



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

A. RANTOS

fremSAT den 2. september 2021¹

Sag C-326/20

SIA »MONO«

mod

Valsts ieņēmumu dienests

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2008/118/EF – artikel 12 – punktafgifter – fritagelse for harmoniseret punktafgift – punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser – betingelser – betalingen for de punktafgiftspligtige varer foretaget af de faktiske modtagere heraf – betaling ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter«

I. Indledning

1. Med anmodningen om præjudiciel afgørelse har Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) forelagt Domstolen to spørgsmål om fortolkningen af artikel 12 i direktiv 2008/118/EF² om den generelle ordning for punktafgifter i forbindelse med en tvist mellem selskabet MONO SIA (herefter »appellanten«) og Valsts ieņēmumu dienests (skatte- og afgiftsmyndigheden, Letland) vedrørende punktafgiftsfritagelsen for varer, der er indkøbt af diplomatiske og konsulære tjenester og af personale fra internationale organer med kontor i Letland.

2. Disse spørgsmål har i det væsentlige til formål at fastslå, om artikel 12 i direktiv 2008/118 er til hinder for en national lovgivning, hvorefter punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser, kun er fritaget for disse afgifter på den betingelse, som ikke er fastsat i EU-retten, at disse varer er blevet indkøbt ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, og at betalingen til leverandøren er blevet foretaget af de faktiske modtagere af de nævnte varer.

3. Selv om den foreliggende sag er uden fortilfælde, rejser den en problemstilling, som Domstolen for nylig har stået over for, nemlig problemstillingen med begrænsninger for anvendelsen af kontanter som betalingsmiddel. Domstolen er således blevet anmodet om at tage stilling til, om

¹ – Originalsprog: fransk.

² – Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

den ordning for punktafgiftsfritagelse, der er indført ved lettisk lov, og nærmere bestemt medlemsstaternes skønsmargen ved gennemførelsen af denne ordning, er forenelig med navnlig proportionalitetsprincippet.

II. Retsforskrifter

A. Folkeretten

1. Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser

4. Artikel 34 i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser, undertegnet i Wien den 18. april 1961³, har følgende ordlyd:

»En diplomatisk repræsentant er fritaget for alle afgifter og skatter, det være sig på personer eller ejendele, stats-, amts- eller kommuneskatter, undtagen:

a) sådanne indirekte skatter, som normalt indregnes i prisen på varer eller tjenesteydelser

[...]

5. Artikel 36, stk. 1, i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser bestemmer:

»Modtagerstaten skal i overensstemmelse med sådanne love og bestemmelser, som den måtte vedtage, tillade indførsel af og yde fritagelse for alle toldafgifter, skatter og tilsvarende afgifter, bortset fra gebyrer for opbevaring, kørsel og lignende ydelser på:

a) effekter til repræsentationens officielle brug;

b) effekter til personligt brug for en diplomatisk repræsentant eller medlemmer af hans familie tilhørende hans husstand, herunder effekter til brug ved hans bosættelse.«

2. Wienerkonventionen om konsulære forbindelser

6. I artikel 49 i Wienerkonventionen om konsulære forbindelser, undertegnet i Wien den 24. april 1963⁴, med overskriften »Fritagelse for beskatning« bestemmes følgende i stk. 1:

»Konsulatsejendomme og -funktionærer samt de til deres husstand hørende familiemedlemmer er fritaget for alle afgifter og skatter, personlige såvel som ejendomsskatter, stats-, amts- eller kommuneskatter, undtagen

a) sådanne indirekte skatter, som normalt indregnes i prisen på varer eller tjenesteydelser

[...]

³ – *United Nations Treaty Series*, bind 500, s. 95.

⁴ – *United Nations Treaty Series*, bind 596, s. 261.

7. Artikel 50 med overskriften »Fritagelse for toldafgifter og -eftersyn« i Wienerkonventionen om konsulære forbindelser fastsætter i stk. 1:

»Modtagerstaten skal i overensstemmelse med sådanne love og bestemmelser, som den måtte gennemføre, tillade indførsel af og yde fritagelse for alle toldafgifter, skatter og tilsvarende afgifter, bortset fra gebyrer for opbevaring, kørsel og lignende ydelser på:

- a) effekter til den konsulære repræsentations officielle brug
- b) effekter til personlig brug for en konsulatsejersmand eller for de til hans husstand hørende familiemedlemmer, herunder effekter til brug ved hans bosættelse. Effekter til forbrug må ikke overskride de til direkte anvendelse for de pågældende personer nødvendige mængder.«

B. EU-retten

1. Direktiv 2008/118

8. 13. betragtning til direktiv 2008/118 har følgende ordlyd:

»Reglerne og betingelserne for leverancer, som er fritaget for punktafgift, bør forblive harmoniserede. For punktafgiftsfritagne leverancer til organisationer, der er beliggende i andre medlemsstater, bør der gøres brug af en fritagelsesattest.«

9. Dette direktivs artikel 1, stk. 1, bestemmer:

»I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

[...]

- b) alkohol og alkoholholdige drikkevarer omfattet af direktiv 92/83/EØF^[5] og 92/84/EØF^[6]
- c) forarbejdet tobak omfattet af direktiv 95/59/EF^[7], 92/79/EØF^[8] og 92/80/EØF^[9].«

10. Artikel 12 i direktiv 2008/118 bestemmer:

»1. Punktafgiftspligtige varer er fritaget for betaling af punktafgift, når de er bestemt til at anvendes:

- a) i diplomatiske eller konsulære forbindelser

⁵ – Rådets direktiv af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 21).

⁶ – Rådets direktiv af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 29).

⁷ – Rådets direktiv af 27.11.1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT 1995, L 291, s. 40).

⁸ – Rådets direktiv af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne (EFT 1992, L 316, s. 8).

⁹ – Rådets direktiv af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT 1992, L 316, s. 10).

- b) af internationale organisationer, der er anerkendt som sådanne af de offentlige myndigheder i værtsmedlemsstaten, og af medlemmer af disse organisationer inden for de rammer og på de betingelser, der er fastsat ved internationale konventioner om oprettelse af disse organisationer eller ved aftaler om hjemsted
- c) af de væbnede styrker i enhver anden stat, der er part i den nordatlantiske traktat, end den medlemsstat, hvor punktafgiften forfalder, til brug for disse styrker og det civile personale, der ledsager dem, eller til forsyning af deres messer eller kantiner

[...]

2. Fritagelser finder anvendelse på de betingelser og med de begrænsninger, der er fastsat af værtsmedlemsstaten. Medlemsstaterne kan indrømme fritagelse i form af tilbagebetaling af punktafgiften.«

11. Dette direktivs artikel 13 fastsætter:

»1. Med forbehold af artikel 21, stk. 1, skal punktafgiftspligtige varer, der sendes under en afgiftssuspensionsordning til en af de i artikel 12, stk. 1, nævnte modtagere, ledsages af en fritagelsesattest.

2. Kommissionen fastlægger efter proceduren i artikel 43, stk. 2, fritagelsesattestens form og indhold.

[...]«

12. Det nævnte direktivs artikel 14, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at fritagelserne i stk. 1 og 2 anvendes på en sådan måde, at det forhindrer enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

2. *Gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011*

13. Artikel 51 i gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011¹⁰ bestemmer:

»1. [...] attesten for [merværdiafgifts-(moms-)] og/eller punktafgiftsfritagelse, som findes i denne forordnings bilag II, [anvendes] som bekræftelse af, at transaktionen er berettiget til en sådan fritagelse i henhold til artikel 151 i direktiv 2006/112/EF^[11], jf. dog vejledningen i bilaget til attesten.

[...]

2. Den attest, der er nævnt i stk. 1, stemples af værtsmedlemsstatens myndigheder. Er varerne eller ydelserne imidlertid beregnet til officiel brug, kan medlemsstaterne dispensere modtageren

¹⁰ – Rådets gennemførelsesforordning af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1).

