



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 19 juli 2012\*

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Direktiv 2006/112/EG — Begreppet ’ekonomisk verksamhet’ — Leverans av timmer för att avhjälpa skador som uppkommit genom en storm — Förfarande för omvänd betalningsskyldighet — Underlåtenhet att registrera sig som beskattningsbar person — Böter — Proportionalitetsprincipen”

I mål C-263/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākās tiesas Senāts (Lettland) genom beslut av den 13 maj 2011, som inkom till domstolen den 26 maj 2011, i målet

**Ainārs Rēdlihs**

mot

**Valsts ieņēmumu dienests,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 mars 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Valsts ieņēmumu dienests, genom N. Jezdakova, generäldirektore,
- Lettlands regering, genom I. Kalniņš och A. Nikolajeva, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Sauka och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

\* Rättegångsspråk: lettiska.

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 129) (nedan kallat sjätte direktivet), av artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006 (EUT L 384, s. 92) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och av proportionalitetsprincipen.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ainārs Rēdlihs och Valsts ieņēmumu dienests (den lettiska skattemyndigheten) (nedan kallad VID). Målet rör den omständigheten att Ainārs Rēdlihs inte var registrerad till mervärdesskatt.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätten*

- 3 Mervärdesskattedirektivet har, i enlighet med artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet. Enligt skälen 1 och 3 i mervärdesskattedirektivet var det nödvändigt att omarbete sjätte direktivet i syfte att presentera bestämmelserna om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatt på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse, utan att detta, i princip, skulle leda till några materiella ändringar.
- 4 Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, som i stort sett är identisk med artikel 2.1 i sjätte direktivet, är "[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap [föremål för mervärdesskatt]".
- 5 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, som i huvudsak har en liknande lydelse som den i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet, föreskrivs följande:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

- 6 I artikel 213.1 i mervärdesskattedirektivet, som liknar artikel 22.1 i sjätte direktivet, i sin lydelse enligt artikel 28h.1 i samma direktiv, föreskrivs bland annat att "[v] varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör".
- 7 Enligt den enda artikeln i rådets beslut 2006/42/EG av den 24 januari 2006 om bemyndigande för Lettland att förlänga tillämpningen av en åtgärd som avviker från artikel 21 i sjätte direktivet 77/388 (EUT L 25, s. 31), bemyndigades denna medlemsstat att fortsätta ange mottagaren såsom betalningsskyldig för mervärdesskatt i samband med timmertransaktioner från och med den 1 maj 2005 till och med den 31 december 2009. Genom rådets genomförandebeslut av den

7 december 2009 (EUT L 347, s. 30) bemyndigades Lettland, genom avvikelse från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet att fortsätta ange mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatt i fråga om timmertransaktioner till och med den 31 december 2012.

### *Lettisk rätt*

8 De relevanta bestämmelserna i nationell rätt, i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, återfinns i lagen om mervärdesskatt (Latvijas Vēstnesis nr 49 av den 30 mars 1995).

9 Artikel 1.6 i denna lag har följande lydelse:

”Med ekonomisk verksamhet avses systematisk verksamhet som bedrivs mot vederlag som inte består i betalning från arbetsgivaren till arbetstagaren av lön eller annan ersättning på grundval av vilka obligatoriska avgifter till det sociala trygghetssystemet eller skatt på inkomst beräknas.”

10 I artikel 3.3 och 3.5 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”3. Fysiska eller juridiska personer och grupper av sådana personer som är förenade genom ett avtal eller en överenskommelse, eller deras representanter, ska registreras till mervärdesskatt hos [VID].

...

5. [O]m det sammanlagda värdet av försäljning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster som en fysisk eller juridisk person genomfört under de tolv närmast föregående månaderna inte uppgår till eller överstiger 10 000 LVL behöver dessa personer, denna grupp eller dess medlemmar inte registrera sig som beskattningsbara personer hos VID. Denna bestämmelse är tillämplig även på institutioner som finansieras genom statsbudgeten. Personer som utnyttjar denna möjlighet är skyldiga att, inom 30 dagar från och med den dag som ovannämnda belopp uppnåtts eller överskridits, registrera sig.”

