



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 19ης Ιουλίου 2012\*

«Εκτη οδηγία περί ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Έννοια του όρου “οικονομική δραστηριότητα” — Παραδόσεις ξυλείας για την αντιστάθμιση των ζημιών που προκλήθηκαν από θύελλα — Μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως — Παράλειψη εγγραφής στο μητρώο υποκείμενων στον φόρο — Πρόστιμο — Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-263/11,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākās tiesas Senāts (Λετονία) με απόφαση της 13ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Μαΐου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

**Ainārs Rēdlihs**

κατά

**Valsts ieņēmumu dienests,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.N. Cunha Rodrigues (πρόεδρο τμήματος), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (εισηγητή) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Μαρτίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Valsts ieņēmumu dienests, εκπροσωπούμενη από την N. Jezdakova, generāldirektore,
- η Λετονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. Kalniņš και την A. Nikolajeva,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον A. Sauka και την C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η λετονική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 129, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2006 (ΕΕ L 384, σ. 92, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και την ερμηνεία της αρχής της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της εκδικάσεως διαφοράς μεταξύ του A. Rēdlihs και της Valsts ierēnumu dienests (λετονική φορολογική αρχή, στο εξής: VID) με αντικείμενο την παράλειψη εγγραφής του πρώτου στο μητρώο υποκείμενων στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Όπως προκύπτει από τα άρθρα 411 και 413 αυτής, η οδηγία περί ΦΠΑ κατήργησε και αντικατέστησε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ, και ιδίως την έκτη οδηγία. Κατά την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ΦΠΑ, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας ήταν αναγκαία, προκειμένου να αποκτήσουν σαφή και ορθολογική δομή οι διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί ΦΠΑ, χωρίς να επιφέρει, εντούτοις, καταρχήν, τροποποιήσεις επί της ουσίας.
- 4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[σ]τον [ΦΠΑ] υπόκεινται [...] οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον [ΦΠΑ] που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».
- 5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο έχει κατ' ουσίαν διατύπωση ανάλογη με αυτή του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 6 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, αυτής, ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι «[κ]άθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο».

- 7 Δυνάμει του άρθρου μόνου της αποφάσεως 2006/42/EK του Συμβουλίου, της 24ης Ιανουαρίου 2006, με την οποία παρέχεται η δυνατότητα στη Λετονία να παρατείνει την εφαρμογή μέτρου παρέκκλισης από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 25, σ. 31), στο εν λόγω κράτος μέλος επιτράπη να συνεχίσει, από την 1η Μαΐου 2005 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2009, να ορίζει ως υπόχρεο στον ΦΠΑ τον αποδέκτη αγαθών ή υπηρεσιών, στην περίπτωση συναλλαγών ξυλείας. Με την εκτελεστική απόφαση του Συμβουλίου, της 7ης Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ L 347, σ. 30), επιτράπη στη Λετονία, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να συνεχίσει να ορίζει ως υπόχρεο στον ΦΠΑ τον αποδέκτη αγαθών ή υπηρεσιών, στην περίπτωση συναλλαγών ξυλείας έως τις 31 Δεκεμβρίου 2012.

*Το λετονικό δίκαιο*

- 8 Οι σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου, όπως ίσχυαν στη διαφορά της κύριας δίκης, περιλαμβάνονται στον νόμο περί ΦΠΑ (*Latvijas Vēstnesis* αριθ. 49 της 30ής Μαρτίου 1995).
- 9 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 6, του εν λόγω νόμου:

«Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα ασκούμενη επί συστηματικής βάσεως, για την οποία καταβάλλεται αμοιβή που δεν συνίσταται στην καταβολή, από τον επιχειρηματία προς τον εργαζόμενο, μισθού ή οποιουδήποτε άλλου ανταλλάγματος βάσει του οποίου υπολογίζονται οι υποχρεωτικές εισφορές στον οικείο φορέα κοινωνικής ασφάλισης και ο φόρος εισοδήματος των κατοίκων ημεδαπής.»

- 10 Το άρθρο 3, παράγραφοι 3 και 5, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«3. Τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα και οι ομάδες φυσικών και νομικών προσώπων που συνδέονται μεταξύ τους με σύμβαση ή άλλη συμφωνία, ή οι αντιπρόσωποί τους, εγγράφονται στο μητρώο υποκείμενων στον [ΦΠΑ] που τηρείται από τη [VID].

