



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

19. juli 2012*

»Sjette momsdirektiv — direktiv 2006/112/EF — begrebet »økonomisk virksomhed« — levering af træ som kompensation for stormskader — ordning med omvendt betalingspligt — manglende registrering i registret over afgiftspligtige personer — bøde — proportionalitetsprincippet«

I sag C-263/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augstākās tiesas Senāts (Letland) ved afgørelse af 13. maj 2011, indgået til Domstolen den 26. maj 2011, i sagen:

Ainārs Rēdlihs

mod

Valsts ieņēmumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. marts 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Valsts ieņēmumu dienests ved generāldirektore N. Jezdakova
- den lettiske regering ved I. Kalniņš og A. Nikolajeva, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved A. Sauka og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: lettisk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s.1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 129, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2006/138/EF af 19. december 2006 (EUT L 384, s. 92, herefter »momsdirektivet«), og proportionalitetsprincippet.
- 2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Ainārs Rēdlihs og Valsts ieņēmumu dienests (den lettiske skatteforvaltning, herefter »VID«) vedrørende førstnævntes manglende registrering i registret over merværdiafgiftspligtige personer (merværdiafgift, herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivet har i overensstemmelse med direktivets artikel 411 og 413 fra og med den 1. januar 2007 ophævet og erstattet EU-lovgivningen på momsområdet, navnlig sjette direktiv. Ifølge første og tredje betragtning til momsdirektivet var denne omarbejdning af sjette direktiv nødvendig med henblik på at præsentere bestemmelserne på området for harmonisering af medlemsstaternes momslovgivninger på en klar og rationel måde i en struktur og affattelse, der er tillempt på en måde, så det i princippet er uden materielle ændringer.
- 4 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), som i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 2, nr. 1), »[er] levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, [momspligtig]«.
- 5 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvis ordlyd i det væsentlige svarer til ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«
- 6 Momsdirektivets 213, stk. 1, som i det væsentlige gentager ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 1, som affattet ved direktivets artikel 28h, stk. 1, foreskriver bl.a., at »[e]nhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig«.
- 7 I henhold til den eneste artikel i Rådets beslutning 2006/42/EF af 24. januar 2006 om bemyndigelse af Letland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i sjette direktiv 77/388 (EUT L 25, s. 31), er denne medlemsstat bemyndiget til fortsat at udpege modtageren som den momspligtige ved transaktioner med tømmer fra den 1. maj 2005 til den 31. december 2009. Rådets gennemførelsesafgørelse af 7. december 2009 (EUT L 347, s. 30) bemyndigede Letland til uanset momsdirektivets artikel 193 fortsat at udpege modtageren som den person, der er betalingspligtig for moms ved transaktioner med tømmer indtil den 31. december 2012.

Lettisk ret

8 De relevante bestemmelser i national ret i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, forefindes i om moms (Latvijas Vēstnesis nr. 49 af 30.3.1995).

9 Denne lovs artikel 1, stk. 6, bestemmer følgende:

»Ved økonomisk virksomhed forstås enhver virksomhed, der udøves systematisk og mod ydelse af vederlag, som ikke er løn eller andet vederlag betalt af en arbejdsgiver til en arbejdstager, som skal pålægges obligatoriske socialsikringsbidrag og indkomstskat for hjemmehørende personer.«

10 Lovens artikel 3, stk. 3 og 5, bestemmer:

»3. Fysiske og juridiske personer og grupper af sådanne personer, der er forbundet ved kontrakt eller aftale, eller deres repræsentanter, skal registreres i registret over [moms]pligtige personer, som føres af [VID].

[...]

5. Hvis den samlede værdi af en fysisk eller juridisk persons momspligtige salg af goder og tjenesteydelser ikke når op på eller overstiger 10 000 LVL i løbet af de 12 foregående måneder, har denne gruppe eller dens medlemmer ret til ikke at være opført i det af VID førte register over afgiftspligtige personer. Denne bestemmelse finder ligeledes anvendelse på institutioner, som er finansieret via statsbudgettet. En person, som gør brug af denne ret, er forpligtet til at lade sig registrere i registret inden for 30 dage efter, at det nævnte beløb er nået eller oversteget.«

11 Lovens artikel 13.² foreskriver:

»1. Med hensyn til de i stk. 2 omhandlede leveringer af træ gælder, at hvis leverandøren og køberen er registreret ved VID som [moms]pligtige personer, betaler køberen momsen i henhold til de nærmere bestemmelser, som fastsættes af ministerkabinetet, og under overholdelse af de følgende betingelser:

