



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

19 юли 2012 година *

„Шеста директива ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Понятие за икономическа дейност — Доставки на дървен материал с цел да се компенсират причинените от буря вреди — Режим на самоначисляване — Липса на регистрация като данъчнозадължено лице по данъка върху добавената стойност — Глоба — Принцип на пропорционалност“

По дело C-263/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākās tiesas Senāts (Латвия) с акт от 13 май 2011 г., постъпил в Съда на 26 май 2011 г., в рамките на производство по дело

Ainārs Rēdlihs

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues (председател на състав), г-н A. Rosas, г-н A. Ó Caoimh, г-н Ал. Арабаджиев (докладчик) и г-н C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 март 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Valsts ieņēmumu dienests, от г-жа N. Jezdakova, ģenerāldirektore,
- за латвийското правителство, от г-н I. Kalniņš и г-жа A. Nikolajeva, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н A. Sauka и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: латвийски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 129; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126, наричана по-нататък „Шеста директива“), и на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2006/138/ЕО на Съвета от 19 декември 2006 г. (ОВ L 384, стр. 92; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 134, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и до тълкуването на принципа на пропорционалност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Rēdlihs и Valsts ieņēmumu dienests (латвийската данъчна администрация, наричана по-нататък „VID“) по повод липсата на регистрация на г-н Rēdlihs като данъчнозадължено лице по данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно членове 411 и 413 от Директивата за ДДС тя отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Съюза в областта на ДДС, и в частност Шеста директива. Съгласно съображения 1 и 3 от Директивата за ДДС преработването на Шеста директива е било необходимо, така че разпоредбите относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки в областта на ДДС да бъдат изложени по ясен и рационален начин в нова структура и нов текст, без по принцип да се внасят съществени промени.
- 4 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, който по същество възпроизвежда текста на член 2, параграф 1 от Шеста директива, „подлеж[и] на облагане с ДДС възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 5 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, чийто текст е по същество аналогичен на член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 6 Член 213, параграф 1 от Директивата за ДДС, който по същество възпроизвежда текста на член 22, параграф 1 от Шеста директива в редакцията му съгласно член 283, параграф 1 от същата, в частност предвижда, че „[в]сяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице“.
- 7 Съгласно член единствен от Решение 2006/42/ЕО на Съвета от 24 януари 2006 година за предоставяне на разрешение на Латвия да удължи срока на прилагането на мярка за дерогация от член 21 от Шеста директива 77/388 (ОВ L 25, стр. 31) на тази държава членка се дава разрешение да продължи да определя получателя на стоките или услугите като лице — платец на ДДС при сделки с дървен материал, считано от 1 май 2005 г. до 31 декември 2009 г. С решението за изпълнение на Съвета от 7 декември 2009 г. (ОВ L 347, стр. 30) чрез дерогация от член 193 от Директивата за ДДС се дава разрешение на Латвия да продължи да определя получателя като лице — платец на ДДС при сделки с дървен материал до 31 декември 2012 г.

Латвийското право

- 8 Релевантните разпоредби на националното право в редакцията им, приложима към спора в главното производство, се съдържат в Закона за ДДС (Latvijas Vēstnesis, бр. 49 от 30 март 1995 г.).
- 9 Съгласно разпоредбите на член 1, параграф 6 от този закон:
- „[3]а икономическа дейност се смята всяка системна дейност, за която се заплаща възнаграждение, което не представлява трудово възнаграждение или друго заплащане от страна на работодател за труда на работника и въз основа на което трябва да се изчисляват задължителните социалноосигурителни вноски и данъка върху доходите“.
- 10 Член 3, параграфи 3 и 5 от посочения закон гласи:

„3. Физическите и юридическите лица и техните сдружения, учредени с договор или споразумение, или техните представители се регистрират като данъчнозадължени лица по [ДДС] в регистъра на [VID].

[...]

5. [А]ко общата стойност на облагаемите с ДДС доставки на стоки и услуги, осъществени от физическо или юридическо лице през предходните дванадесет месеца, не достига, нито надхвърля 10 000 LVL [латвийски лата], съответното лице, сдружение или неговите представители има право да не се регистрира като данъчнозадължено лице в регистъра на VID. Тази разпоредба се прилага и към институциите, финансирани от държавния бюджет. Всяко лице, което е упражнило правото си по този параграф, е длъжно в тридесетдневен срок от достигането или надхвърлянето на посочената стойност да се регистрира като данъчнозадължено лице в регистъра на VID“.

