Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

19 päivänä heinäkuuta 2012*

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Direktiivi 2006/112/EY — Liiketoiminnan käsite — Puunluovutukset myrskystä aiheutuneiden vahinkojen kompensoimiseksi — Käännettyä verovelvollisuutta koskeva järjestelmä — Verovelvollisten rekisteriin ilmoittautumisen laiminlyönti — Sakko — Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-263/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Augstākās tiesas Senāts (Latvia) on esittänyt 13.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.5.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ainārs Rēdlihs

vastaan

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: J. N. Cunha Rodrigues (jaoston puheenjohtaja) sekä tuomarit A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.3.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Valsts ieņēmumu dienests, edustajanaan ģenerāldirektore N. Jezdakova,

— Latvian hallitus, asiamiehinään I. Kalniņš ja A. Nikolajeva,

— Euroopan komissio, asiamiehinään A. Sauka ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129; jäljempänä kuudes direktiivi), 4 artiklan 1 ja 2 kohdan, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY (EUVL L 384, s. 92; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 9 artiklan 1 kohdan ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Ainārs Rēdlihs ja Valsts ieņēmumu dienests (Latvian verohallinto, jäljempänä VID) ja joka koskee sitä, ettei ensin mainittu ole ilmoittautunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Unionin arvonlisäverolainsäädäntö ja erityisesti kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 lukien arvonlisäverodirektiivillä sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudes direktiivi oli laadittava uudelleen, jotta kaikki jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetut säännökset esitettäisiin selkeästi ja toimivasti uusin rakentein ja sanamuodoin tekemättä kuitenkaan periaatteessa sisällöllisiä muutoksia.

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan, jossa toistetaan olennaisilta osin kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan sanamuoto, mukaan ”arvonlisäveroa on suoritettava – – verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

5 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa, jonka sanamuoto vastaa olennaisilta osin kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuotoa, säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

’Liiketoimintana’ pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan 1 kohdassa, jossa toistetaan olennaisilta osin kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdan sanamuoto, sellaisena kuin se ilmenee tämän saman direktiivin 28 h artiklan 1 kohdasta, säädetään muun muassa, että ”verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta”.

7 Luvan antamisesta Latvialle jatkaa kuudennen direktiivin 77/388 21 artiklasta poikkeavan toimenpiteen soveltamista 24.1.2006 tehdyn neuvoston päätöksen 2006/42/EY (EUVL L 25, s. 31) ainoassa artiklassa kyseiselle jäsenvaltiolle annettiin lupa nimetä tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja edelleen veronmaksuvelvolliseksi sahatavaraliiketoimien yhteydessä 1.5.2005–31.12.2009. 7.12.2009 annetussa neuvoston täytäntöönpanopäätöksessä (EUVL L 347, s. 30) Latvialle annettiin poiketen siitä, mitä

arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään, lupa nimetä edelleen tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja velvolliseksi maksamaan arvonlisävero sahatavaraa koskevien liiketoimien yhteydessä 31.12.2012 saakka.

Latvian oikeus

8 Kansallisen oikeuden asian kannalta merkitykselliset säännökset, sellaisina kuin niitä on sovellettava pääasiaan, sisältyvät arvonlisäverolakiin (Latvijas Vēstnesis nro 49, 30.3.1995).

9 Lain 1 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimintaa on kaikki järjestelmällinen toiminta sellaista vastiketta vastaan, jossa ei ole kyse työnantajan työntekijälle maksamasta palkasta tai muusta palkkiosta, jonka perusteella on laskettava pakolliset sosiaaliturvamaksut ja maassa asuvien tulovero.”

10 Lain 3 §:n 3 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”3. Luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden ja tällaisista henkilöistä koostuvien yhteenliittymien, jotka ovat sidoksissa toisiinsa sopimuksen perusteella, tai niiden edustajien on ilmoittauduttava [VID:n] pitämään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

– –

5. Jos luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön edellisinä 12 kuukautena suorittamien tavaroiden arvonlisäverollisten luovutusten ja palvelujen arvonlisäverollisten suoritusten kokonaisarvo on alle 10 000 Latvian latia (LVL), tällaisella henkilöllä, yhteenliittymällä tai sen jäsenillä on oikeus olla ilmoittautumatta VID:n pitämään verovelvollisten rekisteriin. Tätä säännöstä sovelletaan myös valtion budjettivaroista rahoitettaviin laitoksiin. Henkilö, joka käyttää mainittua oikeutta, on velvollinen ilmoittautumaan kyseiseen rekisteriin 30 päivän kuluessa siitä päivästä, jona edellä mainittu summa täyttyy tai ylittyy.”

