeni sodbi Brzeziński, točka 57, in Kalinchev, točka 51).

61 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da finančne posledice, ki bi v državi članici lahko nastale zaradi sodbe, izdane v postopku predhodnega odločanja, same po sebi ne upravičujejo omejitve časovnih učinkov te sodbe (sodbi z dne 20. septembra 2001 v zadevi Grzelczyk, C-184/99, Recueil, str. I-6193, točka 52, in z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar, C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 68, ter zgoraj navedeni sodbi Brzeziński, točka 58, in Kalinchev, točka 52).

62 Glede tega je treba poudariti, da iz celotnega zneska glob, naloženih s strani pristojnih nacionalnih organov med letoma 2004 in 2008, ki ga je navedla latvijska vlada, ni mogoče ugotoviti, ali se ta znesek nanaša na globe iz drugega vprašanja za predhodno odločanje. Poleg tega Sodišču niso bili predloženi podatki o tem, kako so bili zneski, ki bi jih bilo mogoče povrniti, porazdeljeni. Glede tega je treba pojasniti, kakor izhaja tudi iz sklepa, do katerega je prišlo Sodišče pri odločanju o tem drugem vprašanju za predhodno odločanje, da so predmet vračila le zneski, ki presegajo to, kar je potrebno za zagotavljanje pravilnega plačila davka in preprečitev davčne utaje.

63 Zato je treba ugotoviti, da obstoj nevarnosti resnih gospodarskih posledic v smislu sodne prakse, navedene v točki 60 te sodbe, ki bi upravičil omejitev časovnih učinkov te sodbe, ni dokazan.

64 V teh okoliščinah ni treba preveriti, ali je merilo dobre vere zainteresiranih oseb izpolnjeno.

65 Iz teh ugotovitev izhaja, da časovnih učinkov te sodbe ni treba omejiti.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/138/ES z dne 19. decembra 2006, je treba razlagati tako, da gre pri dobavah lesa, ki jih opravi fizična oseba za odpravo škode zaradi višje sile, za izkoriščanje premoženja v stvareh, ki ga je treba opredeliti kot „gospodarsko dejavnost“ v smislu te določbe, če so bile te dobave opravljene za trajno doseganje dohodka. Nacionalno sodišče mora presoditi vse podatke obravnavanega primera, da bi ugotovilo, ali se izkoriščanje premoženja v stvareh, kot je gozd, izvaja za trajno doseganje dohodka.

2. Pravo Unije je treba razlagati tako, da ni izključeno, da je pravilo nacionalnega prava, v skladu s katerim se posamezniku, ki ni izpolnil obveznosti vpisa v register zavezancev za davek na dodano vrednost in ni bil zavezan za plačilo tega davka, naloži globa v višini običajne stopnje davka na dodano vrednost, ki se uporablja za vrednost dobavljenega blaga, v nasprotju z načelom sorazmernosti. Nacionalno sodišče mora glede na okoliščine v tem primeru in zlasti konkretno določen znesek ter morebiten obstoj utaje ali obidenja veljavne zakonodaje, ki ju je mogoče pripisati davčnemu zavezancu,igar nevpis v register se sankcionira, presoditi, ali višina globe ne presega tega, kar je potrebno za doseg ciljev, ki sta zagotoviti pravilno plačilo davka in preprečiti utajo.

Podpisi

* Jezik postopka: latvijščina.