

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

19 juli 2012 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Begrip ‚economische activiteit‘ – Houtleveringen ter compensatie van stormschade – Verleggingsregeling – Geen inschrijving van belastingplichtigen in register – Geldboete – Evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-263/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Augst?k?s tiesas Sen?ts (Letland) bij beslissing van 13 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 26 mei 2011, in de procedure

Ain?rs R?dlihs

tegen

Valsts ie??mumu dienests,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues (kamerpresident), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 maart 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Valsts ie??mumu dienests, vertegenwoordigd door N. Jezdakova, ?ener?ldirektore,
- de Letse regering, vertegenwoordigd door I. Kalni?š en A. Nikolajeva als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Sauka en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129; hierna: „Zesde

richtlijn”), alsmede van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006 (PB L 384, blz. 92; hierna: „btw-richtlijn”) en van het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A. R?dlihs en Valsts ie??mumu dienests (Letse belastingdienst; hierna: „VID”) over het verzuim van R?dlihs om zich in te schrijven in het register van belastingplichtigen voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De btw-richtlijn heeft, overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan, met ingang van 1 januari 2007 de btw-regeling van de Unie, met name de Zesde richtlijn, ingetrokken en vervangen. Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van de btw-richtlijn diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om de bepalingen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake btw helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, in principe zonder dat materiële wijzigingen werden aangebracht.

4 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn, dat in wezen hetzelfde bepaalt als artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, zijn „de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw onderworpen.

5 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, dat in wezen hetzelfde bepaalt als artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 Volgens artikel 213, lid 1, van de btw-richtlijn, dat in wezen hetzelfde bepaalt als artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij artikel 28 nonies, lid 1, van deze laatste richtlijn, „[moet] [i]edere belastingplichtige [...] opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige”.

7 Uit hoofde van het enig artikel van beschikking 2006/42/EG van de Raad van 24 januari 2006 waarbij Letland wordt gemachtigd tot verlenging van een maatregel die afwijkt van artikel 21 van de Zesde richtlijn (77/388) (PB L 25, blz. 31), mag Letland ter zake van houttransacties van 1 mei 2005 tot en met 31 december 2009 de ontvanger blijven aanmerken als de tot voldoening van de btw gehouden persoon. Bij het uitvoeringsbesluit van de Raad van 7 december 2009 (PB L 347, blz. 30) is Letland gemachtigd om, in afwijking van artikel 193 van de btw-richtlijn, ter zake van houttransacties tot en met 31 december 2012 de ontvanger te blijven aanmerken als de tot voldoening van de btw gehouden persoon.

Lets recht

8 De toepasselijke bepalingen van nationaal recht, in de voor het hoofdgeding relevante versie, zijn opgenomen in de btw-wet (Latvijs V?stnesis nr. 49 van 30 maart 1995).

9 Artikel 1, lid 6, van deze wet luidt als volgt:

„Als economische activiteit wordt beschouwd elke stelselmatig verrichte activiteit waarvoor een vergoeding wordt betaald die geen salaris dan wel een andere door de werkgever aan de werknemer betaalde vergoeding is en op basis waarvan de verplichte socialezekerheidsbijdragen en de inkomstenbelasting moeten worden vastgesteld.”

10 Artikel 3, leden 3 en 5, van deze wet bepaalt:

„3. Natuurlijke of rechtspersonen en groepen van personen die door een overeenkomst of akkoord verbonden zijn, of hun vertegenwoordigers, worden ingeschreven in het register van btw-plichtigen, dat door de [VID] wordt bijgehouden.

[...]

5. Indien de totale waarde van de aan btw onderworpen goederenleveringen en diensten die door een natuurlijke of een rechtspersoon zijn verricht, over de twaalf voorafgaande maanden lager is dan 10 000 LVL, is deze persoon, deze groep of haar vertegenwoordigers gerechtigd, zich niet in het btw-register van de VID te laten inschrijven. Deze bepaling geldt ook voor instellingen die met overheidsgeld worden gefinancierd. Personen die van dit recht gebruikmaken, dienen zich uiterlijk 30 dagen nadat het voormelde bedrag wordt bereikt of overschreden, in dit btw-register te laten inschrijven.”