11 Член 13.² от този закон предвижда:

„1. В случаите на доставки на дървен материал по параграф 2, ако доставчикът и купувачът са регистрирани във VID като данъчнозадължени лица по [ДДС], данъкът се внася от купувача съгласно правилата, установени с акт на Министерски съвет, при спазване на следните условия:

- 1) сделката между доставчика и купувача на дървения материал се оформя със счетоводен документ по образец — фактура за превоз на дървен материал, като правилата за използването и формата на документа и редът за плащането по него се определят от Министерския съвет;
- 2) от подлежащия на внасяне ДДС данъчнозадълженото лице приспада като данъчен кредит за получените от него доставки на дървен материал само сумата на данъка, посочена във фактурата за превоз, ако целият дървен материал, който е закупило през съответния данъчен период, е предназначен за извършваните от него облагаеми доставки. В този случай не се внася [ДДС] за закупения дървен материал [...]“.

12 Член 35, параграф 3 от посочения закон предвижда:

„Ако не се е регистрирало във VID като данъчнозадължено лице на основание член 3 от този закон, но извършва облагаеми сделки, лицето дължи данък, считано от деня, в който е трябвало да се регистрира, без да има право на приспадане на ДДС по получените от него доставки. Ако извършва облагаеми доставки на дървен материал, това лице се наказва с глоба в размер на 18 % от стойността на доставения дървен материал, считано от деня, в който е трябвало да се регистрира“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 13 При проверка на VID се установява, че жалбоподателят в главното производство е извършил 12 доставки на дървен материал през април 2005 г. и 25 сделки от същия тип през периода от май 2005 г. до декември 2006 г. Констатирано е също така, че жалбоподателят в главното производство не се е регистрирал като данъчнозадължено лице по ДДС и не е декларирал икономическата си дейност пред VID.
- 14 С акт от 21 юни 2007 г. на основание член 35, параграф 3 от Закона за ДДС VID, наред с останалото, налага на г-н Rēdlihs глоба за липсата на регистрация в размер на 11 363,20 LVL, тоест 18 % от стойността на тези доставки, колкото е била и ставката на ДДС към онзи момент.
- 15 Г-н Rēdlihs обжалва този акт. Той твърди, че осъществените от него доставки на дървен материал не бива да се разглеждат като икономическа дейност, тъй като нито са били систематични, нито са били извършени независимо. Посочените доставки били инцидентни, тъй като били извършени не със стопанска цел, а с цел да се компенсират причинените от буря вреди, което съставлявало хипотеза на непреодолима сила. Освен това той поддържа, че има доклад от горското стопанство, който сочи, че гората е била млада и съответно дърветата в нея не са подлежали на сеч. Освен това не било възможно всички съборени от бурята дървета да бъдат продадени едновременно.
- 16 При условията на евентуалност той твърди, че е купил въпросната гора за лични нужди и че поради това отчуждаването на дървен материал от тази гора не подлежи на облагане с ДДС.

- 17 Жалбоподателят в главното производство освен това поддържа, че наложената му глоба е несъразмерна, доколкото дори ако се допусне, че разглежданите доставки съставляват икономическа дейност, всъщност съгласно член 13.² от Закона за ДДС платец на ДДС е купувачът, а не доставчикът.
- 18 Жалбата му е отхвърлена първо от Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд), а след това — от Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд). Юрисдикциите, разгледали жалбата, посочват, че съгласно член 1, параграф 6 от Закона за ДДС за „икономическа дейност“ се смята всяка дейност, извършвана независимо и систематично срещу възнаграждение. Те приемат, че разглежданите доставки трябва да се смятат за извършени в рамките на икономическа дейност, доколкото са осъществени със стопанска цел от името и за сметка на жалбоподателя в главното производство, извършени са неколkokратно между април 2005 г. и декември 2006 г. и нямат инцидентен характер. Освен това е прието за ирелевантно обстоятелството, че дървеният материал е продаден, за да се компенсират причинените от буря вреди. Що се отнася до глобата, тези юрисдикции намират, че няма законово основание за намаляването ѝ.
- 19 Жалбоподателят в главното производство подава касационна жалба срещу решението на Administratīvā apgabaltiesa.
- 20 При тези условия Augstākās tiesas Senāts решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Физическо лице, което е придобило стоки (гора) за лични нужди и което извършва доставки на стоки, за да компенсира последиците от непреодолима сила (например буря), представлява ли данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива [2006/112] и член 4, параграфи 1 и 2 от [Шеста директива], което е задължено да внесе [ДДС]? С други думи, представлява ли такава доставка на стоки икономическа дейност по смисъла на посочените разпоредби от правото на Съюза?
- 2) Съобразена ли е с принципа на пропорционалност нормата, съгласно която лицето, което не се е регистрирало като данъчнозадължено лице по ДДС, може да бъде наказано с глоба в размер на дължимия при нормални обстоятелства данък в зависимост от стойността на доставените стоки, макар че това лице не би било длъжно да внесе данъка дори ако се беше регистрирало?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 21 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, както и член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че доставките на дървен материал, извършени от физическо лице с цел да се компенсират последиците от непреодолима сила, съставляват форма на „икономическа дейност“ по смисъла на тези разпоредби.
- 22 Както сочи формулировката на първия преюдициален въпрос, същият се отнася до тълкуването на релевантните разпоредби както на Шеста директива, така и на Директивата за ДДС. За отговора на поставените въпроси обаче не следва да се прави разграничение между разпоредбите на посочените директиви, тъй като те трябва да се считат по същество еднакви по смисъл за целите на тълкуването, което Съдът ще даде по настоящото дело.

