



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

19. července 2012*

„Šestá směrnice o DPH — Směrnice 2006/112/ES — Pojem ‚ekonomická činnost‘ — Dodávky dřeva za účelem kompenzace škod způsobených bouří — 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,

SOUDNÍ DVŮR (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, generáldirektore,
- za lotyšskou vládu I. Kalniņšem 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 věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: lotyština.

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 daně 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 daně 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. Rēdlihem a Valsts ieņēmumu dienests (lotyšská daňová správa, dále jen „VID“), jehož základem byla skutečnost, že A. Rēdlihs nebyl zapsán do registru osob povinných k dani z přidané 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 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla ustanovení o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se DPH uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn.
- 4 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, který v podstatě přejímá znění čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, je „[p]ředmětem DPH [...] dodání zboží za úplatu uskutečněné 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 výrobců, obchodníků 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 dřevem od 1. května 2005 do 31. prosince 2009. Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 7. prosince 2009 (Úř. věst. L 347, s. 30) povolilo Lotyšsku odchylně od článku 193 směrnice o DPH nadále označovat příjemce zboží nebo služeb jako osobu povinnou odvést DPH v případě transakcí se dřevem 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 Článek 1 odst. 6 tohoto zákona stanoví:

„[E]konomickou činností se rozumí každá soustavná činnost vykonávaná za úplatu, kterou není mzda nebo jakákoli jiná odměna vyplácená zaměstnavatelem pracovníkovi a z níž je třeba vypočítat povinné příspěvky na sociální zabezpečení a daň z příjmů rezidentů.“

10 Článek 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 prodeje zboží a poskytnutých služeb podléhajících DPH, které uskuteční fyzická osoba nebo právnická osoba, nedosáhla nebo nepřekročila v průběhu 12 předcházejících měsíců 10 000 LVL, mají tato osoba, tato skupina nebo její členové právo nezapsat se do registru osob povinných k dani, který vede VID. Toto pravidlo platí rovněž pro instituce financované ze státního rozpočtu. Osoba, která využívá tohoto práva, je povinna zapsat se do uvedeného registru ve lhůtě 30 dnů od dosažení nebo překročení výše uvedené částky.“

11 Článek 13.² tohoto zákona stanoví:

„1. V případě dodávek dřeva uvedených v odstavci 2, jsou-li dodavatel a kupující zapsáni u VID jakožto osoby povinné k [DPH], hradí DPH kupující způsobem stanoveným vládou a za následujících podmínek:

- 1) obchodní vztah mezi dodavatelem a kupujícím dřeva je zachycen v účetním dokladu, jenž je vystaven podle harmonizovaného vzoru – faktura za přepravu dřeva – a u něhož jsou způsoby použití, předkládání a platby definovány vládou;
- 2) osoba povinná k dani odečte od splatné částky DPH na vstupu, jež se týká zakoupeného dřeva, pouze částku uvedenou na faktuře za přepravu, pokud bylo veškeré zakoupené dřevo v průběhu dotyčného zdaňovacího období určeno k výkonu jejich činností podléhajících dani. V tomto případě nepodléhá zakoupené dřevo [DPH] [...]“

12 Článek 35 odst. 3 uvedeného zákona stanoví:

„Pokud se osoba v souladu s článkem 3 tohoto zákona nezapsala jakožto osoba povinná k dani u VID, ale uskutečňuje zdanitelná plnění, je povinna zaplatit daň ode dne, kdy se měla zapsat, aniž má nárok na odpočet DPH na vstupu. Pokud uvedená osoba uskutečňuje dodávky dřeva podléhající dani, je jí ode dne, kdy se měla nechat zapsat, uložena pokuta, jejíž výše je stanovena na 18 % z hodnoty dodaného dřeva.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 Během kontroly VID konstatovala, že žalobce v původním řízení uskutečnil 12 dodávek dřeva v dubnu 2005 a 25 plnění téhož druhu v období od května 2005 do prosince 2006. VID rovněž konstatovala, že žalobce v původním řízení se nezapsal do registru osob povinných k DPH a neoznámil VID žádnou ekonomickou činnost.