[...]

5. [Α]ν η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ και που έχουν πραγματοποιηθεί από φυσικό ή νομικό πρόσωπο κατά τη διάρκεια των δώδεκα προηγούμενων μηνών δεν είναι ίση με ή ανώτερη από το ποσό των 10 000 λετονικών λατς (LVL), τα εν λόγω πρόσωπα, η εν λόγω ομάδα ή οι αντιπρόσωποί τους δικαιούνται να μην εγγραφούν στο μητρώο των υποκείμενων στον ΦΠΑ του VID. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και στους φορείς που χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Τα πρόσωπα που κάνουν χρήση του δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή υποχρεούνται, εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από τη συμπλήρωση ή την υπέρβαση του εν λόγω ποσού, να εγγραφούν στο εν λόγω μητρώο».

- 11 Το άρθρο 13.<sup>2</sup> του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«1. Όσον αφορά τις παραδόσεις ξυλείας που διαλαμβάνονται στην παράγραφο 2, εάν ο προμηθευτής και ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο υποκείμενων στον [ΦΠΑ] το οποίο τηρείται από τη VID, ο αγοραστής αποδίδει τον ΦΠΑ σύμφωνα με όσα ορίζουν οι ρυθμίσεις που έχει εκδώσει το υπουργικό συμβούλιο και τηρουμένων των ακόλουθων προϋποθέσεων:

- 1) η εμπορική σχέση μεταξύ του προμηθευτή και του αγοραστή της ξυλείας αποδεικνύεται βάσει λογιστικού εγγράφου το οποίο καταρτίζεται σύμφωνα με το τυποποιημένο έγγραφο –τιμολόγιο μεταφοράς ξυλείας– οι λεπτομέρειες χρήσεως, υποβολής και εξοφλήσεως του οποίου καθορίζονται από το υπουργικό συμβούλιο·

2) όσον αφορά τον ΦΠΑ επί των εισροών για την αγορά ξυλείας, ο υποκείμενος στον φόρο εκπίπτει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου μόνο το ποσό που αναγράφεται στο τιμολόγιο μεταφοράς, εφόσον η συνολική ποσότητα της ξυλείας που αγοράστηκε κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους προοριζόταν για την άσκηση των φορολογούμενων δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση αυτή, δεν οφείλεται [ΦΠΑ] για την ξυλεία που αγοράστηκε [...]

12 Το άρθρο 35, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Αν ένα πρόσωπο δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο στο μητρώο της VID κατά το άρθρο 3 του νόμου αυτού, αλλά διενεργεί πράξεις που υπόκεινται στον φόρο, υποχρεούται στην καταβολή του φόρου από την ημερομηνία που έπρεπε να έχει εγγραφεί στο μητρώο και δεν έχει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Αν το πρόσωπο αυτό πραγματοποιεί παραδόσεις ξυλείας που υπόκεινται στον φόρο, του επιβάλλεται, από την ημέρα που όφειλε να έχει εγγραφεί στο μητρώο, πρόστιμο υπολογιζόμενο στο 18 % της αξίας της παραδοθείσας ξυλείας.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

13 Στο πλαίσιο ελέγχου που διενήργησε η VID, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης πραγματοποίησε δώδεκα παραδόσεις ξυλείας τον Απρίλιο του 2005 και 25 ομοειδείς πράξεις μεταξύ Μαΐου 2005 και Δεκεμβρίου 2006. Επίσης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν ήταν εγγεγραμμένος στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ και δεν είχε δηλώσει την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στη VID.

14 Λόγω της παραλείψεώς του να εγγραφεί στο μητρώο, η VID, με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, επέβαλε στον Α. Rēdlihs, κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, πρόστιμο ύψους 11 363,20 LVL, ήτοι 18 % της αξίας των επίμαχων παραδόσεων, δηλαδή ποσοστό που αντιστοιχούσε στον τότε ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ.