11 I artikel 13.<sup>2</sup> i denna lag föreskrivs följande:

”1. När det gäller timmerleveranser enligt punkt 2 ska köparen, om leverantören och köparen är registrerade till mervärdesskatt hos VID, betala denna skatt enligt det förfarande som fastställts av regeringen och med iakttagande av följande villkor:

- 1) affärsförbindelsen mellan leverantören och köparen av timmer ska ta sig uttryck i ett bokföringsunderlag som upprättas enligt en harmoniserad modell – transportfaktura för timmer – för vilken villkoren för användning, överlämnande och betalning fastställs av regeringen;
- 2) den beskattningsbara personen ska från det skattebelopp som ska erläggas, avseende ingående mervärdesskatt för köpt timmer, endast dra av det belopp som anges på transportfakturan, om allt timmer som köpts under den berörda beskattningsperioden var avsett att användas i dennes skattepliktiga verksamhet. I detta fall är inte det köpta timret mervärdesskattepliktigt ...”

12 I artikel 35.3 i denna lag föreskrivs följande:

”Om en person inte har registrerat sig till mervärdesskatt hos VID i enlighet med artikel 3 i denna lag men genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner är denna person, från och med den dag då personen borde ha registrerat sig, skyldig att betala skatten utan att ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Om en person genomför mervärdesskattepliktiga timmertransaktioner ska böter motsvarande 18 procent av det levererade timrets värde påföras från och med den dag då personen borde ha registrerat sig.”

### Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 13 Vid en kontroll som genomfördes av VID konstaterades att Ainārs Rēdlihs hade utfört 12 leveranser av timmer i april 2005 och 25 transaktioner av samma typ under en period från maj 2005 till december 2006. Det konstaterades också att Ainārs Rēdlihs inte hade registrerat sig till mervärdesskatt och inte hade uppgett någon ekonomisk verksamhet till VID.
- 14 VID beslutade den 21 juni 2007 att som sanktion för Ainārs Rēdlihs underlåtenhet att registrera sig, med tillämpning av artikel 35.3 i mervärdesskattelagen, påföra honom böter med 11 363,20 LVL, det vill säga 18 procent av det levererade timrets värde, vilket motsvarade mervärdesskattesatsen vid den tidpunkten.
- 15 Ainārs Rēdlihs väckte talan om ogiltigförklaring av detta beslut. Han gjorde gällande att leveranserna av timmer som han utfört inte kunde anses vara en ekonomisk verksamhet, eftersom leveranserna varken var systematiska eller utfördes självständigt. Leveranserna var av undantagskaraktär, eftersom de inte utfördes med vinstsyfte, utan för att avhjälpa skador som orsakats av en storm, vilket utgör ett fall av force majeure. Ainārs Rēdlihs påpekade också att det i en rapport från skogsförvaltningen intygas att denna skog var ung och att träden i den följaktligen inte skulle fällas. Dessutom skulle det ha varit omöjligt att vid ett enda tillfälle sälja alla träd som fällts till följd av stormen.
- 16 I andra hand gjorde Ainārs Rēdlihs gällande att han hade förvärvat skogen i fråga för eget bruk, och att överlåtelsen av timmer från denna skog följaktligen inte var mervärdesskattepliktig.
- 17 Ainārs Rēdlihs gjorde dessutom gällande att bötesbeloppet som han ålagts var oproportionerligt, eftersom det – även om det antogs att leveranserna utgör en ekonomisk verksamhet – är köparen och inte leverantören som är skyldig att erlagga mervärdesskatt med tillämpning av artikel 13.<sup>2</sup> i mervärdesskattelagen.
- 18 Beslutet fastställdes av Administratīvā rajona tiesa (lokal förvaltningsdomstol) och senare även av Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol). Dessa domstolar påpekade att det följer av artikel 1.6 i mervärdesskattelagen att "ekonomisk verksamhet" avser all självständig och systematisk verksamhet som bedrivs mot vederlag. Domstolarna gjorde bedömningen att de aktuella leveranserna skulle anses utförda inom ramen för en ekonomisk verksamhet, eftersom de genomförts av klaganden i vinstsyfte och i eget namn och för egen räkning vid flera tillfällen under perioden april 2005–december 2006 och inte var av undantagskaraktär. Domstolarna gjorde vidare bedömningen att det saknade betydelse att timret såldes för att avhjälpa skadorna från stormen. Slutligen gjordes bedömningen att det saknades rättslig grund för att sätta ned bötesbeloppet.
- 19 Ainārs Rēdlihs överklagade Administratīvā apgabaltiesas dom.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Augstākās tiesas Senāts att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
  - "1) Är en fysisk person, som har förvärvat tillgångar (en skog) för eget bruk och som genomför en varuleverans för att lindra konsekvenserna av en force majeure-händelse (till exempel en storm), beskattningsbar i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv [2006/112] samt i artikel 4.1 och 4.2 i [sjätte direktivet], och därmed skyldig att betala mervärdesskatt? Med andra ord, utgör en sådan varuleverans ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda bestämmelser i unionsrätten?
  - 2) Är en bestämmelse enligt vilken den som inte har registrerat sig till mervärdesskatt kan åläggas böter uppgående till det skattebelopp som normalt ska betalas för värdet på de levererade varorna – medan personen i fråga inte hade varit betalningsskyldig även om vederbörande hade registrerat sig – förenlig med proportionalitetsprincipen?"