11 Artikel 13.2 van deze wet bepaalt:

„1. Als de leverancier en de afnemer van een houtlevering als bedoeld in lid 2 bij de VID als btw-plichtigen zijn ingeschreven, stort de afnemer de btw overeenkomstig de voorschriften van het kabinet van ministers en onder inachtneming van de volgende voorwaarden:

1) de handelsbetrekking tussen de leverancier en de afnemer van hout komt tot uitdrukking in een boekhoudkundig document dat is opgesteld aan de hand van een geharmoniseerd model – de factuur voor het vervoer van het hout – waarvan gebruik, presentatie en betaling door het kabinet van ministers worden voorgeschreven;

2) de belastingplichtige trekt het op de factuur voor het vervoer aangegeven bedrag aan btw over het gekochte hout slechts dan als voorbelasting van de te betalen btw af indien de totale hoeveelheid tijdens het betrokken boekjaar gekocht hout bestemd was voor de uitoefening van belastbare activiteiten. In dat geval is geen [btw] over het gekochte hout verschuldigd [...].”

12 Artikel 35, lid 3, van deze wet bepaalt:

„Een persoon die zich niet overeenkomstig het bepaalde in artikel 3 van deze wet als belastingplichtige bij de VID heeft laten registreren, maar belastbare handelingen verricht, dient vanaf de dag waarop hij zich overeenkomstig het bepaalde in deze wet had moeten laten registreren, belasting te betalen, maar heeft geen recht op aftrek van de voorbelasting. Aan een persoon die aan belasting onderworpen houtleveringen verricht, wordt vanaf de dag waarop hij zich overeenkomstig het bepaalde in deze wet had moeten laten registreren, een geldboete ten belope van 18 % van de waarde van het geleverde hout opgelegd.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Tijdens een controle door de VID is vastgesteld dat verzoeker in het hoofdgeding in april 2005 12 houtleveringen heeft verricht en gedurende de periode van mei 2005 tot en met december 2006 nog eens 25 leveringen. Tevens is vastgesteld dat verzoeker in het hoofdgeding zich niet had ingeschreven in het register van btw-plichtigen en geen opgave had gedaan van zijn economische activiteit bij de VID.

14 Bij beschikking van 21 juni 2007 heeft de VID R?dlihs met name vanwege dit verzuim zich in te schrijven krachtens artikel 35, lid 3, van de btw-wet een boete van 11 363,20 LVL opgelegd, dat wil zeggen 18 % van de waarde van de betrokken leveringen, wat overeenkomt met het toentertijd geldende btw-tarief.

15 R?dlihs heeft tegen deze beschikking beroep tot nietigverklaring ingesteld. Hij heeft aangevoerd dat de houtleveringen die hij heeft verricht, niet kunnen worden beschouwd als een economische activiteit, aangezien zij noch stelselmatig noch zelfstandig waren verricht. Deze leveringen waren van uitzonderlijke aard, want zij zijn verricht, niet met winstoogmerk, maar om de schade te compenseren die is veroorzaakt door een storm, die overmacht opleverde. Daarnaast heeft hij onderstreept dat het blijkt een verslag van de dienst bosbeheer een jong bos betreft en de bomen derhalve niet mogen worden gekapt. Bovendien was het niet mogelijk alle na de storm gevelde bomen in een keer te verkopen.

16 Subsidiair heeft hij aangevoerd dat hij het betrokken bos had verkregen om in zijn eigen behoeften te voorzien en dat de levering van het daaruit afkomstige hout derhalve niet aan btw was onderworpen.

17 Verzoeker in het hoofdgeding heeft daarnaast gesteld dat de boete die hem is opgelegd onevenredig hoog was, zelfs als de leveringen in kwestie een economische activiteit vormden, aangezien krachtens artikel 13.2 van de btw-wet de afnemer en niet de leverancier btw-plichtig is.

18 Dat beroep is achtereenvolgens door de Administrat?v? rajona tiesa (bestuursrechter in eerste aanleg) en de Administrat?v? apgabaltiesa (bestuursrechter in hoger beroep) verworpen. De aangezochte rechters hebben erop gewezen dat onder „economische activiteit” krachtens artikel 1, lid 6, van de btw-wet wordt verstaan elke zelfstandig, stelselmatig en onder bezwarende titel verrichte activiteit. Deze rechters zijn tot de slotsom gekomen dat de betrokken leveringen beschouwd moesten worden als verricht in het kader van een economische activiteit, voor zover zij in de periode van april 2005 tot en met december 2006 herhaalde malen zijn verricht met winstoogmerk, in naam en voor rekening van de verzoeker in het hoofdgeding, en niet uitzonderlijk van aard waren. Daarnaast is geoordeeld dat het niet relevant is dat het hout is verkocht om stormschade te compenseren. Voorts hebben de rechters geoordeeld dat er geen rechtsgrond was om de boete te verlagen.