¹¹ – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

fra kravet om stempeling af attesten på de betingelser, som de selv fastsætter. Denne dispensation kan trækkes tilbage i tilfælde af misbrug.

Medlemsstaterne informerer Kommissionen om, hvilket kontaktpunkt der er udpeget til at identificere de tjenester, der har ansvaret for at stemple attesten, og i hvilket omfang der dispenseres fra stemplingskravet. Kommissionen videregiver disse oplysninger til de øvrige medlemsstater.

3. Hvis der anvendes en direkte fritagelse i den medlemsstat, hvor leveringen finder sted, skal leverandøren afkræve modtageren af varerne eller ydelserne den attest, der er omhandlet i denne artikels stk. 1, og opbevare den som dokumentation. Hvis fritagelsen indrømmes i form af tilbagebetaling af momsen, jf. artikel 151, stk. 2, i direktiv [2006/112], vedlægges attesten den ansøgning om tilbagebetaling, som sendes til den relevante medlemsstat.«

14. Bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011 anviser form og indhold for moms- og/eller punktafgiftsfritagelsesattesten, jf. denne gennemførelsesforordnings artikel 51.

C. Lettisk ret

15. Artikel 7 i likums »Par akcīzes nodokli« (punktafgiftsloven) af 30. oktober 2003¹² har følgende ordlyd:

»Afgiftspligtige er:

1. importøren [...]

16. Denne lovs artikel 20, stk. 1, fastsætter:

»Med forbehold af denne artikels stk. 2, [...] 5 [...] er punktafgiftspligtige varer fritaget for disse afgifter, hvis de leveres:

- 1) til diplomatiske og konsulære repræsentationer
- 2) til diplomater og konsulere fra diplomatiske og konsulære repræsentationer, administrativt og teknisk personale og familiemedlemmer til de i dette nr. nævnte personer, når disse hverken er lettiske statsborgere eller har fast bopæl i Letland. [...]
- 3) til internationale organisationer eller til deres repræsentanter, der er anerkendt som sådanne af Republikken Letland, inden for de rammer og på de betingelser, der er fastsat ved internationale konventioner om oprettelse af disse organisationer eller ved aftaler om hjemsted
- 4) til personale fra internationale organer eller fra disses repræsentationer, der har diplomatstatus på Republikken Letlands område, når disse hverken er lettiske statsborgere eller har fast bopæl i Letland

[...]

¹² – *Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161.

6) til de væbnede styrker i en stat, der er part i den nordatlantiske traktat (med undtagelse af den medlemsstat, hvor punktafgiften forfalder), til brug for disse styrker og det civile personale, der ledsager dem, eller til forsyning af deres messer eller kantiner

[...]

9) [...]

a) til allierede hovedkvarterer, der er anerkendt i Republikken Letland [...]

b) til medlemmer af et allieret hovedkvarter eller personer, som disse har forsørgerpligt over for, når de pågældende hverken er lettiske statsborgere eller har fast bopæl i Letland.«

17. Den nævnte lovs artikel 20, stk. 2, nr. 2), bestemmer:

»De i denne artikels stk. 1 nævnte personer kan modtage punktafgiftspligtige varer fra:

[...]

2) afgiftsoplag, der befinder sig i Republikken Letland, på følgende betingelser:

a) Afsenderen af de punktafgiftspligtige varer anvender det dokument, der er omhandlet i bilag II til forordning nr. 282/2011, og som attesterer, at disse varer er fritaget for de nævnte afgifter.

b) Afsenderen af de punktafgiftspligtige varer udarbejder dokumentation i overensstemmelse med lovgivningen om disse varers bevægelighed.

c) Betalingen for købet af punktafgiftspligtige varer sker ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.«

18. Samme lovs artikel 20, stk. 5, fastsætter:

»Punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at forsyne de i denne artikels stk. 1 nævnte personer, og som importeres til Republikken Letland med henblik på deres overgang til fri omsætning [...] fra lande, som ikke er medlemsstater, eller fra det i denne lovs artikel 2, stk. 3¹, nævnte område, er fritaget for disse afgifter på følgende betingelser:

1) Afsenderen af de punktafgiftspligtige varer anvender det dokument, der er omhandlet i bilag II til [gennemførelses]forordning nr. 282/2011, og som attesterer, at disse varer er fritaget for de nævnte afgifter.

2) Betalingen for købet af punktafgiftspligtige varer sker ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.«

III. Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

19. I henhold til ordningen med suspension af punktafgifter angav appellanten punktafgiftspligtige varer (alkohol og cigaretter), som virksomheden havde købt af et britisk selskab og dettes lettiske filial (herefter »de omtvistede varer«), til den lettiske toldmyndighed med henblik på deres overgang til fri omsætning til ambassader og konsulære tjenester fra forskellige medlemsstater samt til NATO-repræsentationen i Letland.

20. Efter at have købt de omtvistede varer af det britiske selskab og dettes lettiske filial uden at betale for dem direkte solgte appellanten dem til diplomatiske og konsulære repræsentationer¹³ i Letland, men uden at modtage betaling herfor. Disse repræsentationer foretog nemlig efter modtagelsen af disse varer betalingen for de nævnte varer til dette britiske selskab, som havde fået overdraget fordringen af appellanten. I overdragelsesaftalen var ligeledes fastsat den betaling, som det nævnte selskab skulle foretage til appellanten for dennes rolle som mellemmand for salget af de omtvistede varer.

21. Efter en afgiftskontrol traf skatte- og afgiftsmyndigheden en afgørelse, hvorved appellanten blev pålagt at betale punktafgifter for overgangen til fri omsætning af de omtvistede varer samt bøder og morarenter. Ifølge denne afgørelse var betingelsen i punktafgiftslovens artikel 20, stk. 5, nr. 2), for indrømmelse af fritagelsen ikke opfyldt, eftersom de berørte diplomatiske repræsentationer ikke havde betalt for disse varer ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.

22. Appellanten anlagde sag ved Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) med påstand om annullation af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse. Appellanten gjorde navnlig gældende, at betingelsen for anvendelse af fritagelsen i henhold til punktafgiftslovens artikel 20, stk. 5, nr. 2), ikke var afgørende og desuden ikke var fastsat som betingelse for fritagelsen i de internationale instrumenter, som er bindende for Letland.

23. Ved dom af 10. juni 2019 forkastede Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager) søgsmålet for så vidt angik forpligtelsen til at betale punktafgifterne.

24. Appellanten har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager). Denne domstol har anført, at det ikke er blevet bestridt, at appellanten angav de omtvistede varer i henhold til toldoplagsordningen under suspension af punktafgifterne og med henblik på deres overgang til fri omsætning til diplomater, at appellanten anvendte attesten i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at appellanten fremlagde dokumentation for leverancerne af varerne til diplomater fra forskellige stater og til NATO-repræsentationen i Letland, og at den betaling, som appellanten skulle modtage for de omtvistede varer, blev foretaget af det britiske selskab i henhold til en overdragelsesaftale.

25. Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har imidlertid anført, at skatte- og afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at punktafgiftsfritagelsen ikke finder anvendelse, eftersom punktafgiftslovens artikel 20, stk. 5, nr. 2), kræver, at betalingen for de omtvistede varer sker ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.

¹³ – Udtrykket »diplomatiske og konsulære repræsentationer« anvendt i dette forslag til afgørelse omfatter såvel diplomatiske og konsulære repræsentationer som internationale organer og militære repræsentationer i en medlemsstat.