11 Lain 13.^{2} §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Siltä osin kuin kyse on 2 momentissa tarkoitetuista puunluovutuksista tilanteessa, jossa luovuttaja ja ostaja ovat ilmoittautuneet VID:ssä arvonlisäverovelvollisiksi, ostaja tilittää arvonlisäveron ministerineuvoston määrittämien yksityiskohtaisten sääntöjen ja seuraavien edellytysten mukaisesti:

1) puun luovuttajan ja ostajan välinen liikesuhde osoitetaan yhdenmukaistetun mallin mukaisesti laadittavalla kirjanpitoasiakirjalla – puun kuljetusta koskevalla laskulla –, jonka käytön, laatimisen ja maksamisen yksityiskohtaiset säännöt ministerineuvosto määrittää

2) verovelvollinen saa vähentää tilitettävästä veron määrästä ostamansa puun hintaan sisältyvänä arvonlisäverona ainoastaan kuljetuslaskussa ilmoitetun määrän, jos kyseessä olevana verovuonna ostettu puu oli kokonaisuudessaan tarkoitettu verovelvollisen verollisen toiminnan harjoittamiseen. Tällaisessa tapauksessa arvonlisäveroa ei ole suoritettava ostetusta puusta – –”

12 Lain 35 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos henkilö ei ole ilmoittautunut VID:ssä verovelvolliseksi tämän lain 3 §:n mukaisesti mutta suorittaa verollisia liiketoimia, tällainen henkilö on siitä päivästä lähtien, jona henkilön olisi pitänyt ilmoittautua verovelvolliseksi, velvollinen tilittämään veron muttei oikeutettu vähentämään ostoihin sisältynyttä

arvonlisäveroa. Jos kyseinen henkilö suorittaa verollisia puunluovutuksia, henkilölle on määrättävä sakko, jonka määrä on 18 prosenttia luovutetun puun arvosta, siitä päivästä lähtien, jona henkilön olisi pitänyt ilmoittautua verovelvolliseksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 VID:n suorittamassa tarkastuksessa todettiin, että pääasian valittaja oli suorittanut 12 puunluovutusta huhtikuussa 2005 ja 25 samanlaista liiketoimea toukokuun 2005 ja joulukuun 2006 välisenä ajanjaksona. Samoin todettiin, ettei pääasian valittaja ollut ilmoittautunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin eikä ollut ilmoittanut VID:lle liiketoiminnasta.

14 VID:n 21.6.2007 tekemä päätös koski muun muassa seuraamuksen määräämistä kyseisestä ilmoittautumisen laiminlyönnistä siten, että Ainārs Rēdlihsille määrättiin arvonlisäverolain 35 §:n 3 momentin nojalla sakko, jonka määrä oli 11 363,20 LVL eli 18 prosenttia kyseessä olleiden luovutusten arvosta, eli sakko vastasi tuolloin sovellettua arvonlisäverokantaa.

15 Rēdlihs nosti kanteen kyseisen päätöksen kumoamiseksi. Hän väitti, ettei hänen suorittamiaan puunluovutuksia voida pitää liiketoimintana, koska ne eivät olleet järjestelmällisiä eikä niitä suoritettu itsenäisesti. Kyseiset luovutukset olivat luonteeltaan poikkeuksellisia, sillä niitä ei suoritettu voitontavoittelutarkoituksessa vaan myrskystä aiheutuneiden vahinkojen kompensoimiseksi, missä on kyse force majeure -tapauksesta. Hän myös korosti, että metsänhoitoviranomaisten kertomuksen mukaan kyse oli nuoresta metsästä, jonka puita ei siis saa hakata. Kaikkia myrskyssä kaatuneita puita ei myöskään ollut mahdollista myydä yhdellä kertaa.