- 1) Den forretningsmæssige forbindelse mellem leverandøren og køberen af træet udmøntes i en faktura, der følger et standardiseret format – fakturaen for overdragelse af træ – idet de nærmere bestemmelser for anvendelse, fremsættelse og betaling heraf fastsættes af ministerkabinetet.
- 2) Den afgiftspligtige person fradrager i den skyldige afgift som indgående moms vedrørende det købte træ kun det på overdragelsesfakturaen anførte beløb, hvis den samlede mængde træ købt i løbet af det omhandlede afgiftsår anvendes ved udøvelsen af afgiftspligtige aktiviteter. I så tilfælde er [momsen] ikke skyldig af det købte træ [...]

12 Lovens artikel 35, stk. 3, bestemmer:

»Hvis en person ikke har ladet sig registrere i VID's register over momspligtige personer i henhold til denne lovs artikel 3, men udfører momspligtige transaktioner, er denne person pligtig at betale moms fra den dato, hvor den pågældende skulle have ladet sig registrere i henhold til denne lovs bestemmelser, uden at have ret til fradrag for indgående moms. Hvis personen udfører momspligtige leveringer af træ, skal den pågældende pålægges en bøde, der udgør 18% af værdien af det leverede træ, fra den dato, hvor den pågældende skulle have ladet sig registrere.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 13 Ved en af VID gennemført kontrol blev det konstateret, at sagsøgeren i hovedsagen havde foretaget 12 leveringer af træ i april 2005 og 25 transaktioner af samme type i løbet af perioden fra maj 2005 til december 2006. Det blev ligeledes konstateret, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde ladet sig registrere i registret over momspligtige personer og ikke havde selvangivet økonomisk virksomhed ved VID.
- 14 Ved afgørelse af 21. juni 2007 straffede VID bl.a. den manglende registrering og pålagde i henhold til momslovens artikel 35, stk. 3, Ainārs Rēdlihs en bøde på 11 363,20 LVL, svarende til 18% af værdien af de omhandlede leverancer, hvilket svarede til den momssats, der fandt anvendelse på perioden.
- 15 Ainārs Rēdlihs anlagde herefter sag med påstand om annullation af denne afgørelse. Han har gjort gældende, at leverancerne af træ ikke bør anses for at være økonomisk virksomhed, idet de hverken var systematiske eller udført selvstændigt. Leverancerne havde karakter af undtagelser, idet de ikke blev foretaget med vinding for øje, men for at afhjælpe skader forårsaget af en storm, hvilket udgør et tilfælde af force majeure. Han har ligeledes fremhævet, at en rapport fra skovtjenesten godtgør, at denne skov var ung, og at dens træer derfor ikke burde fældes. Derudover var det ikke muligt på en gang at sælge alle de træer, som var blevet fældet efter denne storm.
- 16 Subsidiært har han gjort gældende, at han havde erhvervet den omhandlede skov til personlig brug, og at afståelsen af det i denne skov fældede træ derfor ikke var momspligtig.
- 17 Sagsøgeren i hovedsagen har derudover fastholdt, at beløbet for den bøde, som han er blevet pålagt, er uforholdsmæssigt, idet det – selv hvis det antages, at de omhandlede leverancer udgjorde en økonomisk virksomhed – er køberen og ikke sælgeren, som er betalingspligtig for momsen i henhold til momslovens artikel 13.²
- 18 VID blev frifundet i disse søgsmål først af Administratīvā rajona tiesa (den lokale forvaltningsret) og dernæst af Administratīvā apgabaltiesa (den regionale forvaltningsdomstol). De retter, hvor disse søgsmål blev anlagt, har anført, at i henhold til momslovens artikel 1, stk. 6, anses enhver virksomhed, der udøves systematisk og mod ydelse af vederlag, for »økonomisk virksomhed«. De konkluderede, at de omhandlede leveringer skulle anses for at være udført i forbindelse med en økonomisk virksomhed, idet de blev foretaget med gevinst for øje i sagsøgeren i hovedsagens navn og for dennes regning, idet de blev gentaget i løbet af perioden fra april 2005 til december 2006, og idet de ikke havde karakter af undtagelser. Det blev ligeledes fundet, at den omstændighed, at træet blev solgt for at afhjælpe skader forårsaget af en storm, var uden betydning. Med hensyn til bøden fandt disse retsinstanser, at der ikke forelå et retligt grundlag for dens nedsættelse.
- 19 Sagsøgeren i hovedsagen indgav kassationsanke mod den af Administratīvā apgabaltiesa afsagte dom.
- 20 Augstākās tiesas Senāts har under disse omstændigheder udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er en fysisk person, der har erhvervet goder (en skov) til personlig brug, og som foretager levering af goder for at afhjælpe følgerne af et tilfælde af force majeure (eksempelvis en storm), en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv [2006/112] og i [sjette direktivs] artikel 4, stk. 1 og 2, der er forpligtet til at betale [moms]? Med andre ord: Er en sådan levering af goder økonomisk virksomhed som omhandlet i de nævnte EU-retlige bestemmelser?