26. Det følger desuden af skatte- og afgiftsmyndighedens synspunkt, at det ikke alene er nødvendigt at dokumentere, at det mellem parterne i den omtvistede transaktion er aftalt, at betalingen skal ske ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, men også, at denne betaling faktisk er blevet foretaget af de personer, som varerne er leveret til. Skatte- og afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at eftersom appellants betaling for de omtvistede varer, der blev leveret til ambassaderne og de konsulære tjenester, blev foretaget af det britiske selskab gennem en aftale om overdragelse af en fordringsret og ikke af ambassaderne eller de konsulære tjenester, som disse varer blev leveret til, er det ikke muligt at afklare, om de pågældende ambassader og konsulære tjenester ved modtagelsen af de nævnte varer faktisk foretog betalingen ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.

27. På denne baggrund har Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 12, stk. 1, i [direktiv 2008/118] fortolkes således, at punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser, er fritaget for disse afgifter på den betingelse, at betalingen for disse varer skal ske ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, at betalingen faktisk har fundet sted, og at betalingen til leverandøren er blevet foretaget af de faktiske modtagere af disse varer?
- 2) Skal artikel 12, stk. 2, i [direktiv 2008/118] fortolkes således, at medlemsstaterne kan fastsætte betingelser og begrænsninger, som i diplomatiske eller konsulære forbindelser betinger punktafgiftsfritagelsen for varer, der er underlagt disse afgifter, af, at køberen af disse varer faktisk har betalt for disse ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter?«

28. Appellanten, den lettiske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

29. Parterne i hovedsagen og intervenienterne har foreslået, at de præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

- Appellanten er af den opfattelse, at artikel 12, stk. 1, i direktiv 2008/118 ikke kan fortolkes således, at punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser, er fritaget for disse afgifter på den betingelse, at betalingen for disse varer sker ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, at betalingen faktisk har fundet sted, og at betalingen til leverandøren er blevet foretaget af de faktiske modtagere af disse varer. Dette direktivs artikel 12, stk. 2, kan ikke fortolkes således, at en medlemsstat herved får mulighed for at pålægge punktafgiftsfritagne varer formålsløse og bureaukratiske yderligere restriktioner, der giver sig udslag i en begrænsning af, hvilke betalingsmidler der kan anvendes ved køb af disse varer.
- Den lettiske regering har på sin side foreslået, at Domstolen svarer, at artikel 12, stk. 1, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser, er fritaget for disse afgifter på betingelse af, at betalingen for disse varer sker ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, at betalingen faktisk har fundet sted, og at betalingen til leverandøren er blevet foretaget af de faktiske modtagere af disse varer, og at dette direktivs artikel 12, stk. 2, skal fortolkes således, at medlemsstaterne kan fastsætte betingelser og begrænsninger, som i diplomatiske eller konsulære forbindelser betinger punktafgiftsfritagelsen for varer, der er underlagt disse

afgifter, af, at køberen af disse varer faktisk har betalt for disse ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.

- Den spanske regering er af den opfattelse, at medlemsstaterne i vidt omfang kan fastsætte betingelser og begrænsninger for anvendelsen af de fritagelser, der er fastlagt i artikel 12, stk. 1, i direktiv 2008/118, under iagttagelse af navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Den forpligtelse, som den afgiftspligtige person har til at godtgøre, at der faktisk er betalt for varerne eller ydelserne og ikke ved hjælp af kontanter, for at opnå fritagelsen, forekommer rimelig med henblik på at sikre, at anvendelsen af fritagelsen ikke misbruges, for så vidt som den gør det muligt at bekræfte den faktiske levering af varerne til den diplomatiske eller konsulære modtager. Dette krav kan hindre enhver form for misbrug eller svig. Den spanske regering har derfor foreslået, at de præjudicielle spørgsmål besvares således, at dette direktivs artikel 12 gør det muligt for medlemsstaterne ved fastsættelsen af betingelserne og begrænsningerne for anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen for varer, der anvendes i diplomatiske og konsulære forbindelser, at gøre anvendelsen af denne fritagelse betinget af, at køberen af disse varer faktisk har betalt for disse ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.
- Kommissionen er af den opfattelse, at svaret på det første præjudicielle spørgsmål fremgår af selve læsningen af artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/118, hvori der ikke henvises til de i dette spørgsmål nævnte betingelser. Den eneste betingelse, der er fastsat i denne bestemmelse, er således, at varerne faktisk er bestemt til den anførte brug, dvs. til anvendelse i diplomatiske eller konsulære forbindelser. Eftersom varernes bestemmelse ifølge Kommissionen kan dokumenteres ved andre midler end beviset for købernes betaling direkte til deres leverandør ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, foreslår Kommissionen, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke betinger indrømmelsen af den fritagelse, der er fastsat heri, af, at betalingen for disse varer skal ske ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, at betalingen til leverandøren faktisk har fundet sted, og at den er blevet foretaget af de faktiske modtagere af disse varer.
- Ifølge Kommissionen bør det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118 er til hinder for en national lovgivning, hvorefter punktafgiftsfritagelsen under omstændigheder som de i den foreliggende sag omhandlede skal nægtes med den begrundelse, at køberen ikke har foretaget betaling for de punktafgiftspligtige varer ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, uden at det er muligt ved hjælp af anden dokumentation at bevise, at de i dette direktivs artikel 12, stk. 1, foreskrevne fritagelsesbetingelser er opfyldt.

30. De samme parter har ligeledes inden for den fastsatte frist skriftligt besvaret et spørgsmål fra Domstolen i henhold til artikel 61, stk. 1, i Domstolens procesreglement¹⁴.

¹⁴ – Jf. herom punkt 83 i dette forslag til afgørelse.

IV. Bedømmelse

A. *Indledende bemærkninger*

31. Med spørgsmålene, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 12 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at denne bestemmelse gør det muligt for medlemsstaterne ved fastsættelsen af betingelserne og begrænsningerne for anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen for varer, der anvendes i diplomatiske og konsulære forbindelser, at underlægge anvendelsen af denne fritagelse yderligere betingelser, som ikke er fastsat i EU-retten, såsom betingelsen om, at den faktiske modtager af disse varer har foretaget betaling direkte til leverandørerne ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter.

32. Jeg anfører indledningsvis i så henseende, at Domstolen endnu ikke har haft lejlighed til at tage stilling til fortolkningen af artikel 12 i direktiv 2008/118.

33. Det præciseres ligeledes, at det ifølge den forelæggende rets oplysninger er ubestridt, at de omtvistede varer i tvisten i hovedsagen blev leveret til diplomatiske og konsulære repræsentationer, og at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har konstateret andre uregelmæssigheder end tilsidesættelsen af den omhandlede bestemmelse i lettisk ret. Det fremgår nemlig af forelæggelsesafgørelsen, at appellanten til fulde har opfyldt de i EU-retten fastsatte såvel formelle som materielle krav. Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om det i en sådan situation er muligt ved national lovgivning at indføre yderligere betingelser og begrænsninger end dem, der er fastsat i EU-retten, som i tilfælde af tilsidesættelse heraf vil medføre nægtelse af punktafgiftsfritagelsen.

34. Inden jeg foretager en tilbundsående analyse af spørgsmålene i den foreliggende sag, finder jeg det vigtigt at se nærmere på anvendelsesområdet for direktiv 2008/118 og i særdeleshed på bestemmelserne om punktafgiftsfritagelsen til fordel for diplomatiske og konsulære repræsentationer.

35. Jeg vil herefter undersøge punktafgiftsfritagelsesordningen som fastsat i lettisk ret i henseende til proportionalitetsprincippet og endelig dens forenelighed i lyset af Domstolens praksis på området for moms-fritagelse, inden for hvilket EU-lovgiver har fastsat en fritagelsesordning, som er identisk med den, der finder anvendelse på punktafgifter.

B. *Anvendelsesområdet for punktafgiftsfritagelsesordningen*

1. *Anvendelsesområdet for direktiv 2008/118*

36. Ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal der ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af¹⁵.