- 23 Наистина, както се посочва в точки 3 и 5 от настоящото решение, текстът на член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива е по същество еднакъв с този на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. Освен това от съображения 1 и 3 от Директивата за ДДС следва, че с нея по принцип не се цели съществена промяна на разпоредбите на Шеста директива.
- 24 По съществото на въпроса следва най-напред да се припомни, че Директивата за ДДС, както и Шеста директива, очертава много широко приложно поле за ДДС, като в член 2 относно облагаемите сделки тя включва, освен вноса на стоки, и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (вж. Решение от 10 юни 2010 г. по дело *Future Health Technologies*, C-86/09, Сборник, стр. I-5215, точка 25 и цитираната съдебна практика).
- 25 Съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС „данъчнозадължено лице“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.
- 26 На първо място, следва да се отбележи, че съгласно член 10 от Директивата за ДДС условието икономическата дейност да се извършва „независимо“, изключва наетите и други лица от ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение между работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя.
- 27 Случаят в главното производство обаче не е такъв, доколкото разглежданите доставки са извършени от името и за сметка на жалбоподателя в главното производство. Следва също така да се констатира, че обратно на твърденията му пред националните юрисдикции, до които е отнесен спорът, обстоятелството, че разглежданите доставки са извършени с цел да се компенсират последиците от твърдяната непреодолима сила, изобщо не означава, че доставките не са извършени независимо.
- 28 На второ място, що се отнася до понятието за икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, съгласно постоянната съдебна практика това понятие е обективно, в смисъл че се разглежда самата дейност независимо от нейните цели и резултати (вж. в този смисъл Решение от 21 февруари 2006 г. по дело *University of Huddersfield*, C-223/03, Recueil, стр. I-1751, точки 47 и 48, както и цитираната съдебна практика).
- 29 Следователно обстоятелството, че доставки като разглежданите в главното производство са били извършени с цел да се компенсират последиците от непреодолима сила — обстоятелство, което в този смисъл се отнася до целта на осъществяваните сделки, — е без значение за въпроса дали тези доставки трябва да се квалифицират като „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 30 Понятието за икономическа дейност е дефинирано във втората алинея от същата разпоредба като обхващащо всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието и дейностите на свободните професии. В частност за „икономическа дейност“ се счита експлоатацията на материална вещ с цел получаване на постоянен доход от нея.
- 31 В това отношение следва да се поясни, че продажбата на плодовете от вещта, каквато е продажбата на дървен материал от лична гора, трябва да се смята за „експлоатация“ на вещта по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.