15 Ο Α. Rēdlihs άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως αυτής. Υποστήριξε ότι οι παραδόσεις ξυλείας τις οποίες πραγματοποίησε δεν μπορούν να θεωρηθούν ως οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι δεν γίνονταν επί συστηματικής βάσεως ούτε στο πλαίσιο ανεξάρτητης δραστηριότητας. Οι παραδόσεις αυτές είχαν περιστασιακό χαρακτήρα δεδομένου ότι πραγματοποιήθηκαν όχι με σκοπό το κέρδος αλλά για την αντιστάθμιση των ζημιών που προκλήθηκαν από θύελλα, η οποία συνιστά περιστατικό ανωτέρας βίας. Επίσης υπογράμμισε ότι, όπως προκύπτει από έκθεση της δασικής υπηρεσίας, το δάσος περί του οποίου επρόκειτο ήταν νεαρής ηλικίας, οπότε τα δέντρα δεν επιτρεπόταν να κοπούν. Επιπλέον, δεν ήταν δυνατό να πωληθούν με μία μόνο πράξη όλα τα δέντρα που κόπηκαν μετά τη θύελλα.

16 Επικουρικώς, υποστήριξε ότι απέκτησε την επίμαχη δασική έκταση για την ικανοποίηση προσωπικών του αναγκών, οπότε η μεταβίβαση ξυλείας προερχόμενης από την έκταση αυτή δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ.

17 Επιπλέον, ο προσφεύγων της κύριας δίκης υποστήριξε ότι το επιβληθέν πρόστιμο ήταν δυσανάλογα υψηλό στον βαθμό που, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι οι επίμαχες παραδόσεις συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα, υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13<sup>2</sup> του νόμου περί ΦΠΑ ήταν ο αγοραστής και όχι ο προμηθευτής.

18 Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε, διαδοχικώς, τόσο από το Administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών διαφορών) όσο και από το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό δικαστήριο διοικητικών διαφορών). Τα δικαστήρια που επιλήφθηκαν της εν λόγω προσφυγής έκριναν ότι, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 6, του νόμου περί ΦΠΑ, ως «οικονομική δραστηριότητα» νοείται κάθε δραστηριότητα που ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, επί συστηματικής βάσεως και επ' αμοιβή. Τα δικαστήρια αυτά συνήγαγαν ότι οι επίμαχες παραδόσεις έπρεπε να χαρακτηριστούν ως

πράξεις διενεργηθείσες στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας, καθόσον πραγματοποιήθηκαν με σκοπό το κέρδος στο όνομα και για λογαριασμό του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, και επαναλήφθηκαν καθ' όλο το χρονικό διάστημα μεταξύ Απριλίου 2005 και Δεκεμβρίου 2006, και δεν είχαν περιστασιακό χαρακτήρα. Επίσης κρίθηκε ότι στερείται σημασίας το γεγονός ότι η ξυλεία πωλήθηκε με σκοπό την αντιστάθμιση των ζημιών που προκλήθηκαν από θύελλα. Όσον αφορά το πρόστιμο, τα ως άνω δικαστήρια έκριναν ότι δεν υπήρχε νόμιμος λόγος για τη μείωσή του.