¹⁵ – Jf. dom af 26.3.2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

37. Det skal påpeges, at direktiv 2008/118 har til formål at fastlægge en generel ordning for punktafgifter, der pålægges punktafgiftspligtige varer i EU, for at sikre deres frie bevægelighed og dermed et velfungerende indre marked i EU¹⁶. Blandt undtagelserne fra dette princip kan nævnes den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 12, til fordel for diplomatiske og konsulære repræsentationer.

38. Der kan af de centrale bestemmelser i direktiv 2008/118 om fritagelsesordningen, som er beskrevet i punkt 10-12 i dette forslag til afgørelse, drages nedenstående indledende konklusioner.

39. For det første er hovedformålet med den i artikel 12 i direktiv 2008/118 fastsatte fritagelsesordning at sikre, at de modtagere, der falder ind under en af de i denne bestemmelse nævnte kategorier, kan nyde godt af den. De punktafgiftspligtige varer bliver således fritaget for betaling af de pågældende punktafgifter, når de er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser. En sådan fortolkning er ligeledes i overensstemmelse med artikel 36 i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser og i artikel 50 i Wienerkonventionen om konsulære forbindelser.

40. For det andet er den skønsmargen, som det ganske vist anerkendes, at medlemsstaterne råder over ved gennemførelsen af fritagelsesordningen, begrænset af, at de skal anvende fritagelsesattesten, hvis formål er at opstille en ramme for gennemførelsen af fritagelsen og netop at sikre, at målet med artikel 12 i direktiv 2008/118 nås, og samtidig at de pågældende varer faktisk anvendes af deres modtagere.

41. For det tredje kan medlemsstaterne i forbindelse med de beføjelser, der er indrømmet dem, træffe de nødvendige foranstaltninger til at sikre, at fritagelserne til gavn for de diplomatiske og konsulære repræsentationer anvendes på en sådan måde, at det forhindrer enhver form for unddragelse, undgåelse eller misbrug¹⁷. I denne henseende skal det påpeges, at forebyggelse af sådanne fænomener er et almindeligt formål i både EU-retten og lettisk ret.

42. Hvad for det fjerde angår indførelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen overlader direktiv 2008/118 det til medlemsstaterne med henblik på indrømmelsen af fritagelsen at vælge mellem to forskellige procedurer, nemlig på den ene side efterfølgende tilbagebetaling af punktafgiften og på den anden side forudgående fritagelse i form af suspension af punktafgifterne med henblik på levering af varerne til de diplomatiske og konsulære repræsentationer¹⁸, hvilket er den model, som Letland har valgt.

43. Endelig er der i EU-retten ud over de i direktiv 2008/118 og gennemførelsesforordning nr. 282/2011 udtrykkeligt angivne betingelser ikke fastsat andre harmoniserede betingelser for fritagelsen af punktafgiften på de punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser. Navnlige afhænger indrømmelsen af fritagelsen hverken af de nærmere bestemmelser om betaling for varerne eller af køberens direkte betaling til leverandøren.

¹⁶ – Jf. anden, ottende og tiende betragtning til direktiv 2008/118.

¹⁷ – Jf. i denne retning artikel 14, stk. 3, i direktiv 2008/118.

¹⁸ – Jf. i denne retning artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118.

2. *Anvendelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen*

44. For at forstå, hvordan punktafgiftsfritagelsesordningen fungerer, og parametrene for dens gennemførelse skal jeg først undersøge indholdet af fritagelsesattesten. Derefter gælder min analyse folkerettens rolle og dens samspil med EU-retten i gennemførelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen.

a) Fritagelsesattesten

45. Jeg gør indledningsvis opmærksom på, at fritagelsesattesten er et dokument, hvis form og indhold er fastlagt af Kommissionen, og som medlemsstaterne er forpligtede til at overholde for at sikre en velfungerende punktafgiftsfritagelsesordning¹⁹. Det må således fastslås, at EU-lovgiver ved hjælp af denne attest har ønsket at harmonisere denne ordning.

46. For så vidt angår attestens indhold kan dette sammenfattes som følger: Fritagelsesattesten indeholder identitet og kontaktoplysninger for den fritagelsesberettigede organisation (diplomatisk eller konsulær repræsentation) eller enkeltperson, der er ansat hos denne²⁰, en detaljeret beskrivelse af de berørte varer eller ydelser, deres mængde eller antal, deres værdi pr. enhed og det samlede beløb samt den anvendte valuta²¹, en udtrykkelig erklæring fra den fritagelsesberettigede om, at disse varer eller ydelser er beregnet til officiel brug som fastsat i artikel 12 i direktiv 2008/118 eller til personlig brug for en ansat i en diplomatisk eller konsulær repræsentation²², dato, stempel og underskrift fra organisationen i tilfælde af fritagelse til personlig brug²³ og dato, stempel og underskrift fra værtsmedlemsstatens ansvarlige myndigheder til attestering af, at transaktionen, fuldstændig eller indtil en nærmere angiven mængde, opfylder betingelserne for fritagelse for punktafgifter²⁴.

47. Jeg vil først påpege, at fritagelsesattesten præcist beskriver de forskellige faser, der skal gennemføres af alle de i fritagelsesprocessen involverede aktører, nemlig den afgiftspligtige, værtsmedlemsstatens myndigheder og den organisation, som den pågældende medlemsstat indrømmer fritagelse.

48. Det skal derfor fremhæves, at fritagelsesattestens indhold principielt attesteres af både den fritagelsesberettigede organisation/enkeltperson, nemlig den berørte medlemsstats diplomatiske og konsulære repræsentationer (eller de ansatte herved), og af værtsmedlemsstatens myndigheder.

49. For så vidt angår de fritagelsesberettigede diplomatiske eller konsulære repræsentationer erklærer disse således bl.a., at a) disse varer er beregnet til officiel eller personlig brug som anført i attesten, at b) varerne eller ydelserne opfylder rammerne og betingelserne for fritagelse i værtsmedlemsstaten, og at c) oplysningerne er afgivet i god tro. Når der er indrømmet fritagelse til personlig brug for en ansat i den fritagelsesberettigede organisation, sætter en repræsentant

¹⁹ – Jf. i denne retning artikel 13, stk. 2, i direktiv 2008/118 og artikel 51 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

²⁰ – Jf. i denne retning bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, rubrik 1 i fritagelsesattesten og vejledningen.

²¹ – Jf. i denne retning bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, rubrik 5 i fritagelsesattesten og vejledningen.

²² – Jf. i denne retning bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, rubrik 3 i fritagelsesattesten og vejledningen.

²³ – Jf. i denne retning bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, rubrik 4 i fritagelsesattesten og vejledningen.

²⁴ – Jf. i denne retning bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, rubrik 6 i fritagelsesattesten og vejledningen.

for den pågældende organisation sin underskrift på attesten sammen med den diplomatiske eller konsulære repræsentations stempel eller segl for at attestere nøjagtigheden af de ovennævnte oplysninger.

50. For så vidt angår værtsmedlemsstaten skal det påpeges, at fritagelsesattestens indhold principielt ligeledes attesteres af denne stats ansvarlige myndigheder. Denne attestering kan foretages af en enkelt eller flere myndigheder alt efter den berørte medlemsstat. Jeg anfører i denne forbindelse, at der i et antal medlemsstater er to myndigheder involveret i denne proces²⁵. Således attesterer i første omgang udenrigsministeriet²⁶ eller forsvarsministeriet²⁷, at den pågældende organisation i kraft af sin status er fritagelsesberettiget. Når den fritagelsesberettigede organisation har opnået denne attestering, fremlægger den fritagelsesattesten for leverandøren og giver denne en kopi heraf for derefter at foretage indkøbet af de afgiftsfritagne varer. I næste omgang kan endnu en myndighed i værtsmedlemsstaten, som oftest afgifts- eller toldmyndighederne, eventuelt kontrollere transaktionens forenelighed med de gældende regler for punktafgifts- eller momsfrigivelse.