19 Verzoeker in het hoofdgeding heeft cassatieberoep ingesteld tegen het arrest van de Administratieve Tribunalen.

20 Daarop heeft de Augstus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is een natuurlijke persoon die goederen (een bos) heeft verkregen om in zijn eigen behoeften te voorzien en goederen levert om de gevolgen van overmacht (bijvoorbeeld een storm) te verlichten, belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn [2006/112] en artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn [...], die btw moet betalen? Met andere woorden, is een dergelijke goederenlevering een economische activiteit in de zin van de voormelde bepalingen van het recht van de Europese Unie?

2) Is een wettelijke regeling waarbij een persoon, op grond dat hij zich niet in het btw-register heeft laten inschrijven, een geldboete mag worden opgelegd ter hoogte van het bedrag van de belasting die normaliter op basis van de waarde van de geleverde goederen verschuldigd is, terwijl de betrokkene de belasting, zo hij zich in het register had laten inschrijven, niet had hoeven te betalen, in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, en artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat houtleveringen die door een natuurlijke persoon worden verricht om de gevolgen van overmacht te compenseren, een „economische activiteit” in de zin van deze bepalingen opleveren.

22 Zoals naar voren komt uit de bewoordingen van de eerste prejudiciële vraag, ziet deze vraag op de uitlegging van de relevante bepalingen van zowel de Zesde richtlijn als de btw-richtlijn. Voor de beantwoording van de gestelde vragen dient echter geen onderscheid tussen de bepalingen van deze richtlijnen te worden gemaakt, aangezien met het oog op de uitlegging die het Hof in casu aan deze richtlijnen wordt verzocht te geven, dient te worden aangenomen dat de inhoud ervan in wezen identiek is.

23 Zoals in de punten 3 en 5 van dit arrest is aangegeven, is artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn in wezen identiek aan artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Voorts volgt uit de punten 1 en 3 van de considerans van de btw-richtlijn, dat deze in beginsel niet beoogt materiële wijzigingen in de bepalingen van de Zesde richtlijn aan te brengen.

24 Wat de grond van de zaak betreft, zij er vooraf op gewezen dat de btw-richtlijn, net als de Zesde richtlijn, de btw een zeer ruime werkingssfeer geeft, aangezien artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, behalve op de invoer van goederen ook betrekking heeft op de leveringen van goederen en de diensten die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht (zie arrest van 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Jurispr. blz. I-5215, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

26 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat, overeenkomstig artikel 10 van de btw-richtlijn, de in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet

worden verricht, loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uitsluit voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

27 Dat is in het hoofdgeding echter niet het geval, nu de litigieuze leveringen zijn verricht in naam en voor rekening van verzoeker in het hoofdgeding. Voorts dient te worden vastgesteld dat de omstandigheid dat de betrokken leveringen zijn verricht om de gevolgen van een vermeend geval van overmacht te compenseren, anders dan verzoeker voor de aangezochte nationale rechters heeft aangevoerd, geenszins wil zeggen dat deze leveringen niet zelfstandig zijn verricht.

28 In de tweede plaats is het vaste rechtspraak dat het begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn een objectief begrip is in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punten 47 en 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Dientengevolge is de omstandigheid dat leveringen zoals aan de orde in het hoofdgeding verricht zijn om de gevolgen van overmacht te compenseren – omstandigheid die betrekking heeft op het doel van de verrichte handelingen – irrelevant voor de vraag of deze leveringen moeten worden gekwalificeerd als „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

30 Volgens de in de tweede alinea van deze bepaling gegeven definitie omvat het begrip economische activiteit alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder meer beschouwd, de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

31 Dienaangaande dient te worden gepreciseerd dat de verkoop van vruchten van een lichamelijke zaak, zoals hout afkomstig uit een privébos, beschouwd moet worden als „exploitatie” van die zaak in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

32 Hieruit volgt dat handelingen zoals in het hoofdgeding aan de orde moeten worden gekwalificeerd als „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, wanneer zij erop gericht zijn er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie naar analogie arrest van 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 22).

33 De vraag of de betrokken activiteit, namelijk de exploitatie van een privébos, erop gericht is er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, is een feitelijke vraag bij de beoordeling waarvan alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen, waaronder inzonderheid de aard van de betrokken zaak (in die zin arrest Enkler, reeds aangehaald, punten 24 en 26).