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

- 21 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet samt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att leveranser av timmer som utförs av en fysisk person för att lindra konsekvenserna av en force majeure-händelse ska anses ha utförts inom ramen för en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i dessa bestämmelser.
- 22 Såsom framgår av lydelsen av den första tolkningsfrågan, avser denna en tolkning av de relevanta bestämmelserna i både sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet. När frågorna besvaras ska det dock inte göras någon åtskillnad mellan bestämmelserna i dessa direktiv, eftersom de måste anses ha ett i allt väsentligt identiskt innehåll med avseende på den tolkning som domstolen kommer att göra inom ramen för förevarande mål.
- 23 Såsom framgår av punkterna 3 och 5 i denna dom har nämligen artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet en i huvudsak identisk lydelse som den i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Dessutom framgår det av skälen 1 och 3 i mervärdesskattedirektivet att direktivet i princip inte syftar till att införa några materiella ändringar av bestämmelserna i sjätte direktivet.
- 24 I sak erinrar domstolen inledningsvis om att mervärdesskattedirektivet, liksom sjätte direktivet, fastställer ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser beskattningsbara transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (se dom av den 10 juni 2010 i mål C-86/09, Future Health Technologies, REU 2010, s. I-5215, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 25 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med "beskattningsbar person" den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.
- 26 Domstolen påpekar för det första att artikel 10 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att villkoret i artikel 9.1 i direktivet att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt utesluter anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.
- 27 Detta är emellertid inte fallet i målet vid den nationella domstolen, eftersom leveranserna i fråga har utförts i Ainärs Rēdlihs namn och för hans räkning. Det kan också konstateras, i motsats till vad Ainärs Rēdlihs har gjort gällande vid de nationella domstolarna, att den omständigheten att leveranserna i fråga utfördes för att lindra konsekvenserna av ett påstått fall av force majeure inte på något sätt innebär att leveranserna inte har utförts självständigt.
- 28 När det för det andra gäller begreppet "ekonomisk verksamhet", i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, framgår det av fast rättspraxis att begreppet har en objektiv karaktär i den betydelsen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield, REG 2006, s. I-1751, punkterna 47 och 48 och där angiven rättspraxis).