51. Er varerne eller ydelserne imidlertid beregnet til officiel brug, kan værtsmedlemsstaten på de betingelser, som den selv fastsætter, dispensere de diplomatiske og konsulære repræsentationer fra kravet om at indhente forudgående tilladelse fra denne medlemsstats ansvarlige myndigheder til at gøre brug af fritagelsesattesten²⁸. I et sådant tilfælde kan denne attest benyttes uden værtsmedlemsstatens attestering og uden påstempling fra denne medlemsstats ansvarlige myndigheder. Der kan således af hensyn til gensidigheden i de diplomatiske forbindelser mellem to medlemsstater træffes beslutning om at forenkle proceduren for de diplomatiske og konsulære repræsentationers indkøb af punktafgiftspligtige varer ved at give dem denne dispensation, som dog kan trækkes tilbage i tilfælde af misbrug.

52. Det forholder sig ikke desto mindre således, at selv når værtsmedlemsstatens ansvarlige myndighed beslutter ikke at påstemple attesten i tilfælde af punktafgiftsfrigivelse til officiel brug, dispenserer dette principielt ikke den diplomatiske eller konsulære repræsentation, der nyder denne fritagelse, fra kravet om at bekræfte nøjagtigheden af de anførte oplysninger og at attestere fritagelsesattestens indhold ved at påføre den en underskrift eller et officielt segl.

53. Endelig er det præciseret i vejledningen til fritagelsesattesten i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011 for så vidt angår den afgiftspligtige (eller leverandøren af de afgiftsfritagne varer), at denne attest tjener som dokumentation for afgiftsfrigivelse af de varer, der leveres til de diplomatiske og konsulære repræsentationer. Desuden skal leverandøren/den godkendte oplagshaver opbevare denne attest²⁹ som dokumentation i overensstemmelse med de regler, der gælder i hans medlemsstat³⁰.

²⁵ – Jf. f.eks. den fritagelsesattest, der anvendes i Frankrig (https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

²⁶ – I de fleste medlemsstater varetages denne opgave af udenrigsministeriets protokol.

²⁷ – I de tilfælde, hvor fritagelsen vedrører en militær repræsentation, der er stationeret i værtsmedlemsstaten.

²⁸ – Jf. i denne retning artikel 51, stk. 2, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 og vejledningens punkt 7 i bilag II til denne gennemførelsesforordning.

²⁹ – Jf. i denne retning artikel 51, stk. 3, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

³⁰ – Det er ligeledes angivet i vejledningen i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at fritagelsesattesten skal udfærdiges i to eksemplarer: én kopi, som afsenderen opbevarer, og en anden, som ledsager de punktafgiftspligtige varer under transport.

b) National rets rolle i gennemførelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen

54. Jeg gør først og fremmest opmærksom på, at ifølge ordlyden af artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118 finder de i denne artikels stk. 1 omhandlede fritagelser »anvendelse på de betingelser og med de begrænsninger, der er fastsat af værtsmedlemsstaten«.

55. Den lettiske regering er således af den opfattelse, at kravet om, at betalingen skal ske ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, ud over den foreskrevne fritagelsesattest er begrundet i navnlig den skønsmargen, der indrømmes medlemsstaterne ved ordlyden af den førnævnte bestemmelse, og den mulighed, som denne bestemmelse giver dem for at fastsætte betingelserne og begrænsningerne for punktafgiftsfritagelsen.

56. Den spanske regering deler ligeledes denne holdning og er af den opfattelse, at hvis man godtager den fortolkning, hvorefter fritagelsen automatisk finder anvendelse på leveringen af varer eller ydelser til en diplomatisk eller konsulær repræsentation, bliver artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvori det bestemmes, at medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne og begrænsningerne for en sådan fritagelse, meningsløs.

57. Jeg vil indledningsvis anføre, at jeg er uenig med den lettiske og den spanske regering.

58. Det forekommer nemlig for det første indlysende, at på et harmoniseret område af EU-retten som f.eks. den generelle ordning for punktafgifter er medlemsstaternes skønsmargen begrænset og skal udøves i overensstemmelse med EU-retten.

59. For det andet kan artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118, selv hvis denne bestemmelse fortolkes strengt, ikke fratage medlemsstaterne muligheden for at fastsætte et vist antal parametre for anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen.

60. Det skal primært påpeges, at det påhviler den nationale lovgiver at vælge den foretrukne metode til fritagelse, dvs. om fritagelsen skal ske på forhånd og direkte i form af suspension af punktafgifterne eller efterfølgende ved tilbagebetaling af punktafgifterne.

61. Medlemsstaternes skønsmargen ved gennemførelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen illustreres endvidere tydeligt af de forskellige tilgange, som disse medlemsstater har valgt til at fastsætte parametrene for denne ordning. Der kan således iagttages forskelle for så vidt angår udpegningen af de ansvarlige myndigheder i værtsmedlemsstaterne, der skal attestere såvel modtagernes fritagelsesberettigelse som gyldigheden af de gennemførte transaktioner³¹, kravene vedrørende den berørte diplomatiske repræsentations attestering af indholdet³², beløbsgrænsen

³¹ – Jf. i denne retning punkt 50 i dette forslag til afgørelse.

³² – Nogle medlemsstater kræver, at fritagelsesattesten er påført både underskrift fra missionschefen (eller en person, som missionschefen har givet denne beføjelse) og den diplomatiske repræsentations segl. Jf. f.eks. den litauiske ordning for punktafgiftsfritagelse (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

for, hvornår fritagelsen kan indrømmes³³, den periode, hvori fritagelsen er gyldig, eller fristen for at opnå tilbagebetaling³⁴, rammerne for brugen af de berørte varer³⁵ og det antal eksemplarer, som fritagelsesattesten skal udstedes i³⁶.

62. På baggrund af det ovenstående er det min opfattelse, at en fortolkning med fokus på det primære formål med punktafgiftsfritagelsesordningen, som er at sikre, at de i artikel 12 i direktiv 2008/118 omhandlede modtagere opnår denne fritagelse, ikke fratager medlemsstaterne muligheden for at fastsætte et vist antal vigtige parametre for gennemførelsen af denne ordning.

C. Undersøgelse af, om punktafgiftsfritagelsesordningen er forholdsmæssig

63. Ifølge proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne anvende midler, som, idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt, og som gør det mindste indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper³⁷.

64. I Domstolens praksis præciseres i denne henseende, at såfremt der herved kan vælges mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst restriktive foranstaltning anvendes, og de pålagte byrder må desuden ikke være uforholdsmæssige i forhold til de forfulgte mål³⁸.

65. Det er derfor i første omgang nødvendigt at analysere det legitime mål, som den lettiske lovgiver har haft med vedtagelsen af punktafgiftslovens artikel 20, stk. 5, nr. 2), for at kontrollere, om det er begrundet og forholdsmæssigt.

66. I næste omgang skal det undersøges, om denne lovgivning er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

³³ – Det mindstebeløb, hvorover der kan opnås punktafgifts- eller moms-fritagelse, kan variere fra medlemsstat til medlemsstat alt efter de berørte varer. Det er f.eks. fastsat til 80 EUR pr. transaktion for Republikken Finland (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), 120-240 EUR pr. transaktion for Storhertugdømmet Luxembourg (jf. i denne retning artikel 2 og artikel 4, stk. 1, i règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie (storhertugelig anordning af 7.2.2013 om moms-fritagelser, der indrømmes diplomatiske og konsulære repræsentationer samt ansatte ved disse repræsentationer og kancellier) (*Mémorial A* 2013, nr. 24, herefter »den storhertugelige anordning«), og 250 EUR pr. transaktion for Den Helleniske Republik [jf. i denne retning artikel 3, litra h), i ministeriel afgørelse POL.1268/30.12.2011, som ændret ved ministeriel afgørelse A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021)].