- 32 Оттук следва, че сделки като разглежданите в главното производство трябва да се квалифицират като „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, стига да са извършени с цел получаване на постоянен доход (вж. по аналогия Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler, C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 22).
- 33 Въпросът дали съответната дейност, а именно експлоатацията на лична гора, се извършва с цел получаване на постоянен доход, е фактически въпрос, който трябва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които е в частност естеството на разглежданата вещ (вж. в този смисъл Решение по дело Enkler, посочено по-горе, точки 24 и 26).
- 34 Всъщност този критерий трябва да даде възможност да се определи дали лицето е използвало вещта така, че дейността му да трябва да се квалифицира като „икономическа дейност“ по смисъла на Директивата за ДДС. Обстоятелството, че вещта може да бъде експлоатирана само икономически, по правило е достатъчно, за да се приеме, че собственикът ѝ я експлоатира за целите на икономическа дейност и съответно за получаването на постоянен доход. Обратно, ако поради естеството си вещта би могла да се използва както за икономически, така и за лични цели, ще трябва да се анализират всички условия на експлоатирането ѝ, за да се определи дали се използва за получаване на доход, който да е действително постоянен (Решение по дело Enkler, посочено по-горе, точка 27).
- 35 В последния случай сравнението между условията, при които заинтересованото лице действително експлоатира вещта, от една страна, и условията, при които обикновено се упражнява съответната икономическа дейност, от друга, може да е един от методите за проверка дали въпросната дейност се извършва с цел получаване на постоянен доход (Решение по дело Enkler, посочено по-горе, точка 28).
- 36 В този смисъл, когато заинтересованото лице активно се занимава с горскостопанска дейност, като използва средства, подобни на използваните от производител, търговец или доставчик на услуги по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, разглежданата в главното производство дейност трябва да се квалифицира като „икономическа дейност“ по смисъла на тази разпоредба (вж. в този смисъл Решение от 15 септември 2011 г. по дело Ślaby и др., C-180/10 и C-181/10, Сборник, стр. I-8461, точка 39).
- 37 Освен това обстоятелството, че разглежданите доставки на дървен материал са извършени с цел да се компенсират последиците от непреодолима сила, само по себе си не налага извода, че тези доставки са извършени инцидентно, а не „с цел получаване на доход от [тях] на постоянна основа“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. В това отношение следва да се отбележи, че подобни доставки може да са форма на трайна експлоатация на материална вещ. Всъщност плодовете на вещта, какъвто е дървеният материал от гората, може поради самото си естество и поради характеристиките си, и в частност поради възрастта си, да не са подходящи за незабавна икономическа експлоатация, тъй като може обективно да е необходимо известно време, преди тези плодове да станат икономически използвани. Все пак това не означава, че извършените междувременно доставки на дървен материал след твърдяно настъпване на непреодолима сила не са форма на експлоатация на материална вещ с цел получаване на постоянен доход от нея по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.
- 38 Освен това, макар че свързаните с резултатите от съответната дейност критерии сами по себе си не позволяват да се определи дали дейността се извършва с цел получаване на постоянен доход, продължителността на периода, през който са извършвани разглежданите в главното производство доставки, броят на клиентите и размерът на приходите са фактори, които като част от всички данни по случая могат да бъдат взети предвид при тази проверка наред с други фактори (Решение по дело Enkler, посочено по-горе, точка 29).

- 39 В допълнение следва да се уточни, че фактът на придобиването на разглежданата вещ от жалбоподателя в главното производство за лични нужди, както предполага текстът на първия преюдициален въпрос, не е пречка тази вещ впоследствие да бъде използвана за целите на „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. Въпросът дали в даден случай лицето е придобило вещта за нуждите на икономическата си дейност или за лични нужди, е релевантен, когато това лице иска да упражни правото на приспадане на платения при придобиването на тази вещ данък (вж. по аналогия Решение от 8 март 2001 г. по дело Bakcsi, C-415/98, Recueil, стр. I-1831, точка 29). За делото в главното производство обаче този въпрос е ирелевантен.
- 40 Предвид изложеното по-горе на първия въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на дървен материал, извършени от физическо лице с цел да се компенсират последиците от непреодолима сила, съставляват форма на експлоатация на материална вещ, която трябва да се квалифицира като „икономическа дейност“ по смисъла на тази разпоредба, стига посочените доставки да са извършени с цел получаване на постоянен доход от тях. Националната юрисдикция е компетентна да прецени всички данни по случая, за да определи дали експлоатацията на вещ като гората е извършена с цел получаване на постоянен доход от нея.