- 19 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Administratīvā apgabaltiesa.
- 20 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Augstākās tiesas Senāts ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Είναι υποκείμενο στον [ΦΠΑ], υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112] και του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της [έκτης οδηγίας], και υποχρεούται, επομένως, να αποδώσει [ΦΠΑ], το φυσικό πρόσωπο το οποίο απέκτησε αγαθά (δασική έκταση) για τις προσωπικές του ανάγκες και πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για να αντισταθμίσει τις συνέπειες που προκάλεσε περιστατικό ανωτέρας βίας (για παράδειγμα, μια θύελλα); Επομένως, αποτελεί μια τέτοια παράδοση αγαθών οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια των εν λόγω κανόνων του δικαίου της Ένωσης;
- 2) Είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας η ρύθμιση κατά την οποία μπορεί να επιβληθεί σε ένα πρόσωπο, για τον λόγο ότι δεν ενεγράφη στο μητρώο των υποκειμένων στον [ΦΠΑ], πρόστιμο ύψους ίσου με τον φόρο που θα οφειλόταν κανονικά για την αξία των παραδοθέντων αγαθών, παρά το γεγονός ότι το πρόσωπο αυτό δεν θα όφειλε να αποδώσει τον φόρο αν είχε εγγραφεί στο μητρώο;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 21 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατά βάση, εάν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι οι παραδόσεις ξυλείας τις οποίες πραγματοποίησε φυσικό πρόσωπο με σκοπό την αντιστάθμιση των συνεπειών περιστατικού ανωτέρας βίας εντάσσονται στο πλαίσιο ορισμένης «οικονομικής δραστηριότητας» υπό την έννοια των διατάξεων αυτών.
- 22 Όπως προκύπτει από τη διατύπωσή του, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων τόσο της έκτης οδηγίας όσο και της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εντούτοις, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, δεν είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση μεταξύ των διατάξεων καθεμίας από τις εν λόγω οδηγίες, οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν ως κατ' ουσίαν πανομοιότυπες ως προς το περιεχόμενό τους για τις ανάγκες της ερμηνείας στην οποία θα προβεί το Δικαστήριο στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως.
- 23 Πράγματι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 3 και 5 της παρούσας αποφάσεως, η διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας είναι κατ' ουσία πανομοιότυπη με εκείνη του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία περί ΦΠΑ δεν αποσκοπεί, κατ' αρχήν, να επιφέρει αλλαγές επί της ουσίας σε σχέση με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

- 24 Επί της ουσίας, πρέπει, προκαταρκτικώς, να υπομνησθεί ότι, όπως και η έκτη οδηγία, η οδηγία περί ΦΠΑ ορίζει, στο άρθρο 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεδομένου ότι εντάσσει σε αυτό, πέραν των εισαγωγών αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (βλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, Συλλογή 2010, σ. I-5215, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.
- 26 Επισημαίνεται, πρώτον, ότι, κατά το άρθρο 10 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η προϋπόθεση του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ότι η οικονομική δραστηριότητα πρέπει να ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη έννομη σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη.
- 27 Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι οι επίμαχες παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν στο όνομα και για λογαριασμό του προσφεύγοντος της κύριας δίκης. Επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι, σε αντίθεση με όσα αυτός υποστήριξε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων που επιλήφθηκαν της διαφοράς, το γεγονός ότι οι επίμαχες παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την αντιστάθμιση των συνεπειών του προβαλλόμενου περιστατικού ανωτέρας βίας ουδόλως συνεπάγεται ότι οι παραδόσεις αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο ανεξάρτητης δραστηριότητας.
- 28 Όσον αφορά, δεύτερον, την έννοια του όρου «οικονομική δραστηριότητα» κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, η έννοια αυτή έχει αντικειμενικό χαρακτήρα ως εκ του ότι η δραστηριότητα εξετάζεται αυτή καθεαυτήν, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-223/03, *University of Huddersfield*, Συλλογή 2006, σ. I-1751, σκέψεις 47 και 48 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Επομένως, το γεγονός ότι οι παραδόσεις, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την αντιστάθμιση των συνεπειών περιστατικού ανωτέρας βίας, γεγονός που σχετίζεται με τον σκοπό των εν λόγω πράξεων, δεν ασκεί επιρροή στο ζήτημα εάν οι παραδόσεις αυτές πρέπει να χαρακτηριστούν ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 30 Το δεύτερο εδάφιο της προαναφερθείσας διατάξεως ορίζει ως «οικονομική δραστηριότητα» κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 31 Διευκρινίζεται συναφώς ότι η πώληση των καρπών ενσώματου αγαθού, όπως η πώληση ξυλείας προερχόμενης από ιδιωτική δασική έκταση, πρέπει να χαρακτηρίζεται ως «εκμετάλλευση» του αγαθού αυτού υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 32 Εξ αυτού έπεται ότι πράξεις όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη πρέπει να χαρακτηρίζονται ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον διενεργούνται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, *Enkler*, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 22).