³⁴ – Jf. f.eks. i ungarsk ret § 7, stk. 1, i egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet (finansministeriets bekendtgørelse nr. 11/2010 (III. 31) om gennemførelse af visse privilegier, indrømmelser og fritagelser vedrørende merværdiafgift og punktafgifter), hvori det præciseres, at anmodningen om tilbagebetaling af punktafgifter skal indgives mellem den 1.1. og den 30.9. i året efter det år, hvori de varer, for hvilke der anmodes om moms- eller punktafgiftsfritagelse, blev indkøbt.

³⁵ – F.eks. indeholder den finske ordning en specifik ramme for alkohol indkøbt til officiel brug for diplomatiske og konsulære repræsentationer. Alkoholindtaget skal således foregå i disse organisationers lokaler og må udelukkende stilles gratis til rådighed for en bestemt gruppe gæster, der er indbudt af ambassadøren eller en ansat ved den diplomatiske eller konsulære repræsentation (jf. i denne retning: <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ – Antallet af eksemplarer kan således variere fra tre i Storhertugdømmet Luxembourg (jf. i denne retning den storhertugelige anordnings artikel 7, stk. 1) til fire i Den Franske Republik (jf. i denne retning fritagelsesattest udstedt af den franske regering: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

³⁷ – Jf. dom af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46), og af 22.10.2015, Impresa Edilux og SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

³⁸ – Jf. dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Rådet (C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).

67. Det skal fremhæves, at punktafgiftsfritagelsesordningen er blevet harmoniseret på EU-plan ved direktiv 2008/118. Med hensyn til gennemførelsen af ordningen kommer denne harmonisering til udtryk gennem den ramme, der er sat for fritagelsesordningen i form af fritagelsesattesten. Det skal således i denne veldefinerede sammenhæng undersøges, om punktafgiftslovens artikel 20, stk. 5, nr. 2), er forholdsmæssig, for at de forelagte præjudicielle spørgsmål kan besvares.

68. På denne baggrund er det min opfattelse, at foranstaltninger såsom dem, der er fastsat i lettisk lov, i en situation, hvor en sådan harmonisering og det deraf følgende krav om et ensartet fritagelsessystem ikke eksisterer, kan være begrundede og forholdsmæssige set i lyset af de mål, der forfølges med den nationale lovgivning, og den bredere skønsmargen, som en medlemsstat har.

1. Begrundelsen for den begrænsning, der er indført i lettisk ret

69. Det fremgår af forelæggelseskendelsen og den lettiske regerings skriftlige indlæg, at betingelsen om betaling ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter hidrører fra ønsket om at sikre, at fritagelsen indrømmes punktafgiftsfritagelsesberettigede med rette, og at effektivisere bekæmpelsen af afgiftsundgåelse og -svig.

70. Det skal påpeges, at medlemsstaterne har en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser³⁹, og at bekæmpelsen af skatteunddragelse og eventuelt misbrug er et mål, der forfølges med direktiv 2008/118, således som det fremgår af dette direktivs artikel 11 og artikel 39, stk. 3, første afsnit⁴⁰.

71. Det er således min opfattelse, at det mål, som den lettiske lovgiver forfølger, ved første øjekast kan forekomme begrundet netop for visse punktafgiftspligtige varer såsom cigaretter og alkohol, idet ulovligt indførte mængder heraf repræsenterer en væsentlig del af afsætningen af de punktafgiftspligtige varer.

72. Jeg minder dog om, at medlemsstaterne ved udøvelsen af de beføjelser, de er tillagt i henhold til EU-retten, skal overholde de almindelige retsprincipper, herunder bl.a. proportionalitetsprincippet⁴¹.

73. Jeg skal derfor nu undersøge de argumenter, som disse to regeringer har fremført for at begrunde den i lettisk ret indførte begrænsning.

74. Den lettiske og den spanske regering er af den opfattelse, at anvendelsen af kontanter som betalingsmiddel i forbindelse med økonomiske transaktioner i betydelig grad befordrer unddragelse og misbrug, og at de i lettisk ret indførte begrænsninger derfor er begrundede og forholdsmæssige.

³⁹ – Jf. dom af 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

⁴⁰ – Jf. dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 59).

⁴¹ – Jf. dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 62).

75. Ifølge den spanske regering er denne type begrænsninger ikke ukendte i selve EU-retten, hvor de fastsættes med legitime mål, f.eks. forebyggelse af skatteunddragelse. I denne henseende har denne regering henvist til Hessischer Rundfunk-dommen⁴² og til generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse i ECOTEX BULGARIA-sagen⁴³.

76. Selv om det er blevet anerkendt, at det kan være legitimt i visse særlige situationer at begrænse anvendelsen af kontanter som betalingsmiddel, er det min opfattelse, at den retspraksis, som den spanske regering har henvist til, ikke kan overføres på den foreliggende sag, hvor hverken de faktiske omstændigheder eller den gældende retlige ordning adskiller sig særligt fra den sag, der gav anledning til dom af 26. januar 2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 og C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Jeg gør opmærksom på, at Domstolen i sin dom i Hessischer Rundfunk-sagen (forenede sager C-422/19 og C-423/19), som blev afsagt i Store Afdeling, fastslog, at en medlemsstat i euroområdet principielt kan pålægge sin forvaltning at modtage kontant betaling, men at denne mulighed ligeledes kan begrænses af offentlige hensyn, på betingelse af at sådanne begrænsninger står i rimeligt forhold til det offentlige hensyn, som forfølges. Domstolen anførte således, at en sådan begrænsning bl.a. kan begrundes, når kontant betaling kan indebære en urimelig omkostning for myndighederne på grund af et meget stort antal betalingspligtige personer. Domstolen fastslog således, at det tilkom den forelæggende ret at efterprøve, om en sådan begrænsning står i rimeligt forhold til formålet om en effektiv opkrævning af radio- og TV-licensen⁴⁴, navnlig med hensyn til den omstændighed, at alternative, lovlige betalingsmidler muligvis ikke er let tilgængelige for alle betalingspligtige personer herfor⁴⁵.

78. Jeg vil indledningsvis påpege, at den proportionalitetskontrol, hvortil der henvises i dom af 26. januar 2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 og C-423/19, EU:C:2021:63), foregik i en anden sammenhæng end den i den foreliggende sag. Det offentlige hensyn, som forfulgtes i førstnævnte sag, bestod i at sikre, at kontant betaling ikke indebar en urimelig omkostning for myndighederne. En sådan risiko er der ikke tale om i hovedsagen, hvor det mål, der forfølges i lettisk ret, er at undgå misbrug og svig i forbindelse med betaling af og fritagelse for punktafgifter.

79. I ECOTEX BULGARIA-sagen (sag C-544/19), som verserer for Domstolen, skal denne tage stilling til spørgsmålet om, i hvilket omfang en national lovgivning, der forbyder enhver fysisk eller juridisk person at foretage en kontantudbetaling i indlandet, når beløbet svarer til eller overstiger den fastsatte tærskel, og kræver af de afgiftspligtige, at de benytter andre betalingsformer, da de i modsat fald vil blive straffet, er i overensstemmelse med EU-retten.

80. Uagtet at jeg er enig i generaladvokat Richard de la Tours analyse af ECOTEX BULGARIA-sagen⁴⁶, er det min opfattelse, at de konklusioner, som generaladvokaten drog heraf, ikke kan overføres på hovedsagen. For det første henhører den i denne sag omhandlede bulgarske lovgivning i modsætning til den lettiske lovgivning ikke under et af EU-rettens harmoniserede områder. For det andet adskiller den retlige sammenhæng og de mål, der forfølges med den bulgarske lovgivning, sig væsentligt fra den lettiske lovgivning. Den bulgarske lovgivning har nemlig til formål at bekæmpe skatteunddragelse i situationer, hvor store kontantbeløb ikke registreres i regnskabsbilag og dermed undgår beskatning og betaling af bidrag til sociale

⁴² – Jf. dom af 26.1.2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 og C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ – Generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁴ – Jf. dom af 26.1.2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 og C-423/19, EU:C:2021:63, præmis 72-76).