- 14 Rozhodnutím ze dne 21. června 2007 VID především sankcionovala tuto neexistenci zápisu a A. Rēdlihsovi uložila podle čl. 35 odst. 3 zákona o DPH pokutu ve výši 11 363,20 LVL, tedy 18 % z hodnoty dotčených dodávek, což odpovídalo tehdy platné sazbě DPH.
- 15 Ainārs Rēdlihs podal proti tomuto rozhodnutí žalobu na neplatnost. Tvrdil, že dodávky dřeva, které uskutečnil, nelze považovat za ekonomickou činnost, neboť tyto dodávky nebyly soustavné ani nebyly uskutečňovány samostatně. Uvedené dodávky mají výjimečný charakter, neboť nebyly uskutečňovány za účelem zisku, ale za účelem kompenzace škod způsobených bouří, což představuje případ vyšší moci. Ainārs Rēdlihs rovněž zdůraznil, že vyjádření lesní správy potvrzuje, že tento les byl mladý, takže jeho stromy nesměly být káceny. Všechny stromy pokácené v důsledku této bouře ani nebylo možné prodat najednou.
- 16 Ainārs Rēdlihs podpůrně uvedl, že dotčený les nabyl pro uspokojování osobních potřeb, a že prodej dřeva z tohoto lesa proto nepodléhá DPH.
- 17 Žalobce v původním řízení dále tvrdil, že výše pokuty, jež mu byla uložena, je nepřiměřená, jelikož i za předpokladu, že by dotčené dodávky představovaly ekonomickou činnost, má povinnost zaplatit DPH podle článku 13.² zákona o DPH kupující, nikoliv dodavatel.
- 18 Tato žaloba byla nejprve zamítnuta Administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud), poté Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud). Soudy, k nimž byla podána uvedená žaloba, uvedly, že podle čl. 1 odst. 6 zákona o DPH se „ekonomickou činností“ rozumí veškerá soustavná činnost vykonávaná samostatně za úplatu. Tyto soudy dospěly k závěru, že je třeba mít za to, že dotčené dodávky byly uskutečněny v rámci ekonomické činnosti, jelikož byly uskutečněny za účelem zisku jménem a na účet žalobce v původním řízení, docházelo k nim opakovaně v období od dubna 2005 do prosince 2006 a nemají výjimečný charakter. Rovněž rozhodly, že skutečnost, že dřevo bylo prodáno za účelem kompenzace následků způsobených bouří, je irelevantní. Pokud jde o pokutu, měly tyto soudy za to, že neexistuje právní základ pro její snížení.
- 19 Žalobce v původním řízení podal kasační opravný prostředek proti rozsudku Administratīvā apgabaltiesa.
- 20 Za těchto podmínek se Augstākās tiesas Senāts rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je fyzická osoba, která nabyla majetek (les) k uspokojování osobních potřeb a která dodává zboží za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí (například bouří), osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice [2006/112] a čl. 4 odst. 1 a 2 [šesté směrnice], která je povinna odvádět [DPH]? Jinými slovy, představuje takové dodání zboží ekonomickou činnost ve smyslu výše uvedených ustanovení unijního práva?
- 2) Je pravidlo, které umožňuje za neexistenci zápisu do registru osob povinných k [DPH] uložit pokutu ve výši daně obvykle splatné na základě hodnoty dodaného zboží, přestože dotčená osoba by nemusela odvádět daň, i kdyby se do uvedeného registru zapsala, v souladu se zásadou proporcionality?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH a čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že dodávky dřeva uskutečněné fyzickou osobou za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí spadají do rámce „ekonomické činnosti“ ve smyslu těchto ustanovení.