- 29 Den omständigheten att leveranser, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, har utförts för att lindra konsekvenserna av ett fall av force majeure saknar följaktligen betydelse för frågan huruvida dessa leveranser ska anses utgöra "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom denna omständighet hänför sig till syftet med de utförda transaktionerna.
- 30 Med begreppet "ekonomisk verksamhet" avses enligt artikel 9.1 andra stycket varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som "ekonomisk verksamhet".
- 31 I detta hänseende påpekar domstolen att försäljning av frukterna av en materiell tillgång, såsom försäljning av timmer från en privat skog, måste anses vara ett "utnyttjande" av denna tillgång i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 32 Av detta följer att sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska anses utgöra "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet när de utförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter (se, analogt, dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 22).
- 33 Frågan huruvida verksamheten i fråga, det vill säga utnyttjandet av en privat skog, avser att fortlöpande vinna intäkter är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av tillgång som det är fråga om (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Enkler, punkterna 24 och 26).
- 34 Detta kriterium ska nämligen göra det möjligt att avgöra om en enskild har använt en tillgång på ett sätt som medför att hans verksamhet ska anses som en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång emellertid på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, finns det anledning att utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöra om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter (domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 27).
- 35 I det senare fallet kan jämförelsen mellan, å ena sidan, hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas vara en metod som gör det möjligt att bedöma om den berörda verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter (domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 28).
- 36 Då den berörda parten vidtar aktiva skogsförvaltningsåtgärder genom att använda medel som liknar dem som används av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, ska sålunda den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen anses utgöra "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2001 i de förenade målen C-180/10 och C-181/10, Słaby m.fl., REU 2011, s. I-8461, punkt 39).
- 37 Inte heller kan den omständigheten att timmerleveranserna i fråga utfördes för att lindra konsekvenserna av ett fall av force majeure i sig leda till slutsatsen att leveranserna utfördes tillfälligt och inte "i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav" i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. I detta hänseende påpekar domstolen att sådana leveranser kan omfattas av ett fortlöpande utnyttjande av en materiell tillgång. Frukterna av en materiell tillgång, såsom timmer från en skog, lämpar sig nämligen på grund av sin natur och sina egenskaper, däribland sin ålder, inte alltid för omedelbart ekonomiskt utnyttjande, eftersom det kan vara objektivt nödvändigt att vänta en

viss tid innan de kan utnyttjas ekonomiskt. Emellertid innebär inte detta att leveranser av timmer som skett under tiden, till följd av ett påstått fall av force majeure, inte omfattas av ett utnyttjande av en materiell tillgång ”i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav”, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

- 38 Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den period under vilken leveranserna utförs, antalet kunder och intäkternas storlek, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, beaktas vid denna bedömning (domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 29).
- 39 För övrigt bör det påpekas att den omständigheten att Ainārs Rēdlihs förvärvat den materiella tillgången i fråga för eget bruk, såsom lydelsen av den första tolkningsfrågan antyder, inte utgör hinder för att tillgången därefter används i en ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Frågan huruvida en enskild, i ett visst fall, har förvärvat en tillgång för sin ekonomiska verksamhet eller för eget bruk är av betydelse när den enskilde ansöker om rätt att dra av ingående mervärdesskatt för denna tillgång (se, analogt, dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, REG 2001, s. I-1831, punkt 29). En sådan fråga är emellertid inte aktuell i målet vid den nationella domstolen.
- 40 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att leveranser av timmer som utförs av en fysisk person för att lindra konsekvenserna av en force majeure-händelse ska anses ha utförts inom ramen för utnyttjandet av en materiell tillgång som måste anses utgöra en ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i denna bestämmelse, när leveranserna utförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma samtliga omständigheter i målet för att avgöra huruvida utnyttjandet av en materiell tillgång, såsom en skog, skett i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

#### *Den andra frågan*

- 41 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas på så sätt att en bestämmelse enligt vilken den som inte har registrerat sig till mervärdesskatt kan åläggas böter uppgående till det mervärdesskattebelopp som normalt ska betalas för värdet på de levererade varorna – medan personen i fråga inte behövde betala skatten i fråga.
- 42 Enligt artikel 213.1 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.
- 43 I artikel 3.3 och 3.5 i mervärdesskattelagen föreskrivs det att beskattningsbara personer, som under de tolv närmast föregående månaderna utfört mervärdesskattepliktiga leveranser av varor och tjänster till ett sammanlagt värde som överstiger 10 000 LVL, måste registrera sig till mervärdesskatt. En sådan nationell bestämmelse konkretiserar de skyldigheter som åläggs de beskattningsbara personerna enligt artikel 213.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 44 I mervärdesskattedirektivet föreskrivs inte uttryckligen något system för sanktioner vid åsidosättande av skyldigheterna enligt artikel 213.1 i det direktivet. Det framgår av fast rättspraxis att så länge lagstiftningen om vilka sanktioner som ska tillämpas vid underlåtenhet att uppfylla krav som införts genom unionslagstiftning inte har harmoniserats inom unionen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de påföljder som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se dom av den 21 september 1989 i mål 68/88, kommissionen mot Grekland, REG 1989, s. 2965,