34 Aan de hand van dit criterium moet immers kunnen worden bepaald of een particulier een zaak op zodanige wijze heeft gebruikt, dat zijn activiteit als een „economische activiteit” in de zin van de btw-richtlijn is aan te merken. De omstandigheid dat een zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, volstaat in de regel om te kunnen aannemen dat de eigenaar ze ten behoeve van zijn economische activiteiten exploiteert en dus om duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Indien daarentegen een zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatieomstandigheden worden onderzocht, teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 27).

35 In het laatste geval kan het vergelijken van de omstandigheden waarin de betrokkene de

zaak daadwerkelijk exploiteert, met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht, een methode zijn om te bepalen of de activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen (arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 28).

36 Indien dus de betrokkene actief stappen voor het beheer van het bos onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn aanwendt, dient de activiteit die in het hoofdgeding aan de orde is als „economische activiteit” in de zin van deze bepaling te worden gekwalificeerd (zie in die zin arrest van 15 september 2011, S?aby e.a., C-180/10 en C-181/10, Jurispr. blz. I-8461, punt 39).

37 Overigens kan de omstandigheid dat de betrokken houtleveringen zijn verricht om de gevolgen van overmacht te compenseren op zich niet tot de conclusie leiden dat deze leveringen incidenteel zijn verricht en niet „om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Bij dergelijke leveringen kan het gaan om de doorlopende exploitatie van een lichamelijke zaak. Het is denkbaar dat de vruchten van een lichamelijke zaak, zoals hout dat afkomstig is uit een bos, naar hun aard en op grond van hun kenmerken, onder meer de leeftijd ervan, niet geschikt zijn voor onmiddellijke economische exploitatie, en dat het objectief gezien enige tijd duurt voordat de vruchten economisch exploiteerbaar worden. Dat betekent evenwel niet dat houtleveringen die intussen worden verricht, na een vermeend geval van overmacht, geen exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn opleveren.

38 Ofschoon enkel aan de hand van criteria verband houdend met de resultaten van de betrokken activiteit niet kan worden bepaald of de activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen, kunnen bij dat onderzoek de duur van de periode waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen zijn verricht, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten – factoren dus die tot het geheel van de omstandigheden van het concrete geval behoren – tezamen met andere factoren in aanmerking worden genomen (arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 29).

39 Overigens moet worden gepreciseerd dat de omstandigheid dat verzoeker in het hoofdgeding de betrokken lichamelijke zaak heeft verkregen om in zijn eigen behoeften te voorzien, zoals de eerste prejudiciële vraag het verwoordt, er niet aan in de weg staat dat deze zaak vervolgens wordt aangewend in de uitoefening van een „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. De vraag of een particulier, in een bepaald geval, een goed heeft betrokken ten behoeve van zijn economische activiteiten of om in zijn persoonlijke behoeften te voorzien, komt aan de orde wanneer de particulier gebruikmaakt van het recht om de bij de verkrijging van het goed betaalde voorbelasting af te trekken (zie naar analogie arrest van 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 29). In het hoofdgeding is deze vraag echter niet aan de orde.

40 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat houtleveringen door een natuurlijke persoon om de gevolgen van overmacht te compenseren, exploitatie van een lichamelijke zaak opleveren die als „economische activiteit” in de zin van deze bepaling moet worden gekwalificeerd, wanneer zij erop gericht zijn er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het staat aan de nationale rechter om alle omstandigheden van het geval te beoordelen teneinde vast te stellen of een lichamelijke zaak, zoals een bos, wordt geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

De tweede vraag

41 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het recht van

de Unie aldus moet worden uitgelegd dat een regel van nationaal recht op grond waarvan een particulier die zijn verplichting zich in te schrijven in het register van btw-plichtigen niet is nagekomen, een boete kan worden opgelegd ter hoogte van het normale btw-tarief voor de geleverde goederen, hoewel deze particulier die belasting niet verschuldigd was, in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

42 Overeenkomstig artikel 213, lid 1, van de btw-richtlijn moet iedere belastingplichtige opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

43 Een nationale regeling zoals neergelegd in artikel 3, leden 3 en 5, van de btw-wet, op grond waarvan belastingplichtigen die aan btw onderworpen goederenleveringen en diensten hebben verricht waarvan de totale waarde in de twaalf voorafgaande maanden hoger is dan 10 000 LVL, zich in het register van btw-plichtigen dienen in te schrijven, vormt de concrete omzetting van de verplichtingen die in artikel 213, lid 1, van de btw-richtlijn aan belastingplichtigen zijn opgelegd.