- 22 Jak vyplývá ze znění první předběžné otázky, tato otázka se týká výkladu příslušných ustanovení jak šesté směrnice, tak směrnice o DPH. Nicméně za účelem zodpovězení položených otázek není namístě rozlišovat mezi ustanoveními obou těchto směrnic, neboť pro potřeby výkladu Soudního dvora v rámci projednávané věci musí být považována za ustanovení v podstatě s totožnou působností.
- 23 Jak je totiž uvedeno v bodech 3 a 5 tohoto rozsudku, znění čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice je v podstatě totožné se zněním čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Z bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH mimoto vyplývá, že v zásadě nemá přinášet věcnou změnu oproti ustanovením šesté směrnice.
- 24 Co se týče věci samé, je třeba úvodem připomenout, že stejně jako šestá směrnice přiznává i směrnice o DPH velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží i na dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz rozsudek ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Sb. rozh. s. I-5215, bod 25 a citovaná judikatura).
- 25 Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě provádí samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 26 Zaprvé je třeba uvést, že podle článku 10 směrnice o DPH podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána „samostatně“, jak je stanoveno v čl. 9 odst. 1 této směrnice, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.
- 27 Tak tomu však ve věci v původním řízení není, jelikož dotčené dodávky byly uskutečněny jménem a na účet žalobce v původním řízení. Je nutno rovněž konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdil žalobce před vnitrostátními soudy, kterým byl spor předložen, skutečnost, že dotčené dodávky byly uskutečněny za účelem zmírnění následků způsobených údajně vyšší mocí, vůbec neznamená, že tyto dodávky nebyly uskutečněny samostatně.
- 28 Pokud jde zadruhé o pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, podle ustálené judikatury platí, že tento pojem má objektivní povahu v tom smyslu, že je činnost posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel 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 Skutečnost, že takové dodávky, jako jsou dodávky dotčené ve věci v původním řízení, byly uskutečněny za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí, takže tato okolnost souvisí s cílem uskutečněných plnění, nemá proto vliv na otázku, zda je třeba tyto dodávky kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.
- 30 Pojem „ekonomická činnost“ je definován v druhém pododstavci téhož ustanovení tak, že zahrnuje veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za „ekonomickou činnost“ se považuje zejména využívání hmotného majetku za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.
- 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 použít 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, Šlaby a další, C-180/10 a 181/10, Sb. rozh. s. I-8461, bod 39).
- 37 Kromě toho okolnost, že dotčené dodávky dřeva byly uskutečněny za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí, nemůže vést sama o sobě k závěru, že tyto dodávky byly uskutečňovány příležitostně, noli „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 uskutečněny 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, ačkoli 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 skutečnými, 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 původním řízení nabytý dotčený hmotný majetek k uspokojování svých osobních potřeb, jak vyplývá ze znění první předběžné 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 nabytý majetek pro potřeby svých ekonomických činností, nebo pro osobní potřeby, vyvstává 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 původním 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 dřeva uskutečněné 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 slučitelné 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 těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc si zvolit sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy za dodržování zásady proporcionality (rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Řecko, 68/88, Recueil, s. 2965, bod 23; ze dne 16. prosince 1992, Komise v. Řecko, 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 těchto cílů (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 zaprvé o povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být dotčená sankce uložena, je třeba zdůraznit, že cílem této sankce je postihnout pouze nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH. Soudní dvůr měl příležitost v tomto ohledu upřesnit, 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 daně od osoby, která je povinna tuto daň 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 daně splatné z uskutečněných dodávek, i když účelem sankce není výběr daně, 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 odstupňovala 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 cílů 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 cílů spočívajících v zajištění správného výběru daně 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 přičitatelných osobě povinné k dani, jejíž 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 daň, je v rozporu se zásadou proporcionality. Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění správného výběru daně 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 přičitatelných osobě povinné k dani, jejíž 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 dřeva, 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 účinky odpovědi Soudního dvora na tuto otázku.

- 58 Pokud jde o omezení časových účinků 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 kruhů 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, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků 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 daně 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 odůvodňovalo omezení časových účinků 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 původního 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 daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že dodávky dřeva uskutečněné 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 daně z přidané hodnoty uplatnitelné na základě hodnoty zboží, které bylo předmětem 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 cílů spočívajících v zajištění správného výběru daně 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 přičitatelných osobě povinné k dani, jejíž nezapsání se je sankcionováno.

Podpisy.