- 33 Το ζήτημα κατά πόσον η επίμαχη δραστηριότητα, ήτοι η εκμετάλλευση ιδιωτικής δασικής εκτάσεως, έχει ως σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, αποτελεί ζήτημα περί τα πραγματικά περιστατικά το οποίο πρέπει να εκτιμηθεί λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων της εξεταζόμενης υποθέσεως, μεταξύ των οποίων, ιδίως, η φύση του οικείου αγαθού (συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Enkler, σκέψεις 24 και 26).
- 34 Ειδικότερα, βάσει του κριτηρίου αυτού θα πρέπει να μπορεί να προσδιορίζεται εάν ο ιδιώτης χρησιμοποίησε το αγαθό κατά τρόπον ώστε η δραστηριότητά του να πρέπει να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ένα αγαθό προσφέρεται για οικονομική αποκλειστικώς εκμετάλλευση αρκεί, κατά κανόνα, για να θεωρηθεί ότι ο κύριός του το εκμεταλλεύεται για τις ανάγκες οικονομικών δραστηριοτήτων και, κατά συνέπεια, για να αντλεί έσοδα διαρκούς χαρακτήρα. Εάν, αντιθέτως, το αγαθό είναι, ως εκ της φύσεώς του, δεκτικό τόσο οικονομικής όσο και ιδιωτικής χρήσεως, θα πρέπει να αναλυθεί το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του για να προσδιοριστεί εάν χρησιμοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων τα οποία είναι πράγματι διαρκούς χαρακτήρα (προαναφερθείσα απόφαση Enkler, σκέψη 27).
- 35 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η σύγκριση μεταξύ, αφενός, των συνθηκών υπό τις οποίες ο ενδιαφερόμενος εκμεταλλεύεται πράγματι το αγαθό και, αφετέρου, των συνθηκών υπό τις οποίες είθισται να ασκείται η αντίστοιχη οικονομική δραστηριότητα μπορεί να συνιστά μία από τις μεθόδους που καθιστούν δυνατό τον έλεγχο του αν η οικεία δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (προαναφερθείσα απόφαση Enkler, σκέψη 28).
- 36 Ειδικότερα, εφόσον ο ενδιαφερόμενος λαμβάνει ενεργώς μέτρα για την εκμετάλλευση δασικής εκτάσεως μετερχόμενος μέσα ανάλογα με εκείνα που διαθέτει ένας παραγωγός, έμπορος ή παρέχων υπηρεσίες, υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα πρέπει να χαρακτηριστεί ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, C-180/10 και C-181/10, Šlabý κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-8461, σκέψη 39).
- 37 Επιπλέον, από το γεγονός, αυτό καθαυτό, ότι οι επίμαχες παραδόσεις ξυλείας πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την αντιστάθμιση των συνεπειών περιστατικού ανωτέρας βίας δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι παραδόσεις αυτές είχαν περιστασιακό χαρακτήρα και δεν είχαν σκοπό «την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα» υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επισημαίνεται συναφώς ότι τέτοιες παραδόσεις είναι δυνατό να εντάσσονται στο πλαίσιο της διαρκούς εκμεταλλεύσεως ενσώματου αγαθού. Ειδικότερα, οι καρποί που προέρχονται από ενσώματο αγαθό, όπως η ξυλεία που προέρχεται από δάσος, μπορούν, ως εκ της φύσεώς τους και αναλόγως των ιδιοτήτων τους, ιδίως δε της ηλικίας τους, να μην προσφέρονται για άμεση οικονομική εκμετάλλευση, ενώ επίσης μπορεί να απαιτείται αντικειμενικά η παρέλευση ορισμένου χρονικού διαστήματος προκειμένου να μπορούν οι καρποί αυτοί να καταστούν οικονομικά εκμεταλλεύσιμοι. Πάντως, αυτό δεν σημαίνει ότι οι παραδόσεις ξυλείας που πραγματοποιήθηκαν εν τω μεταξύ, μετά την επέλευση του προβαλλόμενου περιστατικού ανωτέρας βίας, δεν εντάσσονται στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως ενσώματου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 38 Επιπλέον, μολονότι το κατά πόσον η δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα δεν μπορεί να ελεγχθεί μόνο βάσει κριτηρίων που σχετίζονται με τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής, εντούτοις η διάρκεια του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις, η σημασία της πελατείας και του ποσού των εσόδων αποτελούν στοιχεία τα οποία, καθόσον εντάσσονται στο σύνολο των δεδομένων της υπό κρίση περιπτώσεως, μπορούν να λαμβάνονται υπόψη, μαζί με άλλα, κατά την εξέταση αυτή (προαναφερθείσα απόφαση Enkler, σκέψη 29).