16 Rēdlihs väitti toissijaisesti, että hän oli hankkinut kyseisen metsän omien tarpeidensa täyttämiseen, joten tästä metsästä peräisin olleen puun luovutus ei ollut arvonlisäverollista.

17 Pääasian valittaja katsoi lisäksi, että hänelle määrätyn sakon määrä oli suhteeton, koska vaikka mainituissa luovutuksissa olisikin ollut kyse liiketoiminnasta, arvonlisäveron oli velvollinen tilittämään ostaja eikä luovuttaja arvonlisäverolain 13.^{2} §:n mukaisesti.

18 Administratīvā rajona tiesa (alueellinen hallintotuomioistuin) ja Administratīvā apgabaltiesa (hallinnollinen muutoksenhakutuomioistuin) hylkäsivät kumpikin kyseisen muutoksenhaun. Nämä tuomioistuimet totesivat, että arvonlisäverolain 1 §:n 6 momentin mukaan ”liiketoimintana” pidetään kaikkea toimintaa, jota harjoitetaan itsenäisesti ja järjestelmällisesti vastiketta vastaan. Niiden mukaan kyseessä olleet luovutukset oli katsottava suoritetun liiketoiminnan yhteydessä, koska ne suoritettiin voitontavoittelutarkoituksessa pääasian valittajan nimissä ja hänen lukuunsa, ne toistettiin huhtikuun 2005 ja joulukuun 2006 välisenä ajanjaksona eivätkä ne olleet luonteeltaan poikkeuksellisia. Ne pitivät myös merkityksettömänä sitä, että puu oli myyty myrskystä aiheutuneiden vahinkojen kompensoimiseksi. Sakosta kyseiset tuomioistuimet katsoivat, ettei sen alentamiselle ollut oikeusperustaa.

19 Pääasian valittaja teki Administratīvā apgabaltiesan tuomiosta kassaatiovalituksen.

20 Tässä tilanteessa Augstākās tiesas Senāts on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko luonnollinen henkilö, joka on hankkinut tavaroita (metsää) omien tarpeidensa täyttämiseen ja joka luovuttaa tavaroita force majeure -tapauksesta (esim. myrsky) johtuvien seurausten kompensoimiseksi, direktiivin [2006/112] 9 artiklan 1 kohdassa ja [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, jonka on tilitettävä arvonlisävero? Onko toisin sanoen tällaista tavaroiden luovutusta pidettävä mainituissa unionin oikeussäännöissä tarkoitettuna liiketoimintana?

2) Onko oikeussääntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ilmoittautumisen laiminlyönnistä voidaan määrätä seuraamuksena sakko, jonka määrä vastaa luovutettujen tavaroiden arvon mukaan yleisesti suoritettavan veron määrää, suhteellisuusperiaatteen mukainen, kun kyseessä olevan henkilön ei olisi tarvinnut tilittää veroa, vaikka hän olisikin ilmoittautunut kyseiseen rekisteriin?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa ja kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa tulkittava siten, että puunluovutukset, jotka luonnollinen henkilö suorittaa force majeure -tapauksen seurausten kompensoimiseksi, kuuluvat mainituissa säännöksissä tarkoitettuun ”liiketoimintaan”.

22 Kuten ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ilmenee, tämä kysymys koskee niin kuudennen direktiivin kuin arvonlisäverodirektiivinkin asian kannalta merkityksellisten säännösten tulkintaa. Esitettyihin kysymyksiin vastaamiseksi ei kuitenkaan ole tarpeen erottaa näiden direktiivien säännöksiä toisistaan, koska niiden ulottuvuus on katsottava olennaisilta osin samaksi sen tulkinnan kannalta, jonka unionin tuomioistuin antaa nyt käsiteltävässä asiassa.

23 Kuten tämän tuomion 3 ja 5 kohdassa todetaan, kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto nimittäin on olennaisilta osin sama kuin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan ensimmäisestä ja kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee lisäksi, ettei tämän direktiivin tarkoituksena periaatteessa ole tehdä sisällöllisiä muutoksia suhteessa kuudennen direktiivin säännöksiin.