- 2) Er en lovgivning, hvorefter en person, der har undladt at lade sig registrere i registret over [moms]pligtige personer, kan pålægges en bøde, der svarer til det afgiftsbeløb, som normalt skulle betales af værdien af de leverede goder, selv om denne person ikke skulle have betalt afgiften, hvis denne havde ladet sig registrere i nævnte register, i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 21 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, skal fortolkes således, at leverancer af træ foretaget af en fysisk person med det formål at afhjælpe følgerne af et tilfælde af force majeure er en »økonomisk virksomhed« som omhandlet i disse bestemmelser.
- 22 Som det fremgår af det første præjudicielle spørgsmåls ordlyd, vedrører dette fortolkningen af de relevante bestemmelser i såvel sjette direktiv som momsdirektivet. Der er imidlertid med henblik på at besvare de stillede spørgsmål ingen anledning til at sondre mellem bestemmelserne i disse to direktiver, idet de må anses for at have et i det væsentlige ens indhold i forbindelse med den fortolkning, Domstolen er blevet anmodet om i den foreliggende sag
- 23 Affattelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, er således som anført i denne doms præmis 3 og 5 i det væsentlige identisk med affattelsen af momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Desuden fremgår det af første og tredje betragtning til momsdirektivet, at dette i princippet ikke tilsigter at indføre materielle ændringer i forhold til bestemmelserne i sjette direktiv.
- 24 Med hensyn til sagens substans bemærkes det indledningsvis, at momsens i henhold til momsdirektivet ligesom i henhold til sjette direktiv har et meget vidt anvendelsesområde, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 2 om momspligtige transaktioner ud over indførsel af goder omfatter levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (jf. dom af 10.6.2010, sag C-86/09, Future Health Technologies, Sml. I, s. 5215, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.
- 26 Det bemærkes for det første, at eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. direktivets artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer i henhold til momsdirektivets artikel 10 ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår samt arbejdsgiverens ansvar.
- 27 Dette er imidlertid ikke tilfældet i hovedsagen, idet de omhandlede leverancer er blevet foretaget i sagsøgerens i hovedsagens navn og for dennes regning. Det må ligeledes konstateres, at i modsætning til, hvad sagsøgeren har gjort gældende ved de nationale retsinstanser, for hvilke tvisten er blevet indbragt, betyder den omstændighed, at de omhandlede leverancer er foretaget med det formål at afhjælpe følgerne af et angiveligt tilfælde af force majeure, på ingen måde, at disse leverancer ikke er foretaget selvstændigt.

- 28 Hvad for det andet angår begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, fremgår det af fast retspraksis, at dette begreb har en objektiv karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 47 og 48 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Som følge deraf er den omstændighed, at leverancer som de i hovedsagen omhandlede er blevet foretaget for at afhjælpe følgerne af et tilfælde af force majeure, idet den er forbundet med de foretagne transaktioners formål, uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt disse leverancer skal karakteriseres som »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.
- 30 Begrebet økonomisk virksomhed er defineret i denne bestemmelses andet afsnit, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som »økonomisk virksomhed« anses bl.a. udnyttelsen af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.
- 31 Det bemærkes i den henseende, at salg af afkastet af et materielt gode såsom salg af træ fra en privat skov skal anses for en »udnyttelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.
- 32 Det følger heraf, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal karakteriseres som »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, når de iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (jf. analogt dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 22).
- 33 Spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede virksomhed, nemlig udnyttelsen af en privat skov, tilsigter en opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode (i denne retning Enkler-dommen, præmis 24 og 26).
- 34 Dette kriterium skal således lægges til grund ved afgørelsen af, om en privatperson har udnyttet et gode på en sådan måde, at hans virksomhed skal anses for »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivet. Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er i almindelighed tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Såfremt et gode på grund af sin karakter derimod kan anvendes såvel til erhvervsmæssig som privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse ved afgørelsen af, om det anvendes med henblik på opnåelse af indtægter, der faktisk er af en vis varig karakter (Enkler-dommen, præmis 27).
- 35 I sidstnævnte tilfælde kan en sammenligning mellem på den ene side de omstændigheder, hvorunder den pågældende faktisk udnytter godet, og på den anden side de omstændigheder, hvorunder en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøves, være en mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter (Enkler-dommen, præmis 28).
- 36 Når den berørte således aktivt tager skridt til skovforvaltning gennem mobilisering af tilsvarende midler, som dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, må den i hovedsagen omhandlede virksomhed karakteriseres som »økonomisk virksomhed« som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 15.9.2011, forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby m.fl., Sml. I, s. 8461, præmis 39).