punkt 23, svensk specialutgåva, volym 10, s. 153, av den 16 december 1992 i mål C-210/91, kommissionen mot Grekland, REG 1992, s. I-6735, punkt 19, och av den 26 oktober 1995 i mål C-36/94, Siesse, REG 1995, s. I-3573, punkt 21).

- 45 Det är således legitimt att medlemsstaterna, för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, föreskriver lämpliga sanktioner i sina nationella lagstiftningar för att straffa åsidosättandet av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt.
- 46 Sådana sanktioner får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2008 i de förenade målen C-95/07 och C-96/07, Ecotrade, REG 2008, s. I-3457, punkterna 65–67, och av den 12 juli 2012 i mål C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punkt 67).
- 47 Vid prövningen av huruvida sanktionen i fråga är förenlig med proportionalitetsprincipen ska bland annat beaktas karaktären och allvaret av den överträdelse som denna sanktion avser att bestraffa samt förfarandet för fastställande av sanktionsbeloppet.
- 48 När det för det första gäller karaktären på och allvaret av den överträdelse som sanktionen i fråga avser att bestraffa, påpekar domstolen att sanktionen har till syfte att endast sanktionera åsidosättandet av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt. Domstolen har redan slagit fast att de skyldigheter som föreskrivs i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet, till vilka hör skyldigheten för den beskattningsbara personen att uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, endast är ett formkrav som fyller en kontrollfunktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2010 i mål C-385/09, Nidera Handelscompagnie, REU 2010, s. I-10385, punkt 50).
- 49 Sanktionen i fråga har således inte till syfte att säkerställa uppbörden av skatten från den beskattningsbara personen. De behöriga myndigheterna kan nämligen uppbära skatten oberoende av om en sanktion har ålagts för utebliven registrering.
- 50 När det för det andra gäller förfarandet för fastställande av sanktionsbeloppet i fråga, påpekar domstolen att sanktionen utgörs av en fast procentsats, som motsvarar den skatt som ska erläggas för de genomförda leveranserna, trots att syftet med sanktionen inte är att uppbära skatten, vilket har konstaterats i föregående punkt.
- 51 För övrigt finns det anledning att påpeka att den lettiska lagstiftaren, såsom framgår av den lettiska regeringens skriftliga yttrande, har antagit nya bestämmelser som föreskriver en gradering av sanktionerna för utebliven registrering.
- 52 I förevarande fall är det inte uteslutet att förfarandet för fastställande av sanktionsbeloppet kan gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som angetts i punkt 45 i denna dom.
- 53 Följaktligen kan en sådan sanktion visa sig vara oproportionerlig.
- 54 Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida sanktionsbeloppet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, som är att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, däribland summan som faktiskt påförts och den eventuella förekomsten av skatteundandragande eller kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara personen vars underlåtenhet att registrera sig har sanktionerats.
- 55 Den andra frågan ska således besvaras på följande sätt. Unionsrätten ska tolkas på så sätt att det inte är uteslutet att en nationell bestämmelse, enligt vilken den som inte har iakttagit sin skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt och inte behöver betala denna skatt kan åläggas böter uppgående till det mervärdesskattebelopp som normalt ska betalas för de levererade varornas värde, strider mot



proportionalitetsprincipen. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida sanktionsbeloppet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, som är att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, däribland summan som faktiskt påförts och den eventuella förekomsten av skatteundandragande eller kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara person vars underlåtenhet att registrera sig har sanktionerats.