24 Asiasisällöstä on muistutettava aluksi, että arvonlisäverodirektiivissä, aivan kuten kuudennessakin direktiivissä, annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (ks. asia C-86/09, Future Health Technologies, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5215, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

26 On huomattava ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 10 artiklan mukaan tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen alisteisuussuhteen.

27 Asia ei kuitenkaan ole näin pääasiassa, koska kyseessä olevat luovutukset suoritettiin pääasian valittajan nimissä ja hänen lukuunsa. On myös todettava, että toisin kuin pääasian valittaja on todennut asiaa käsitelleissä kansallisissa tuomioistuimissa, se, että kyseiset luovutukset suoritettiin väitetyn force majeure -tapauksen seurausten kompensoimiseksi, ei tarkoita mitenkään sitä, ettei näitä luovutuksia olisi suoritettu itsenäisesti.

28 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta ”liiketoiminnan” käsitteestä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä käsite on luonteeltaan objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti asia C-223/03, University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1751, 47 ja 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Niinpä se, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia luovutuksia suoritettiin force majeure -tapauksen seurausten kompensoimiseksi, jolloin tämä seikka liittyy suoritettujen liiketoimien tarkoitukseen, ei vaikuta siihen, onko tällaisia luovutuksia pidettävä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana.

30 Liiketoiminnan käsite määritellään saman 1 kohdan toisessa alakohdassa siten, että se kattaa kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään muun muassa aineellisen omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

31 Tässä yhteydessä on täsmennettävä, että aineellisen omaisuuden tuoton myyntiä, kuten yksityisestä metsästä peräisin olevan puun myyntiä, on pidettävä tämän omaisuuden ”hyödyntämisenä” arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

32 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia liiketoimia on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana silloin, kun ne suoritetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (ks. analogisesti asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4517, 22 kohta).

33 Se, onko kyseessä olevalla toiminnalla, nimittäin yksityisen metsän hyödyntämisellä, jatkuvaluonteinen tulonsaantitarkoitus, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota on arvioitava ottamalla huomioon kaikki käsiteltävää asiaa koskevat seikat, joihin kuuluu muun muassa kyseessä olevan omaisuuden luonne (vastaavasti em. asia Enkler, tuomion 24 ja 26 kohta).

34 Tämän tunnusmerkin perusteella nimittäin on voitava ratkaista, onko yksityinen käyttänyt omaisuutta siten, että hänen toimintaansa on pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna liiketoimintana. Se, että omaisuus soveltuu hyödynnettäväksi ainoastaan liiketoiminnan luonteisessa toiminnassa, riittää yleensä sen osoittamiseen, että omistaja hyödyntää sitä liiketoiminnan tarpeisiin ja siis jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Sen sijaan silloin, kun omaisuutta voidaan sen luonteen vuoksi käyttää sekä liiketoimintaa varten että yksityisiin tarkoituksiin, on tutkittava omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuudessaan sen ratkaisemiseksi, käytetäänkö sitä todellakin jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (em. asia Enkler, tuomion 27 kohta).

35 Viimeksi mainitussa tapauksessa vertailu yhtäältä niiden olosuhteiden, joissa asianomainen tosiasiallisesti hyödyntää omaisuutta, ja toisaalta niiden olosuhteiden, joissa vastaavaa liiketoimintaa yleensä harjoitetaan, välillä voi olla yksi menetelmistä, joiden avulla voidaan tutkia, harjoitetaanko kyseistä toimintaa jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (em. asia Enkler, tuomion 28 kohta).

36 Näin ollen silloin, kun asianomainen taho ryhtyy aktiivisiin metsänhoitotoimiin käyttämällä samankaltaisia keinoja kuin ne, joita arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää, pääasiassa kyseessä olevaa toimintaa on pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-180/10 ja C-181/10, Słaby ym., tuomio 15.9.2011, Kok., s. I-8461, 39 kohta).