- 39 Κατά τα λοιπά, διευκρινίζεται ότι το γεγονός ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης απέκτησε το επίμαχο ενσώματο αγαθό για την ικανοποίηση προσωπικών του αναγκών, όπως προκύπτει και από τη διατύπωση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, δεν εμποδίζει την εκ των υστέρων χρησιμοποίηση του αγαθού αυτού για την άσκηση μιας «οικονομικής δραστηριότητας» υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το ζήτημα κατά πόσον, σε μία συγκεκριμένη περίπτωση, ο ιδιώτης απέκτησε το αγαθό για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του ή για προσωπικές του ανάγκες τίθεται όταν ο ιδιώτης ζητεί το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών που αποδόθηκε στο πλαίσιο της κτήσεως του αγαθού αυτού (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψη 29). Τέτοιο ζήτημα δεν τίθεται πάντως στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 40 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι παραδόσεις ξυλείας τις οποίες πραγματοποίησε φυσικό πρόσωπο με σκοπό την αντιστάθμιση των συνεπειών περιστατικού ανωτέρας βίας εντάσσονται στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως ενσώματου αγαθού η οποία πρέπει να χαρακτηρίζεται ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, εφόσον οι εν λόγω παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει το σύνολο των στοιχείων της εξεταζόμενης υποθέσεως προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού, όπως μια δασική έκταση, πραγματοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 41 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατά βάση, εάν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι είναι συμβατός με την αρχή της αναλογικότητας ο κανόνας του εθνικού δικαίου που επιτρέπει την επιβολή προστίμου, το ύψος του οποίου είναι ίσο προς τον γενικό συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει αναλόγως της αξίας των παραδοθέντων αγαθών, στον ιδιώτη ο οποίος δεν τήρησε την υποχρέωσή του να εγγραφεί στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι ο ιδιώτης αυτός δεν ήταν υπόχρεος στον ως άνω φόρο.
- 42 Κατά το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.
- 43 Το εθνικό μέτρο, όπως το προβλεπόμενο στο άρθρο 3, παράγραφοι 3 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ, δυνάμει του οποίου όσοι υποκείμενοι στον φόρο διενήργησαν, κατά το τελευταίο δωδεκάμηνο, πράξεις παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για τις οποίες οφείλουν ΦΠΑ και των οποίων η συνολική αξία ισούται με ή υπερβαίνει το ποσό των 10 000 LVL υποχρεούνται να εγγραφούν στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, συγκεκριμενοποιεί τις υποχρεώσεις που υπέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο δυνάμει του άρθρου 213, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 44 Η οδηγία αυτή δεν καθιερώνει ρητώς σύστημα κυρώσεων σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς τις υποχρεώσεις του άρθρου 213, παράγραφος 1, αυτής. Κατά πάγια νομολογία, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του δικαίου αυτού, επομένως και την αρχή της αναλογικότητας (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, 68/88, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1989, σ. 2965, σκέψη 23· της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-210/91, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1992, σ. I-6735, σκέψη 19, και της 26ης Οκτωβρίου 1995, C-36/94, Siesse, Συλλογή 1995, σ. I-3573, σκέψη 21).