44 Deze richtlijn voorziet niet uitdrukkelijk in een stelsel van sancties in geval van schending van de in artikel 213, lid 1, ervan bedoelde verplichtingen. Volgens vaste rechtspraak kunnen de lidstaten bij gebreke van harmonisatie van de wetgeving van de Unie op het gebied van de sancties in geval van niet-nakoming van de voorwaarden van een door deze wetgeving ingevoerd stelsel, de sancties blijven kiezen die zij passend achten. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (arresten van 21 september 1989, Commissie/Griekenland, 68/88, Jurispr. blz. 2965, punt 23; 16 december 1992, Commissie/Griekenland, C-210/91, Jurispr. blz. I-6735, punt 19, en 26 oktober 1995, Siesse, C-36/94, Jurispr. blz. I-3573, punt 21).

45 Om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen zijn de lidstaten dus gerechtigd om in hun nationale wetgeving passende sancties op te nemen voor de niet-nakoming van de verplichting zich in het register van btw-plichtigen in te schrijven.

46 Dergelijke sancties mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken (zie in die zin arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, Jurispr. blz. I-3457, punten 65-67, en 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punt 67).

47 Om te beoordelen of de litigieuze sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet onder meer rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald.

48 In de eerste plaats moet, in verband met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd, worden onderstreept dat met de sanctie enkel de niet-nakoming van de verplichting zich in te schrijven in het register van btw-plichtigen moet worden bestraft. Het Hof heeft te dien aanzien reeds uitgemaakt dat de in artikel 213 van de btw-richtlijn neergelegde verplichtingen, waaronder de verplichting voor de belastingplichtige om opgave te doen van het begin van zijn activiteit als belastingplichtige, louter een formeel vereiste voor controledoeleinden vormen (zie in die zin arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Jurispr. blz. I-10385, punt 50).

49 De litigieuze sanctie strekt er dus niet toe te verzekeren dat de belasting wordt geïnd bij de persoon die tot voldoening ervan gehouden is. De bevoegde autoriteiten kunnen de btw immers hoe dan ook innen, ongeacht of een sanctie wegens niet-inschrijving wordt opgelegd.

50 In de tweede plaats zij in verband met de wijze waarop de hoogte van de litigieuze sanctie

wordt bepaald opgemerkt dat de sanctie een vast percentage is, gelijk aan het tarief van de btw over de verrichte leveringen, ook al strekt de sanctie er niet toe de belasting te innen, zoals in het voorgaande punt is vermeld.

51 Overigens moet worden opgemerkt dat de Letse wetgever, zoals blijkt uit de schriftelijke opmerkingen van de Letse regering, nieuwe bepalingen heeft vastgesteld met getrapte sancties voor het verzuim zich in te schrijven.

52 In casu is het niet uitgesloten dat de methode voor de bepaling van de hoogte van de sanctie verder gaat dan noodzakelijk is om de in punt 45 van dit arrest aangegeven doelstellingen te bereiken.

53 Een dergelijke sanctie kan dus onevenredig blijken.

54 Het is aan de nationale rechter na te gaan of het bedrag van de sanctie, gelet op de omstandigheden van het geval, waaronder het concreet opgelegde bedrag en eventuele fraude of ontwijking van de toepasselijke wetgeving die kan worden toegerekend aan de belastingbetaler die is beboet wegens het verzuim zich in te schrijven, niet hoger is dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstellingen, de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen.

55 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het recht van de Unie aldus moet worden uitgelegd dat het niet is uitgesloten dat een regel van nationaal recht op grond waarvan een boete ter hoogte van het normale btw-tarief voor de geleverde goederen kan worden opgelegd aan een particulier die zijn verplichting zich in te schrijven in het register van btw-plichtigen niet is nagekomen en die geen btw verschuldigd was, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Het is aan de nationale rechter na te gaan of het bedrag van de sanctie, gelet op de omstandigheden van het geval, waaronder het concreet opgelegde bedrag en eventuele fraude of ontwijking van de toepasselijke wetgeving die kan worden toegerekend aan de belastingbetaler die is beboet wegens het verzuim zich in te schrijven, niet hoger is dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstellingen, de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen.

Beperking in de tijd van de werking van het antwoord van het Hof

56 In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Letse regering het Hof verzocht de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken, mocht het vaststellen dat houtleveringen als in de eerste prejudiciële vraag aan de orde geen „economische activiteit” in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn vormen, of dat een regel van nationaal recht als in de tweede prejudiciële vraag aan de orde in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

57 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft het verzoek van de Letse regering om de gevolgen van het antwoord van het Hof op deze vraag in de tijd te beperken, niet te worden behandeld.