37 Lisäksi se, että kyseiset puunluovutukset väitetään suoritetun force majeure -tapauksen seurausten kompensoimiseksi, ei voi sellaisenaan johtaa päätelmään, jonka mukaan nämä luovutukset suoritettiin satunnaisesti eikä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tässä yhteydessä on huomattava, että tällaiset luovutukset voivat kuulua

aineellisen omaisuuden jatkuvaan hyödyntämiseen. Aineellisen omaisuuden tuoton, kuten metsästä peräisin olevan puun, osalta nimittäin voi jo tuoton luonteenkin takia sekä sen ominaisuuksien ja erityisesti sen iän mukaan olla niin, ettei se sovellu välittömään hyödyntämiseen liiketoiminnassa vaan tietty ajanjakso voi olla objektiivisesti tarpeen ennen kuin tuotto kehittyy sellaiseksi, että se on hyödynnettävissä liiketoiminnassa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteivät tällä välin suoritetut väitetystä force majeure -tapauksesta johtuvat puunluovutukset kuuluisi aineellisen omaisuuden hyödyntämiseen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetussa jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

38 Vaikka kyseisen toiminnan tulokseen liittyviä tunnusmerkkejä ei sellaisenaan voida käyttää sen ratkaisemisessa, onko toimintaa harjoitettu jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, muun muassa sen ajanjakson pituuden, jona pääasiassa kyseessä olevia luovutuksia suoritettiin, asiakaskunnan suuruuden ja tulojen määrän kaltaiset seikat voidaan tässä arvioinnissa ottaa huomioon osana asian kokonaisolosuhteita (em. asia Enkler, tuomion 29 kohta).

39 Lisäksi on täsmennettävä, että se, että pääasian valittaja hankki kyseisen aineellisen omaisuuden omien tarpeidensa täyttämiseen, kuten ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuoto antaa ymmärtää, ei ole esteenä sille, että kyseistä omaisuutta käytetään myöhemmin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoiminnan harjoittamiseen. Siitä, onko yksityinen tietyssä tapauksessa hankkinut tavaran liiketoimintansa tarpeisiin vai omiin tarpeisiinsa, on kyse silloin, kun tämä yksityinen vaatii oikeutta vähentää kyseisen tavaran ostohintaan sisältyneen veron (ks. analogisesti asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1831, 29 kohta). Tästä ei kuitenkaan ole kyse pääasiassa.

40 Ensimmäiseen kysymykseen on vastattava edellä esitetyn perusteella, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että puunluovutukset, jotka luonnollinen henkilö suorittaa force majeure -tapauksen seurausten kompensoimiseksi, kuuluvat aineellisen omaisuuden hyödyntämiseen, jota on pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana silloin, kun kyseiset luovutukset suoritetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida kaikki käsiteltävää asiaa koskevat seikat sen selvittämiseksi, hyödynnetäänkö metsän kaltaista aineellista omaisuutta jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Toinen kysymys

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että kansallinen oikeussääntö, jonka nojalla yksityiselle, joka ei ole noudattanut velvollisuuttaan ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, voidaan määrätä sakko, jonka määrä vastaa luovutettujen tavaroiden arvon mukaan sovellettavaa yleistä arvonlisäverokantaa, on suhteellisuusperiaatteen mukainen, vaikkei kyseinen yksityinen ollut velvollinen tilittämään mainittua veroa.

42 Arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen on ilmoitettava verollisen toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

43 Arvonlisäverolain 3 §:n 3 ja 5 momentissa säädetyn kaltainen kansallinen toimenpide, jonka mukaan verovelvolliset, jotka ovat suorittaneet edellisinä 12 kuukautena liiketoimia, joissa kyseessä olleiden tavaroiden arvonlisäverollisten luovutusten ja palvelujen arvonlisäverollisten suoritusten kokonaisarvo on ylittänyt 10 000 LVL, ovat velvollisia ilmoittautumaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ilmentää konkreettisesti velvollisuuksia, jotka verovelvollisilla on arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan 1 kohdan nojalla.

44 Arvonlisäverodirektiivissä ei nimenomaisesti säädetä sen 213 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen velvoitteiden noudattamatta jättämisestä määrättävien seuraamusten järjestelmästä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti (asia 68/88, komissio v. Kreikka, tuomio 21.9.1989, Kok., s. 2965, Kok. Ep. X, s. 167, 23 kohta; asia C-210/91, komissio v. Kreikka, tuomio 16.12.1992, Kok., s. I-6735, 19 kohta ja asia C-36/94, Siesse, tuomio 26.10.1995, Kok., s. I-3573, 21 kohta).