- 37 I øvrigt kan den omstændighed, at de omhandlede leverancer af træ blev foretaget for at afhjælpe følgerne af et tilfælde af force majeure, ikke i sig selv føre til den konklusion, at disse leverancer blev foretaget lejlighedsvis og ikke »med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Det bemærkes i den henseende, at sådanne leverancer kan være omfattet af en vedvarende udnyttelse af et materielt gode. Således kan det være tilfældet, at et materielt godes afkast, såsom træ fra en skov, i kraft af selve godets art, og afhængig af dets kendetegn og særligt dets alder, ikke er egnet til en umiddelbar økonomisk udnyttelse, idet en vis tidsperiode objektivt set kan være nødvendig, før dette afkast kan udnyttes økonomisk. Dette betyder imidlertid ikke, at leverancer af træ, der finder sted i mellemtiden efter et angiveligt tilfælde af force majeure, ikke udgør en udnyttelse af et materielt gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.
- 38 Endvidere bemærkes, at uanset at det ikke på grundlag af kriterier vedrørende resultatet af den pågældende virksomhed i sig selv kan afgøres, om virksomheden udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, er den periode, hvor de i hovedsagen omhandlede leverancer er blevet foretaget, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse, momenter, der – idet de udgør en del af samtlige konkrete omstændigheder – sammen med andre omstændigheder kan tages i betragtning ved vurderingen (Enkler-dommen, præmis 29).
- 39 Det må i øvrigt præciseres, at den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen har erhvervet det omhandlede materielle gode til personligt brug, således som ordlyden af det første præjudicielle spørgsmål lader formode, ikke er til hinder for, at dette gode efterfølgende anvendes til udøvelse af en »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Spørgsmålet om, hvorvidt en privatperson i en given sag har erhvervet et gode til brug ved dennes økonomiske virksomhed eller til personligt brug, opstår, når denne privatperson kræver ret til at fradrage den indgående moms, der er erlagt ved erhvervelsen af dette gode (jf. analogt dom af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 29). Et sådant spørgsmål opstår imidlertid ikke i hovedsagen.
- 40 På baggrund af det foregående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at leverancer af træ foretaget af en fysisk person med det formål at afhjælpe følgerne af et tilfælde af force majeure er en udnyttelse af et materielt gode, som skal karakteriseres som »økonomisk virksomhed« i denne bestemmelses forstand, når disse leverancer foretages med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det tilkommer den nationale ret at vurdere samtlige faktiske omstændigheder i sagen ved afgørelsen af, om udnyttelsen af et materielt gode, såsom en skov, udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Det andet spørgsmål

- 41 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at en national retsforordning, som tillader, at en privatperson, der har undladt at opfylde sin forpligtelse til at lade sig registrere i registret over momspligtige personer, pålægges en bøde, der er fastsat ved anvendelse af den normale sats for momsen på værdien af de goder, der er blevet leveret, selv om denne privatperson ikke er betalingspligtig for denne afgift, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.
- 42 I henhold til momsdirektivets artikel 213, stk. 1, er enhver afgiftspligtig person forpligtet til at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin afgiftspligtige virksomhed.
- 43 En national foranstaltning som den i momslovens artikel 3, stk. 3 og 5, foreskrevne, ifølge hvilken de afgiftspligtige personer, som har foretaget transaktioner, hvis samlede værdi for momspligtigt salg af goder og levering af tjenesteydelser har oversteg 10 000 LVL i løbet af de 12 foregående måneder, er

forpligtede til at lade sig indskrive i registret over momspligtige personer, gennemfører på konkret vis de forpligtelser, som påhviler de afgiftspligtige personer i henhold til momsdirektivets artikel 213, stk. 1.