- 45 Επομένως, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του φόρου και η πάταξη της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν με τις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους τις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ.
- 46 Πάντως, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψεις 65 έως 67, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, σκέψη 67).
- 47 Προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον η επίμαχη κύρωση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να ληφθεί υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως.
- 48 Όσον αφορά, πρώτον, τη φύση και τη σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η επίμαχη κύρωση, υπογραμμίζεται ότι η κύρωση αυτή έχει αποκλειστικώς ως αντικείμενο τη μη τήρηση της υποχρέωσης εγγραφής στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει συναφώς ότι οι υποχρεώσεις που προβλέπονται με το άρθρο 213 της οδηγίας περί ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο να δηλώσει την έναρξη της δραστηριότητας για την οποία υπόκειται στον φόρο, αποτελούν τυπική επιταγή για ελεγκτικούς σκοπούς (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Συλλογή 2010, σ. I-10385, σκέψη 50).
- 49 Επομένως, σκοπός της επίμαχης κυρώσεως δεν είναι η διασφάλιση της εισπράξεως του φόρου από τον υπόχρεο. Ειδικότερα, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να προβούν στην είσπραξη, ανεξαρτήτως της επιβολής κυρώσεως για την παράλειψη εγγραφής.
- 50 Όσον αφορά, δεύτερον, τον τρόπο καθορισμού του ύψους της επίμαχης κυρώσεως, επισημαίνεται ότι η κύρωση αυτή συνίσταται σε ένα σταθερό ποσοστό το οποίο είναι ίσο με αυτό του φόρου που οφείλεται για τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις, έστω και αν σκοπός της εν λόγω κυρώσεως δεν είναι η είσπραξη του φόρου, όπως ελέγχθη και στην προηγούμενη σκέψη.
- 51 Επισημαίνεται εξάλλου ότι, όπως προκύπτει από τις γραπτές παρατηρήσεις της Λετονικής Κυβερνήσεως, ο Λετονός νομοθέτης θέσπισε νέες διατάξεις που προβλέπουν τη διαβάθμιση των κυρώσεων σε περίπτωση παραλείψεως εγγραφής.
- 52 Εν προκειμένω, δεν αποκλείεται ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως να μπορεί να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως.
- 53 Επομένως, η κύρωση αυτή μπορεί να έχει δυσανάλογο χαρακτήρα.
- 54 Το εθνικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει εάν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της ισχύουσας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση λόγω της παραλείψεώς του να εγγραφεί στο μητρώο.
- 55 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αποκλείεται να είναι αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας ο κανόνας του εθνικού δικαίου που επιτρέπει την επιβολή προστίμου, το ύψος του οποίου είναι ίσο προς τον γενικό συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει αναλόγως της αξίας των παραδοθέντων αγαθών, στον ιδιώτη ο οποίος δεν τήρησε την υποχρέωσή του να εγγραφεί στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, παρά το

γεγονός ότι ο ιδιώτης αυτός δεν ήταν υπόχρεος στον ως άνω φόρο. Το εθνικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει εάν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της ισχύουσας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση για την παράλειψή του να εγγραφεί στο μητρώο.

*Επί του περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της απαντήσεως του Δικαστηρίου*

- 56 Στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Λετονική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως που θα εκδώσει, στην περίπτωση που με την απόφαση αυτή διαπιστωθεί ότι οι παραδόσεις ξυλείας τις οποίες αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν συνιστούν «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ή ότι ο κανόνας του εθνικού δικαίου τον οποίο αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας.
- 57 Δεδομένης της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο αίτημα της Λετονικής Κυβερνήσεως περί περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της απαντήσεως που έδωσε το Δικαστήριο στο πρώτο ερώτημα.
- 58 Όσον αφορά τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της απαντήσεως που έδωσε το Δικαστήριο στο δεύτερο ερώτημα, η Λετονική Κυβέρνηση, προς στήριξη του αιτήματός της, προέβαλε ότι ενήργησε με καλή πίστη και ότι η απόφαση του Δικαστηρίου θα είχε αρνητικές οικονομικές συνέπειες για τα δημόσια οικονομικά, δεδομένου ότι τα πρόστιμα που επέβαλαν οι αρμόδιες αρχές μεταξύ των ετών 2004 και 2008 ανέρχονταν στο ποσό των 900 000 LVL.
- 59 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι μόνον σε εντελώς εξαιρετικές περιπτώσεις δύναται το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της συμφυούς με την έννομη τάξη της Ένωσης γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει να περιορίσει τη δυνατότητα κάθε ενδιαφερομένου να επικαλεσθεί διάταξη ή αρχή την οποία έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο προκειμένου να αμφισβητήσει έννομες σχέσεις που έχουν δημιουργηθεί με καλή πίστη. Για να αποφασισθεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαία η συνδρομή δύο βασικών κριτηρίων, και συγκεκριμένα της καλής πίστεως των ενδιαφερομένων και του κινδύνου σημαντικών διαταραχών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-402/03, Skon και Bilka, Συλλογή 2006, σ. I-199, σκέψη 51· της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-313/05, Brzeziński, Συλλογή 2007, σ. I-513, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 3ης Ιουνίου 2010, C-2/09, Kalinchev, Συλλογή 2010, σ. I-4939, σκέψη 50).
- 60 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής μόνον υπό πολύ συγκεκριμένες περιστάσεις, συγκεκριμένα όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων λόγω του μεγάλου αριθμού εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί με καλή πίστη βάσει ρυθμίσεως η οποία θεωρούνταν νομίμως ισχύουσα και εφόσον προέκυπτε ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν παρακινηθεί σε ενέργειες αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του εν λόγω δικαίου, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχαν ενδεχομένως συμβάλει οι ενέργειες άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, C-423/04, Richards, Συλλογή 2006, σ. I-3585, σκέψη 42, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Brzeziński, σκέψη 57, και Kalinchev, σκέψη 51).
- 61 Επίσης κατά πάγια νομολογία κρίνεται ότι οι οικονομικές επιπτώσεις που θα μπορούσε να έχει για ένα κράτος μέλος μια προδικαστική απόφαση δεν δικαιολογούν αυτές καθαυτές τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής (αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001,