45 Kukin jäsenvaltio voi siis legitiimisti säätää kansallisessa lainsäädännössään veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi asianmukaisista seuraamuksista, jotka on tarkoitettu rangaistukseksi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ilmoittautumista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä.

46 Tällaiset seuraamukset eivät kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on tarpeen mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 65–67 kohta ja asia C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, tuomio 12.7.2012, 67 kohta).

47 Sen arvioimiseksi, onko kyseessä oleva seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

48 Ensinnäkin rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonteesta ja vakavuudesta on korostettava, että seuraamuksella on tarkoitus rangaista vain arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ilmoittautumista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä. Unionin tuomioistuimella on ollut tilaisuus täsmentää tältä osin, että arvonlisäverodirektiivin 213 artiklassa säädetyt velvollisuudet, joihin kuuluu verovelvollisen velvollisuus ilmoittaa verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, ovat vain valvontaa varten asetettu muotovaatimus (ks. vastaavasti asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 50 kohta).

49 Kyseisellä seuraamuksella ei siis ole tarkoitus varmistaa veron kantamista veron tilittämiseen velvolliselta henkilöltä. Toimivaltaiset viranomaiset nimittäin voivat kantaa kyseisen veron riippumatta rekisteröitymisen laiminlyönnistä johtuvan seuraamuksen määräämisestä.

50 Toiseksi kyseisen seuraamuksen määrän määrittämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä on todettava, että seuraamus on kiinteä prosenttimäärä, joka on yhtä suuri kuin luovutuksista suoritettavan veron määrä, vaikka seuraamuksen tarkoituksena ei ole veron kantaminen, kuten edellisessä kohdassa todettiin.

51 On sitä paitsi huomattava, että – kuten Latvian hallituksen kirjallisista huomautuksista ilmenee – Latvian lainsäätäjä on antanut uusia säännöksiä, joissa rekisteröitymisen laiminlyönnistä määrättävät seuraamukset porrastetaan.

52 Nyt käsiteltävässä asiassa seuraamuksen määrän määrittämistä koskeva yksityiskohtainen sääntö saattaa ylittää sen, mikä on tarpeen tämän tuomion 45 kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

53 Tällainen seuraamus voi siis osoittautua suhteettomaksi.

54 Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon käsiteltävän asian olosuhteet sekä erityisesti summa, joka

konkreettisesti määrätään, ja mahdollisuus, että verovelvollinen, jolle määrätään seuraamus rekisteröitymisen laiminlyönnistä, on syyllistynyt petokseen tai sovellettavan lainsäädännön kiertämiseen.

55 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että kansallinen oikeussääntö, jonka nojalla yksityiselle, joka ei noudattanut velvollisuuttaan ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja joka ei ollut velvollinen tilittämään kyseistä veroa, voidaan määrätä sakko, jonka määrä vastaa luovutettujen tavaroiden arvon mukaan sovellettavaa yleistä arvonlisäverokantaa, saattaa olla suhteellisuusperiaatteen vastainen. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon käsiteltävän asian olosuhteet sekä erityisesti summa, joka konkreettisesti määrätään, ja mahdollisuus, että verovelvollinen, jolle määrätään seuraamus rekisteröitymisen laiminlyönnistä, on syyllistynyt petokseen tai sovellettavan lainsäädännön kiertämiseen.

Unionin tuomioistuimen vastauksen ajallisten vaikutusten rajoittaminen

56 Kirjallisissa huomautuksissaan Latvian hallitus on pyytänyt unionin tuomioistuinta rajoittamaan antamansa tuomion ajallisia vaikutuksia, mikäli tämä toteaa, ettei ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena olevien kaltaisissa puunluovutuksissa ole kyse kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta taloudellisesta toiminnasta tai ettei toisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena olevan kaltainen kansallinen oikeussääntö ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.

57 Ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen perusteella ei ole tarpeen lausua Latvian hallituksen pyynnöstä rajoittaa unionin tuomioistuimen tähän kysymykseen antaman vastauksen ajallisia vaikutuksia.