- 44 Direktivet foreskriver ikke udtrykkeligt et sanktionssystem i tilfælde af overtrædelser af de i direktivets artikel 213, stk. 1, omhandlede forpligtelser. Det fremgår af fast retspraksis, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af sanktioner på skatteområdet, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (dom af 21.9.1989, sag 68/88, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 2965, præmis 23, af 16.12.1992, sag C-210/91, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6735, præmis 19, og af 26.10.1995, sag C-36/94, Siesse, Sml. I, s. 3573, præmis 21).
- 45 Medlemsstaterne kan således retmæssigt foreskrive passende sanktioner i deres respektive nationale lovgivninger, som tilsigter at straffe manglende overholdelse af forpligtelsen til at lade sig registrere i registret over momspligtige personer, for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig.
- 46 Sådanne sanktioner må imidlertid ikke gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. i denne retning dom af 8.5.2008, forenede sager C-95/07 og C-96/07, Ecotrade, Sml. I, s. 3457, præmis 65-67, og af 12.7.2012, sag C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, præmis 67).
- 47 Ved bedømmelsen af, om den omhandlede sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning.
- 48 Hvad for det første angår karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, bemærkes det, at sanktionen kun har til formål at straffe den manglende overholdelse af forpligtelsen til at lade sig registrere i registret over momspligtige personer. Domstolen har i denne henseende haft lejlighed til at præcisere, at de forpligtelser, som er foreskrevet i momsdirektivets artikel 213, og som den afgiftspligtige persons forpligtelse til at anmelde påbegyndelsen af sin virksomhed som afgiftspligtig er en del af, kun er et formkrav, der opfylder en kontrolfunktion (jf. i denne retning dom af 21.10.2010, sag C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Sml. I, s. 10385, præmis 50).
- 49 Den omhandlede sanktion har således ikke til formål at sikre momsopkrævningen ved den afgiftspligtige person. De kompetente myndigheder kan således foretage en sådan opkrævning uafhængigt af pålæggelsen af en sanktion for manglende registrering.
- 50 Hvad for det andet angår fremgangsmåden ved fastsættelsen af beløbet for den omhandlede sanktion bemærkes det, at beløbet udgør en fast procentsats, hvis størrelse er den samme som den skyldige afgift på de foretagne leverancer, selv om formålet med sanktionen ikke er at opkræve momsen, som det fremgår af denne doms foregående præmis.
- 51 Det bemærkes derudover, at den lettiske lovgiver, således som det fremgår af den lettiske regerings skriftlige bemærkninger, har vedtaget nye bestemmelser, som anvender graduerede sanktioner for manglende registrering.
- 52 Det er i det foreliggende tilfælde ikke udelukket, at fremgangsmåden ved fastsættelsen af sanktionens beløb kunne gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå de i denne doms præmis 45 anførte mål.
- 53 Derfor kan en sådan sanktion være uforholdsmæssig.

- 54 Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om sanktionens beløb går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og at undgå svig, henset til sagens omstændigheder og særlig det faktisk pålagte beløb og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den anvendelige lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, som er blevet pålagt sanktioner for manglende registrering.
- 55 Det andet spørgsmål skal således besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at det ikke kan udelukkes, at en national retsforordning, som tillader, at en privatperson, der har undladt at opfylde sin forpligtelse til at lade sig registrere i registret over momspligtige personer, og som ikke er betalingspligtig for denne afgift, pålægges en bøde, der er fastsat ved anvendelse af den normale sats for momsen på værdien af de goder, som er blevet leveret, er i strid med proportionalitetsprincippet. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om sanktionens beløb går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at undgå svig, henset til sagens omstændigheder og særlig det faktisk pålagte beløb og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den anvendelige lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, som er blevet pålagt sanktioner for manglende registrering.