C-184/99, Grzelczyk, Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 52· της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar, Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 68, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Brzeziński, σκέψη 58, και Kalinchev, σκέψη 52).

- 62 Επισημαίνεται συναφώς ότι από το συνολικό ποσό των προστίμων που επέβαλαν οι αρμόδιες αρχές μεταξύ των ετών 2004 και 2008 και παρουσίασε η Λετονική Κυβέρνηση, δεν καθίσταται δυνατό να διαπιστωθεί εάν το ποσό αυτό αφορά τα πρόστιμα για τα οποία υποβλήθηκε το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Επιπλέον, δεν γνωστοποιήθηκε στο Δικαστήριο το μέρος εκείνο του ως άνω ποσού το οποίο θα έπρεπε να επιστραφεί. Συναφώς, έχει σημασία να διευκρινιστεί ότι, όπως προκύπτει από το συμπέρασμα το οποίο συνήγαγε το Δικαστήριο στο πλαίσιο της εξετάσεως του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, τα ποσά που θα πρέπει να επιστραφούν είναι μόνον όσα βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την ορθή είσπραξη του φόρου και την πάταξη της φοροδιαφυγής.
- 63 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί αποδεδειγμένη η ύπαρξη κινδύνου σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων, υπό την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 61 της παρούσας αποφάσεως, ώστε να δικαιολογείται ο διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.
- 64 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι αναγκαίο να ελεγχθεί κατά πόσον πληρούται το κριτήριο της καλής πίστεως των ενδιαφερομένων.
- 65 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι δεν συντρέχει λόγος να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 66 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/138/EK του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2006, έχει την έννοια ότι οι παραδόσεις ξυλείας τις οποίες πραγματοποίησε φυσικό πρόσωπο με σκοπό την αντιστάθμιση των συνεπειών περιστατικού ανωτέρας βίας εντάσσονται στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως ενσώματου αγαθού η οποία πρέπει να χαρακτηρίζεται ως «οικονομική δραστηριότητα» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, εφόσον οι εν λόγω παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει το σύνολο των στοιχείων της εξεταζόμενης υποθέσεως προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η εκμετάλλευση ενσώματου αγαθού, όπως μια δασική έκταση, πραγματοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 2) Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αποκλείεται να είναι αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας ο κανόνας του εθνικού δικαίου που επιτρέπει την επιβολή προστίμου, το ύψος του οποίου είναι ίσο προς τον γενικό συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει αναλόγως της αξίας των παραδοθέντων αγαθών, στον ιδιώτη ο οποίος δεν τήρησε την υποχρέωσή του να εγγραφεί στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι ο ιδιώτης αυτός δεν ήταν υπόχρεος στον ως άνω φόρο. Το εθνικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει εάν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και στην

**πάταξη της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της ισχύουσας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση για την παράλειψή του να εγγραφεί στο μητρώο.**

(υπογραφές)