*Begränsningen av rättsverkningarna i tiden av domstolens svar*

- 56 I sitt skriftliga yttrande har den lettiska regeringen begärt att domstolen ska begränsa rättsverkningarna i tiden av domstolens kommande dom, för det fall domstolen skulle komma fram till att timmerleveranser, såsom de som är föremål för den första tolkningsfrågan, inte utgör en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, eller att en nationell bestämmelse, såsom den som är föremål för den andra tolkningsfrågan, strider mot proportionalitetsprincipen.
- 57 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att pröva den lettiska regeringens begäran att domstolen ska begränsa rättsverkningarna i tiden av domstolens svar på denna fråga.
- 58 När det gäller begränsningen av rättsverkningarna i tiden av domstolens svar på den andra frågan, har den lettiska regeringen, som stöd för sin begäran, gjort gällande att den har handlat i god tro och att en sådan dom från domstolen skulle ha negativa finansiella följder för statskassan, eftersom de böter som de behöriga myndigheterna har påfört under åren 2004–2008 uppgår till 900 000 LVL.
- 59 I detta hänseende erinrar domstolen om att det endast är i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse eller princip, i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (se, bland annat, dom av den 10 januari 2006 i mål C-402/03, Skov och Bilka, REG 2006, s. I-199, punkt 51, av den 18 januari 2007 i mål C-313/05, Brzeziński, REG 2007, s. I-513, punkt 56 och där angiven rättspraxis, och av den 3 juni 2010 i mål C-2/09, Kalinchev, REU 2010, s. I-4939, punkt 50).
- 60 Domstolen har närmare bestämt endast använt denna lösning när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionslagstiftningen på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas eller principernas tillämpningsområde, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller Europeiska kommissionens beteenden kan ha bidragit (se, bland annat, dom av den 27 april 2006 i mål C-423/04, Richards, REG 2006, s. I-3585, punkt 42, samt domarna i de ovannämnda målen Brzeziński, punkt 57, och Kalinchev, punkt 51).
- 61 Det följer också av fast rättspraxis att de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat, av en dom i ett mål om förhandsavgörande, inte i sig motiverar att domens rättsverkningar begränsas i tiden (dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkt 52, av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar, REG 2005, s. I-2119, punkt 68, samt domarna i de ovannämnda målen Brzeziński, punkt 58, och Kalinchev, punkt 52).
- 62 I detta hänseende påpekar domstolen att totalbeloppet, som den lettiska regeringen har angett, av de böter som de behöriga myndigheterna har påfört under åren 2004–2008, inte möjliggör en bedömning av huruvida detta belopp avser böter som är föremål för den andra tolkningsfrågan. Det har inte heller

angetts för domstolen hur stor del av dessa böter som kan komma att betalas tillbaka. I detta hänseende är det viktigt att närmare ange att endast de belopp som går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande kan bli föremål för återbetalning, vilket framgår av domstolens slutsats vid prövningen av den andra tolkningsfrågan.

- 63 Domstolen konstaterar följaktligen att det inte kan anses visat att det föreligger en sådan fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, i den mening som avses i den rättspraxis som omnämnts i punkt 60 i förevarande dom, som kan motivera en begränsning i tiden av rättsverkningarna av förevarande dom.
- 64 Mot denna bakgrund är det inte nödvändigt att pröva huruvida kriteriet att de berörda handlat i god tro är uppfyllt.
- 65 Av detta följer att det saknas anledning att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

### **Rättegångskostnader**

- 66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006, ska tolkas på så sätt att leveranser av timmer som utförs av en fysisk person för att lindra konsekvenserna av en force majeure-händelse ska anses ha utförts inom ramen för utnyttjandet av en materiell tillgång som måste anses utgöra en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i denna bestämmelse, när leveranserna utförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma samtliga omständigheter i målet för att avgöra huruvida utnyttjandet av en materiell tillgång, såsom en skog, skett i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.**
- 2) **Unionsrätten ska tolkas på så sätt att det inte är uteslutet att en nationell bestämmelse, enligt vilken den som inte har iakttagit sin skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt och inte behöver betala denna skatt kan åläggas böter uppgående till det mervärdesskattebelopp som normalt ska betalas för de levererade varornas värde, strider mot proportionalitetsprincipen. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida sanktionsbeloppet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, som är att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, däribland summan som faktiskt påförts och den eventuella förekomsten av skatteundandragande eller kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara person vars underlåtenhet att registrera sig har sanktionerats.**

Underskrifter