По втория въпрос

- 41 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че е съвместима с принципа на пропорционалност национална правна норма, която допуска на лице, което не е изпълнило задължението си да се регистрира по ДДС, да се наложи глоба, чийто размер се определя чрез прилагането на обичайната ставка на ДДС към стойността на доставените стоки, въпреки че това лице не е било платец на данъка.
- 42 Съгласно член 213, параграф 1 от Директивата за ДДС всяко данъчнозадължено лице е длъжно да декларира кога започва, променя или преустановява облагаемата си дейност.
- 43 Национална мярка като предвидената в член 3, параграфи 3 и 5 от Закона за ДДС, съгласно която регистрацията по ДДС е задължителна за данъчнозадължените лица, извършили сделки, при които общата стойност на облагаемите продажби на стоки и облагаемите доставки на услуги за предходните 12 месеца надхвърля 10 000 LVL, отразява конкретно задълженията на данъчнозадължените лица по член 213, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 44 Тази директива не предвижда изрично система от санкции за неспазването на задълженията по член 213, параграф 1 от нея. Съгласно постоянната съдебна практика при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени от установен в това законодателство режим, държавите членки са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи. Те въпреки това са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, а следователно и при спазване на принципа на пропорционалността (Решение от 21 септември 1989 г. по дело Комисия/Гърция, 68/88, Recueil, стр. 2965, точка 23, Решение от 16 декември 1992 г. по дело Комисия/Гърция, C-210/91, Recueil, стр. I-6735, точка 19 и Решение от 26 октомври 1995 г. по дело Siesse, C-36/94, Recueil, стр. I-3573, точка 21).
- 45 Следователно, за да осигурят точното събиране на данъка и да предотвратят измамите, държавите членки имат право да предвидят в националното законодателство подходящи санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС.

- 46 Подобни санкции обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели (вж. в този смисъл Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, Сборник, стр. I-3457, точки 65—67 и Решение от 12 юли 2012 г. по дело EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, точка 67).
- 47 За да се прецени дали разглежданата санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва в частност да се вземат предвид видът и тежестта на нарушението, което се наказва с тази санкция, както и начинът за определянето на нейния размер.
- 48 Що се отнася, на първо място, до вида и тежестта на нарушението, което се наказва със санкцията, трябва да се подчертае, че с нея се наказва само неспазването на задължението за регистрация по ДДС. В това отношение Съдът е имал повод да изясни, че задълженията по член 213 от Директивата за ДДС, сред които е и задължението на данъчнозадълженото лице да декларира започването на дейност като данъчнозадължено лице, представляват само формално изискване за целите на контрола (вж. в този смисъл Решение от 21 октомври 2010 г. по дело Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Сборник, стр. I-10385, точка 50).
- 49 Следователно разглежданата санкция не е предназначена да осигури събирането на данъка от лицето платец. Всъщност компетентните органи могат да пристъпят към събирането на този данък независимо от налагането на санкция за липсата на регистрация.
- 50 Що се отнася, на второ място, до начина за определяне на размера на разглежданата санкция, следва да се посочи, че тя се определя по фиксиран процент, равен на ставката на данъка върху извършените доставки, въпреки че целта на санкцията не е да се събере данъкът, както беше казано в предходната точка.
- 51 Следва впрочем да се отбележи, че както сочи писменото становище на латвийското правителство, латвийският законодател е приел нови разпоредби, с които се степенуват санкциите за липса на регистрация.
- 52 В конкретния случай не е изключено начинът за определяне на размера на санкцията евентуално да надхвърля необходимото за постигането на целите, посочени в точка 45 от настоящото решение.
- 53 Следователно подобна санкция може да се окаже непропорционална.
- 54 Националната юрисдикция е компетентна да провери дали размерът на санкцията не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на точното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, като вземе предвид обстоятелствата по случая и най-вече каква е конкретната сума на наложената глоба и евентуално налице ли е измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация.
- 55 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не е изключено да е в противоречие с принципа на пропорционалност национална правна норма, която допуска на лице, което не е изпълнило задължението си да се регистрира по ДДС и което не е било лице — платец на данъка, да се наложи глоба, чийто размер се определя чрез прилагането на обичайната ставка на ДДС към стойността на доставените стоки. Националната юрисдикция е компетентна да провери дали размерът на санкцията не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на точното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, като вземе предвид обстоятелствата по случая и най-вече каква е конкретната сума на наложената глоба и евентуално налице ли е измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация.