⁴⁵ – Jf. dom af 26.1.2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 og C-423/19, EU:C:2021:63, præmis 77).

⁴⁶ – Generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

sikringsordninger⁴⁷. Den bulgarske lovgiver kræver således, at der anvendes betalingsmidler, der sikrer de finansielle transaktioners sporbarhed, når der ikke findes andre bevis- eller kontrolmidler herfor. I hovedsagen fastsætter EU-retten imidlertid en specifik mekanisme for gennemførelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen i form af fritagelsesattesten, som principielt ikke blot kan bevise, at en forretningstransaktion har fundet sted, men også kan sikre dennes sporbarhed med henblik på at forebygge enhver form for misbrug og svig.

2. Den omhandlede nationale lovgivnings egnethed til at nå de forfulgte mål og nødvendigheden af den

81. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at en national lovgivning kun er egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet om at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde⁴⁸.

82. Det er således spørgsmålet, om og i hvilket omfang fritagelsesattesten i sig selv gør det muligt at opfylde såvel målene med den lettiske lovgivning som formålet med artikel 12 i direktiv 2008/118, nemlig at fritage de berørte modtagere for afgiften og samtidig at sikre, at der ikke sker unddragelse og misbrug. Jeg anfører indledningsvis, at hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, risikerer hele den nationale lovgivning, der fastsætter betingelser og supplerende formaliteter for at sikre, at de punktafgiftsfritagne varer leveres til de berørte modtagere, efter min opfattelse at være ubegrundet og uforholdsmæssig. Hvis denne attest imidlertid ikke gør det muligt at garantere en legitim og rimelig anvendelse af punktafgiftsfritagelsesordningen – og navnlig at sikre, at de pågældende varer leveres til de faktiske modtagere – kan yderligere foranstaltninger såsom dem, der er fastsat i lettisk lov, være begrundede og forholdsmæssige.

83. Jeg påpeger, at et afgrænset spørgsmål om netop denne problemstilling er blevet rettet til alle parter⁴⁹.

84. Appellanten og Kommissionen har i deres svar på dette spørgsmål gjort gældende, at fritagelsesattesten indeholder alle de oplysninger, der er nødvendige for at sikre, at køberne af de pågældende varer også er de personer, der henvises til i artikel 12 i direktiv 2008/118.

85. Det bør omvendt fremhæves, at den lettiske og den spanske regering i deres respektive svar ikke har forklaret, hvordan kravet om anvendelse af andre betalingsmidler end kontanter skulle tilvejebringe yderligere oplysninger, der ikke allerede er tilgængelige for skatte- og afgiftsmyndighederne ved hjælp af fritagelsesattesten. Disse regeringer er af den opfattelse, at betaling foretaget ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter gør det muligt for skatte- og afgiftsmyndigheden på anden vis at dokumentere, at leverandøren har gennemført transaktionen til fordel for en bestemt modtager, som sædvanligvis er betaleren. Den person, som har gennemført betalingen, er således tydeligt identificeret (ved sit navn, kontonummer eller betalingskortnummer), og det kan bekræftes, at denne person er modtageren af varerne, og at den pågældende har betalt denne leverandør direkte.

⁴⁷ – Jf. generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931, punkt 83).

⁴⁸ – Jf. dom af 25.4.2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2018, Stanley International Betting og Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

⁴⁹ – Domstolen har anmodet parterne om at besvare spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang kravet om betaling ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter kan give forvaltningen oplysninger, som supplerer dem, der er indeholdt i attesten i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, og er nødvendige for kontrollen af, om betingelserne for punktafgiftsfritagelsen er opfyldt.

86. Det må imidlertid konstateres, at disse oplysninger allerede figurerer på fritagelsesattesten og fremgår klart og utvetydigt⁵⁰. Oplysningerne om køberens identitet og varernes samlede pris fremgår således allerede af attesten sammen med mængden af de indkøbte varer og den enkelte vares type og enhedspris, hvilket ikke kan udledes af et simpelt betalingsbilag. Jeg er i lighed med Kommissionen følgelig af den opfattelse, at de oplysninger, der dokumenterer betalingen, i den foreliggende sag eventuelt kan tjene til at bevise nøjagtigheden af de oplysninger, der fremgår af den nævnte attest, når de to kilder sammenholdes, men at de ikke tilfører nye oplysninger.

87. Det er således min opfattelse, at fritagelsesattesten ved første øjekast alene ved sit indhold kan gøre det muligt at kontrollere, om fritagelsesbetingelserne som defineret i artikel 12 i direktiv 2008/118 og de med dette direktiv forfulgte mål er opfyldt.

88. Det skal således dernæst undersøges, om de yderligere foranstaltninger, som den lettiske lovgiver har vedtaget, eventuelt kan være begrundede i forbindelse med gennemførelsen af punktafgiftsfritagelsesordningen og under hensyntagen til medlemsstaternes skønsmargen.

89. Ifølge den lettiske regering er disse yderligere foranstaltninger begrundede i navnlig den fritagelsesmetode, som den lettiske lovgiver har valgt. Denne regering har således anført, at i modsætning til tilbagebetaling af punktafgifter, som sætter skatte- og afgiftsmyndigheden i stand til at sikre sig, at disse afgifter er blevet tilbagebetalt til de diplomatiske og konsulære repræsentationer, kan skatte- og afgiftsmyndighederne i tilfælde af anvendelse af fritagelse for de nævnte punktafgifter muligvis ikke udøve den samme kontrol.

90. Jeg har følgende bemærkninger til den lettiske regerings svar.

91. For det første synes den lettiske regering at anerkende ikke alene, at medlemsstaterne har mulighed for at vælge mellem forskellige fritagelsessystemer, men også, at hvis Letland havde valgt modellen med tilbagebetaling af punktafgifter, ville denne model principielt have gjort det muligt for de lettiske myndigheder at sikre en velfungerende fritagelsesordning uden at være nødsaget til at benytte yderligere foranstaltninger. Ved første øjekast forekommer denne anerkendelse mig imidlertid at være et vigtigt indicium for, at den lettiske lovgivning kan være ubegrundet.

92. Jeg anfører endvidere, at fritagelsen i overensstemmelse med artikel 51, stk. 3, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, selv når den indrømmes i form af tilbagebetaling, sker på grundlag af den samme fritagelsesattest, idet attesten bilægges anmodningen om tilbagebetaling, som sendes til den berørte medlemsstat uden yderligere formaliteter⁵¹. Det forekommer derfor med hensyn til fritagelsen, uanset om denne sker i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter eller med tilbagebetaling, at fritagelsesattestens form og indhold forbliver uændret og bevarer den samme bevisværdi.

93. Om end det forekommer indlysende, at værtsmedlemsstaten i tilfælde af tilbagebetaling af punktafgifterne råder over en videre kontrolbeføjelse, idet tilbagebetalingen principielt forudsætter en kontrol af betalingsmodtagerens identitet, inden den effektueres, har den lettiske regering i sit svar på de skriftlige spørgsmål ikke oplyst noget, der godtgør, at fritagelsesattesten i tilfælde af suspension af punktafgifterne ikke gør det muligt at foretage den nødvendige kontrol

⁵⁰ – Jf. i denne retning beskrivelse af fritagelsesattesten i punkt 46 i dette forslag til afgørelse.

⁵¹ – I henseende til den skønsmargen, som medlemsstaterne har ved gennemførelsen af fritagelsesordningen, kræver nogle heriblandt, at fritagelsesattesten ved anmodningen om tilbagebetaling ledsages af fakturaer eller andre dokumenter, der bekræfter indkøbet af de pågældende varer.

med henblik på at sikre, at fritagelsesordningen er velfungerende, og at der ikke sker unddragelse og misbrug, og således begrundet yderligere foranstaltninger som dem, der er indført ved lettisk lov.