58 Wat betreft de beperking in de tijd van de gevolgen van het antwoord van het Hof op de tweede vraag heeft de Letse regering ter ondersteuning van haar verzoek aangevoerd dat zij te goeder trouw heeft gehandeld en dat een dergelijk arrest van het Hof nadelige gevolgen zou hebben voor de staatskas, nu de bevoegde autoriteiten in de loop van de periode van 2004 tot en met 2008 voor een bedrag van 900 000 LVL boeten hebben opgelegd.

59 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat het Hof slechts in zeer uitzonderlijke gevallen uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van

rechtszekerheid kan besluiten om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling of uitgelegd beginsel te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen (zie onder meer arresten van 10 januari 2006, Skov en Bilka, C-402/03, Jurispr. blz. I-199, punt 51; 18 januari 2007, Brzeziński, C-313/05, Jurispr. blz. I-513, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 3 juni 2010, Kalinchev, C-2/09, Jurispr. blz. I-4939, punt 50).

60 Meer bepaald heeft het Hof slechts in zeer specifieke omstandigheden van deze mogelijkheid gebruikgemaakt, namelijk wanneer er gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat particulieren en de nationale autoriteiten tot een met de regeling van de Unie strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van bepalingen of beginselen van Unierecht, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Europese Commissie eventueel had bijgedragen (zie onder meer arrest van 27 april 2006, Richards, C-423/04, Jurispr. blz. I-3585, punt 42; arresten Brzeziński, reeds aangehaald, punt 57, en Kalinchev, reeds aangehaald, punt 51).

61 Verder is het vaste rechtspraak dat de mogelijke financiële gevolgen van een prejudicieel arrest voor een lidstaat op zich geen rechtvaardiging vormen voor een beperking van de werking van dit arrest in de tijd (arresten van 20 september 2001, Grzelczyk, C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 52, en 15 maart 2005, Bidar, C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 68; arresten Brzeziński, reeds aangehaald, punt 58, en Kalinchev, reeds aangehaald, punt 52).

62 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat aan de hand van het door de Letse regering genoemde totaalbedrag dat de bevoegde nationale autoriteiten gedurende de periode van 2004 tot en met 2008 aan boeten hebben opgelegd, niet kan worden beoordeeld of dat bedrag betrekking heeft op de boeten die in de tweede prejudiciële vraag aan de orde zijn. Bovendien is het Hof niet medegedeeld, welk deel van dat bedrag zou moeten worden teruggestort. Zoals voortvloeit uit de conclusie van het Hof in het kader van het onderzoek van de tweede prejudiciële vraag hoeven enkel die bedragen te worden teruggestort die uitstijgen boven hetgeen noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen.

63 Blijkens het voorgaande is het bestaan van een gevaar voor ernstige economische gevolgen in de zin van de in de punt 60 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, dat een beperking van de werking in de tijd van dit arrest zou rechtvaardigen, niet komen vast te staan.

64 Onder deze omstandigheden hoeft niet te worden onderzocht of is voldaan aan het criterium inzake de goede trouw van de belanghebbende kringen.

65 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de werking van het onderhavige arrest niet in de tijd hoeft te worden beperkt.

Kosten

66 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006, moet aldus worden uitgelegd dat houtleveringen door een natuurlijke persoon om de gevolgen van overmacht te compenseren, exploitatie van een lichamelijke zaak opleveren die als „economische activiteit” in de zin van deze bepaling moet worden gekwalificeerd, wanneer deze leveringen erop gericht zijn er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het staat aan de nationale rechter om alle omstandigheden van het geval te beoordelen teneinde vast te stellen of een lichamelijke zaak, zoals een bos, wordt geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.**

- 2) **Het recht van de Unie moet aldus worden uitgelegd dat het niet is uitgesloten dat een regel van nationaal recht op grond waarvan een boete ter hoogte van het normale btw-tarief voor de geleverde goederen kan worden opgelegd aan een particulier die zijn verplichting zich in te schrijven in het register van btw-plichtigen niet is nagekomen en die geen btw verschuldigd was, in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Het is aan de nationale rechter na te gaan of het bedrag van de sanctie, gelet op de omstandigheden van het geval, waaronder het concreet opgelegde bedrag en eventuele fraude of ontwijking van de toepasselijke wetgeving die kan worden toegerekend aan de belastingbetaler die is beboet wegens het verzuim zich in te schrijven, niet hoger is dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstellingen, de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Lets.