58 Unionin tuomioistuimen toiseen kysymykseen antaman vastauksen ajallisten vaikutusten rajoittamisesta Latvian hallitus on todennut pyyntönsä tueksi, että se on toiminut vilpittömästi ja että tällaisella unionin tuomioistuimen tuomiolla olisi kielteisiä taloudellisia seurauksia veronsaajalle, koska toimivaltaisten viranomaisten vuosien 2004 ja 2008 välisenä ajanjaksona määräämien sakkojen määrä on 900 000 LVL.

59 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön tai periaatteeseen vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täytyttävä (ks. mm. asia C-402/03, Skov ja Bilka, tuomio 10.1.2006, Kok., s. I-199, 51 kohta; asia C-313/05, Brzeziński, tuomio 18.1.2007, Kok., s. I-513, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-2/09, Kalinchev, tuomio 3.6.2010, Kok., s. I-4939, 50 kohta).

60 Unionin tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa erityisesti, kun vaarana olivat vakavat taloudelliset seuraukset, jotka aiheutuivat erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun oli ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai Euroopan komission toiminta – unionin oikeuden säännösten tai periaatteiden ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan unionin säännösten vastaisesti (ks. mm. asia C-423/04, Richards, tuomio 27.4.2006, Kok., s. I-3585, 42 kohta; em. asia Brzeziński, tuomion 57 kohta ja em. asia Kalinchev, tuomion 51 kohta).

61 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia (asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001, Kok., s. I-6193, 52 kohta; asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005, Kok., s. I-2119, 68 kohta; em. asia Brzeziński, tuomion 58 kohta ja em. asia Kalinchev, tuomion 52 kohta).

62 Tässä yhteydessä on huomattava, että toimivaltaisten kansallisten viranomaisten vuosien 2004 ja 2008 välisenä ajanjaksona määräämien sakkojen kokonaismäärän, jonka Latvian hallitus on esittänyt, perusteella ei voida arvioida, liittyykö tämä määrä toisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena oleviin sakkoihin. Unionin tuomioistuimelle ei myöskään ole ilmoitettu mahdollisesti palautettavaa osuutta kyseisestä määrästä. Tästä on tärkeää täsmentää, että – kuten ilmenee päätelmästä, jonka unionin tuomioistuin tekee toisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelussa – vain määrät, jotka ylittävät sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, on palautettava.

63 On siis todettava, että tämän tuomion 60 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua vakavien taloudellisten seurausten uhkaa, jonka perusteella tämän tuomion ajallisia vaikutuksia voitaisiin rajoittaa, ei voida pitää toteen näytettynä.

64 Niinpä asianomaisten vilpittömän mielen edellytyksen täyttymistä ei ole tarpeen tutkia.

65 Edellä esitetystä seuraa, ettei tämän tuomion ajallisia vaikutuksia ole rajoitettava.

Oikeudenkäyntikulut

66 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY, 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että puunluovutukset, jotka luonnollinen henkilö suorittaa force majeure -tapauksen seurausten kompensoimiseksi, kuuluvat aineellisen omaisuuden hyödyntämiseen, jota on pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana silloin, kun kyseiset luovutukset suoritetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida kaikki käsiteltävää asiaa koskevat seikat sen selvittämiseksi, hyödynnetäänkö metsän kaltaista aineellista omaisuutta jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

2) Unionin oikeutta on tulkittava siten, että kansallinen oikeussääntö, jonka nojalla yksityiselle, joka ei noudattanut velvollisuuttaan ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja joka ei ollut velvollinen tilittämään kyseistä veroa, voidaan määrätä sakko, jonka määrä vastaa luovutettujen tavaroiden arvon mukaan sovellettavaa yleistä arvonlisäverokantaa, saattaa olla suhteellisuusperiaatteen vastainen. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon käsiteltävän asian olosuhteet sekä erityisesti summa, joka konkreettisesti

määrätään, ja mahdollisuus, että verovelvollinen, jolle määrätään seuraamus rekisteröitymisen laiminlyönnistä, on syyllistynyt petokseen tai sovellettavan lainsäädännön kiertämiseen.

Allekirjoitukset