94. For det andet er den lettiske regerings argumentation for, at de yderligere foranstaltninger er begrundede, baseret på artikel 72 i Ministru kabineta noteikumi Nr 908 »Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu« (ministerrådets dekret nr. 908 om fastlæggelse af de nærmere bestemmelser om anvendelse af en merværdiafgiftssats på nul ved levering af varer og ydelser til diplomatiske og konsulære repræsentationer, internationale organisationer, Den Europæiske Unions institutioner og Den Nordatlantiske Traktats Organisation (NATO) og de nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af punktafgifterne på punktafgiftspligtige varer indkøbt i Republikken Letland og om anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen)⁵², hvorefter diplomatiske og konsulære repræsentationer har mulighed for at benytte fritagelsesattesten uden forudgående godkendelse fra de lettiske skatte- og afgiftsmyndigheder i en periode på højst 36 måneder⁵³.

95. Den lettiske regering har ikke gjort rede for, hvordan denne mulighed, der hjemles i national ret, præcist kan underminere anvendelsen af fritagelsesordningen ved f.eks. at øge risikoen for svig eller misbrug. Denne regering har heller ikke formået at forklare, hvorfor fritagelsesattesten i så fald ikke i sig selv er tilstrækkelig til at opfylde de betingelser, der stilles i henhold til lettisk ret. Jeg gør i denne henseende opmærksom på, jf. punkt 52 i dette forslag til afgørelse, at det forhold, at en medlemsstat dispenserer modtageren fra kravet om, at vedkommendes ansvarlige myndigheder påstempler denne attest, ikke fritager den fritagelsesberettigede diplomatiske eller konsulære repræsentation fra kravet om at udfylde den nævnte attest og bekræfte dens indhold.

96. Det må ligeledes konstateres, at hvis den lettiske regering er af den opfattelse, at en sådan godkendelsesdispensation vil kunne true fritagelsesordningens korrekte funktion, kan denne regering til enhver tid beslutte at ophæve denne foranstaltning i overensstemmelse med artikel 51, stk. 2, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som giver mulighed for at trække denne dispensation tilbage i tilfælde af misbrug.

97. Endelig påpeger jeg for det tredje, at den lettiske regering begrundet de vedtagne foranstaltninger med toldmyndighedernes behov for at kunne udføre en mere effektiv kontrol. Det er i denne henseende gjort gældende, at denne kontrol på grund af den manglende mulighed for at træffe kontrolforanstaltninger over for diplomatiske og konsulære repræsentationer alene kan foretages hos de handlende, der skal betale punktafgifterne eller varetage fritagelsen for disse afgifter, bl.a. i tilfælde af at der er indrømmet dispensation fra den ovennævnte forudgående tilladelse.

98. Jeg gør ikke desto mindre opmærksom på, at såvel EU-retten som lettisk ret fastsætter, at fritagelsesattesterne skal udfærdiges i to eksemplarer, hvoraf det ene skal opbevares af leverandøren. Denne bestemmelse sætter de lettiske myndigheder i stand til at foretage en effektiv kontrol, så snart den pågældende fritagelsesattest indeholder den officielle attestering af indkøbet og af de berørte diplomatiske og konsulære repræsentationers faktiske brug heraf.

⁵² – *Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr. 203.

⁵³ – Det tilkommer den forelæggende ret at kontrollere relevansen af den lettiske regerings argumentation på baggrund af dette dekret.

99. Jeg anfører ligeledes, at den lettiske regering i overensstemmelse med EU-retten har flere muligheder for at indrette sin punktafgiftsfritagelsesordning, herunder den, der er nævnt i punkt 96 i dette forslag til afgørelse, og som består i at tilbagekalde visse indrømmelser, som de diplomatiske og konsulære repræsentationer har fået tildelt, hvis denne regering nærer mistanke om, at der er risiko for misbrug eller unddragelse. I denne forbindelse fremhæver jeg imidlertid, at hverken de lettiske skatte- og afgiftsmyndigheder eller den forelæggende ret har gjort eventuelle tilfælde af misbrug eller svig fra appellantens side gældende. Skatte- og afgiftsmyndigheden har således, som den forelæggende ret har henvist til, hverken rejst tvivl om, hvorvidt de omtvistede varer faktisk blev leveret til ambassaderne og de konsulære tjenester, eller hvorvidt de øvrige betingelser i direktiv 2008/118 og i punktafgiftsloven var opfyldt.

D. Anvendelse af punktafgiftsfritagelsesordningen i overensstemmelse med moms-fritagelsesordningen

100. Endelig skal det fremhæves, at denne samme fritagelsesattest ligeledes anvendes i forbindelse med moms-fritagelsesordningen, der er fastsat i artikel 151, stk. 2, i direktiv 2006/112.

101. Det er imidlertid blevet fastslået i Domstolens faste praksis vedrørende moms, at en national foranstaltning, som i det væsentlige gør retten til moms-fritagelse betinget af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften⁵⁴.

102. Jeg vil i lighed med Kommissionen påpege, at denne retspraksis ligeledes er blevet anvendt af Domstolen vedrørende punktafgiftsfritagelse af energiprodukter⁵⁵. Ifølge Domstolen kan de formelle krav således kun være til hinder for indrømmelsen af fritagelsen, såfremt tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt⁵⁶.

103. Jeg anfører endvidere, at en konstatering af et misbrug i henhold til Domstolens faste praksis på momsområdet kræver, at to betingelser er opfyldt, nemlig for det første, at de omhandlede transaktioner, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt, ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel⁵⁷. Hvis dette ræsonnement vedrørende punktafgifter overføres på hovedsagen, fremgår det imidlertid af forelæggelsesafgørelsens beskrivelse af de faktiske omstændigheder, at de faktiske modtagere af de omtvistede varer var de diplomatiske og konsulære repræsentationer, og at leverandøren/den godkendte oplagshaver derfor ikke synes at have draget nogen fordel af disse transaktioner.

104. På baggrund af det ovenstående er det min opfattelse, at Domstolens faste praksis på området for moms-fritagelse skal finde analog anvendelse på hovedsagen for at sikre en ensartet anvendelse af EU-retten og den effektive virkning af direktiv 2008/118.

⁵⁴ – Jf. dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29).

⁵⁵ – Jf. dom af 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, præmis 62).

⁵⁶ – Jf. dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31).

⁵⁷ – Jf. dom af 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

105. Under disse omstændigheder og med forbehold af den kontrol, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage for at sikre sig, at den i hovedsagen anvendte fritagelsesattest både indeholder de oplysninger, der er nødvendige for, at de lettiske myndigheder kan foretage en effektiv kontrol, og de berørte diplomatiske eller konsulære repræsentationers bekræftelse af fritagelsesattestens indhold, er det min opfattelse, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede går ud over, hvad der er nødvendigt for at forebygge misbrug eller svig i forbindelse med punktafgifterne.

V. Forslag til afgørelse

106. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

- »1) Artikel 12, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke betinger indrømmelsen af den fritagelse, der er fastsat heri, af, at betalingen for de punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at anvendes i diplomatiske eller konsulære forbindelser, sker ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, at betalingen til leverandøren faktisk har fundet sted, og at den er blevet foretaget af de faktiske modtagere af disse varer, for så vidt som beviset for de nævnte varers tiltænkte anvendelse i diplomatiske eller konsulære forbindelser kan udledes af bl.a. fritagelsesattesten.
- 2) Artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118 er til hinder for en national lovgivning, hvorefter punktafgiftsfritagelsen skal nægtes med den begrundelse, at køberen ikke har foretaget betaling for de punktafgiftspligtige varer ved hjælp af andre betalingsmidler end kontanter, uden at det er muligt ved hjælp af bl.a. fritagelsesattesten at bevise, at de i dette direktivs artikel 12, stk. 1, fastsatte fritagelsesbetingelser er opfyldt.«