Относно ограничаването във времето на последиците от отговора на Съда

- 56 В писменото си становище латвийското правителство иска Съдът да ограничи във времето последиците от решението, което ще постанови по това дело, ако констатира, че доставки на дървен материал като посочените в първия преюдициален въпрос не съставляват „икономическа дейност“ по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива или че норма на националното право като посочената във втория преюдициален въпрос не съответства на принципа на пропорционалност.
- 57 Предвид отговора на първия въпрос няма основание за произнасяне по искането на латвийското правителство за ограничаване във времето на последиците от отговора на Съда по този въпрос.
- 58 Що се отнася до ограничаването във времето на последиците от отговора на Съда по втория въпрос, в подкрепа на искането си латвийското правителство твърди, че е действало добросъвестно и че решение на Съда в такъв смисъл би имало отрицателни финансови последици за държавния бюджет, тъй като наложените от компетентните органи глоби за периода 2004—2008 г. възлизат на 900 000 LVL.
- 59 В това отношение следва да се напомни, че единствено по изключение Съдът може чрез прилагането на общ принцип за правна сигурност, присъщ на правния ред на Съюза, да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позове на тълкувани от Съда разпоредби или принципи, за да оспори добросъвестно установени правоотношения. За да може да бъде наложено подобно ограничение, е необходимо да бъдат изпълнени два основни критерия, а именно добросъвестност на заинтересованите среди и риск от сериозни смущения (вж. по-специално Решение от 10 януари 2006 г. по дело Skov и Bilka, C-402/03, Recueil, стр. I-199, точка 51, Решение от 18 януари 2007 г. по дело Brzeziński, C-313/05, Сборник, стр. I-513, точка 56 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 3 юни 2010 г. по дело Калинчев, C-2/09, Сборник, стр. I-4939, точка 50).
- 60 По-конкретно Съдът е прибегвал до това разрешение само при точно определени обстоятелства, а именно когато е съществувал риск от тежки икономически последици, дължащи се преди всичко на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба, и когато лицата и националните власти са били подтикнати към несъобразено с правната уредба на Съюза поведение поради обективна и съществена несигурност относно значението на разпоредбите и принципите на правото на Съюза — несигурност, за която евентуално може да е допринесло дори поведението на други държави членки или на Европейската комисия (вж. по-специално Решение от 27 април 2006 г. по дело Richards, C-423/04, Recueil, стр. I-3585, точка 42, както и Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 57 и Решение по дело Калинчев, посочено по-горе, точка 51).
- 61 Също съгласно постоянната съдебна практика финансовите последици, които могат да произтекат за държава членка от постановено решение по преюдициално запитване, сами по себе си не оправдават ограничаването на действието на това решение във времето (Решение от 20 септември 2001 г. по дело Grzelczyk, C-184/99, Recueil, стр. I-6193, точка 52, Решение от 15 март 2005 г. по дело Bidar, C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точка 68, както и Решение по дело Brzeziński, посочено по-горе, точка 58 и Решение по дело Калинчев, посочено по-горе, точка 52).
- 62 В това отношение следва да се отбележи, че посочената от латвийското правителство обща сума на глобите, наложени от компетентните национални органи през периода от 2004 г. до 2008 г., не дава възможност да се прецени дали това е размерът на глобите, до които се отнася вторият преюдициален въпрос. Освен това частта от тази сума, за която може да има основание да бъде върната, също не е посочена пред Съда. Важно е в това отношение да се поясни, че както следва

от извода на Съда по втория преюдициален въпрос, на връщане подлежат само сумите, надвишаващи необходимото за осигуряване на точното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите.

- 63 Следователно трябва да се констатира, че не е доказано наличието на риск от тежки икономически последици по смисъла на посочената в точка 60 от настоящото решение съдебна практика, което да оправдава ограничаване на действието на настоящото решение във времето.
- 64 При тези условия не е необходимо да се проверява дали е изпълнен критерият за добросъвестност на заинтересованите среди.
- 65 От изложените съображения следва, че няма основание за ограничаване на действието на настоящото решение във времето.

По съдебните разноски

- 66 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

- 1) Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2006/138/ЕО на Съвета от 19 декември 2006 г., трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на дървен материал, извършени от физическо лице с цел да се компенсират последиците от непреодолима сила, съставляват форма на експлоатация на материална вещ, която трябва да се квалифицира като „икономическа дейност“ по смисъла на тази разпоредба, стига посочените доставки да са извършени с цел получаване на постоянен доход от тях. Националната юрисдикция е компетентна да прецени всички данни по случая, за да определи дали експлоатацията на вещ като гората е извършена с цел получаване на постоянен доход от нея.
- 2) Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не е изключено да е в противоречие с принципа на пропорционалност национална правна норма, която допуска на лице, което не е изпълнило задължението си да се регистрира за целите на данъка върху добавената стойност и което не е било лице — платец на данъка, да се наложи глоба, чийто размер се определя чрез прилагането на обичайната ставка на данъка върху добавената стойност към стойността на доставените стоки. Националната юрисдикция е компетентна да провери дали размерът на санкцията не надхвърля необходимото за постигането на целите за осигуряване на точното събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, като вземе предвид обстоятелствата по случая и най-вече каква е конкретната сума на наложената глоба и евентуално дали е измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрация.

Подписи