Om begrænsningen af de tidsmæssige virkninger af Domstolens svar

- 56 Den lettiske regering har i sit skriftlige indlæg anmodet Domstolen om at begrænse denne doms tidsmæssige virkninger, såfremt Domstolen skulle fastslå, at leverancer af træ som dem, der er genstand for det første præjudicielle spørgsmål, ikke udgør en økonomisk aktivitet som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, eller at en national retsforordning som den, der er genstand for det andet præjudicielle spørgsmål, tilsidesætter proportionalitetsprincippet.
- 57 Henset til det svar, der er givet på det første spørgsmål, er det uforholdsmæssigt at besvare den lettiske regerings anmodning om at begrænse de tidsmæssige virkninger af Domstolens besvarelse af dette spørgsmål.
- 58 Med hensyn til begrænsningen af de tidsmæssige virkninger af Domstolens besvarelse af det andet spørgsmål har den lettiske regering til støtte for sin anmodning gjort gældende, at den har handlet i god tro, og at en sådan dom fra Domstolen ville have negative konsekvenser for de offentlige finanser, idet de bøder, som de kompetente myndigheder har pålagt i løbet af perioden 2004-2008, beløber sig til 900 000 LVL.
- 59 Det bemærkes, at Domstolen kun undtagelsesvis i henhold til et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er sikret i Den Europæiske Unions retsorden, vil finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig en således fortolket bestemmelse eller et sådant princip med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser (jf. bl.a. dom af 10.1.2006, sag C-402/03, Skov og Bilka, Sml. I, s. 199, præmis 51, af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzeziński, Sml. I, s. 513, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis, og af 3.6.2010, sag C-2/09, Kalinchev, Sml. I, s. 4939, præmis 50).
- 60 Domstolen har nærmere bestemt kun truffet en sådan bestemmelse under ganske bestemte omstændigheder, hvor der ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforordninger, som blev anset for at være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med EU-retten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de EU-retlige bestemmelser eller princippers rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Europa-Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd (jf. bl.a. dom af 27.4.2006, sag C-423/04, Richards, Sml. I, s. 3585, præmis 42, samt Brzeziński-dommen, præmis 57, og Kalinchev-dommen, præmis 51).

- 61 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at de økonomiske følger, som en præjudiciel afgørelse kan få for en medlemsstat, ikke i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger (dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 52, og af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 68, samt Brzeziński-dommen, præmis 58, og Kalinchev-dommen, præmis 52).
- 62 Det bemærkes i denne henseende, at det samlede beløb for de bøder, som de nationale kompetente myndigheder har pålagt i løbet af perioden 2004-2008, som den lettiske regering har fremlagt, ikke giver mulighed for at bedømme, om dette beløb står i forhold til de bøder, som er genstand for det andet præjudicielle spørgsmål. Derudover er den andel af dette beløb, som kunne give anledning til tilbagebetaling, heller ikke blevet meddelt Domstolen. Det må i denne henseende præciseres, at det – som det fremgår af den konklusion, som Domstolen er nået frem til ved undersøgelsen af det andet præjudicielle spørgsmål – kun er de beløb, der overstiger det, som er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, som kan kræves tilbagebetalt.
- 63 Følgelig må det fastslås, at der ikke foreligger nogen risiko for alvorlige økonomiske følger som omhandlet i den i denne doms præmis 60 nævnte retspraksis, der kan berettige en begrænsning af denne doms tidsmæssige retsvirkninger.
- 64 Under disse omstændigheder er det uforholdt at efterprøve, hvorvidt kriteriet om, at de berørte parter skal være i god tro, er opfyldt.
- 65 Det følger af det ovenstående, at der ikke er grundlag for at begrænse denne doms tidsmæssige virkninger.

Sagens omkostninger

- 66 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2006/138/EF af 19. december 2006, skal fortolkes således, at leverancer af træ foretaget af en fysisk person med det formål at afhjælpe følgerne af et tilfælde af force majeure er en udnyttelse af et materielt gode, som skal karakteriseres som »økonomisk virksomhed« i denne bestemmelses forstand, når disse leverancer foretages med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det tilkommer den nationale ret at vurdere samtlige faktiske omstændigheder i sagen ved afgørelsen af, om udnyttelsen af et materielt gode, såsom en skov, udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.**
- 2) **EU-retten skal fortolkes således, at det ikke kan udelukkes, at en national retsforordning, som tillader, at en privatperson, der har undladt at opfylde sin forpligtelse til at lade sig registrere i registret over merværdiafgiftspligtige personer, og som ikke er betalingspligtig for denne afgift, pålægges en bøde, der er fastsat ved anvendelse af den normale sats for merværdiafgiften på værdien af de goder, som er blevet leveret, er i strid med proportionalitetsprincippet. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om sanktionens beløb går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af merværdiafgiften og at undgå svig, henset til sagens omstændigheder og**

særlig det faktisk pålagte beløb og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den anvendelige lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, som er blevet pålagt sanktioner for manglende registrering.

Underskrifter