



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

13. januar 2022\*

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgift – direktiv 2008/118/EF – fritagelse for harmoniseret punktafgift – varer, der er bestemt til anvendelse i diplomatiske eller konsulære forbindelser – de af værtsmedlemsstaten fastsatte betingelser for anvendelse af fritagelsen – betaling med andre midler end kontanter«

I sag C-326/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) ved afgørelse af 10. juli 2020, indgået til Domstolen den 22. juli 2020, i sagen

»**MONO**« SIA

mod

**Valsts ieņēmumu dienests,**

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af formanden for Anden Afdeling, A. Prechal, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne J. Passer (refererende dommer), F. Biltgen, L.S. Rossi og N. Wahl,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »MONO« SIA ved M. Uļmans,
- den lettiske regering først ved K. Pommere, V. Soņeca og E. Bārdiņš, derefter ved K. Pommere og E. Bārdiņš, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved M.J. Ruiz Sánchez, som befuldmægtiget,

\* Processprog: lettisk.

– Europa-Kommissionen ved C. Perrin og A. Sauka, som befuldmægtigede,  
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. september 2021,  
afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem »MONO« SIA og Valsts ieņēmumu dienests (den lettiske skatte- og afgiftsmyndighed) vedrørende den punktafgiftsfritagelse for varer, der leveres til forskellige staters ambassader og konsulære tjenester samt til Den Nordatlantiske Traktats Organisations (NATO) repræsentation i Letland.

### Retsforskrifter

#### *Folkeretten*

##### *Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser*

- 3 Artikel 34 i Wienerkonventionen af 18. april 1961 om diplomatiske forbindelser (*United Nations Treaty Series*, bind 500, s. 95, herefter »Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser«) fastsætter:

»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

[...]

- 4 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.«

*Wienerkonventionen om konsulære forbindelser*

- 5 Artikel 49 i Wienerkonventionen af 24. april 1963 om konsulære forbindelser (*United Nations Treaty Series*, bind 596, s. 261, herefter »Wienerkonventionen om konsulære forbindelser«) med overskriften »Fritagelse for beskatning« bestemmer 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

[...]«

- 6 Artikel 50 i Wienerkonventionen om konsulære forbindelser, der har overskriften »Fritagelse for toldafgifter og -eftersyn«, 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 konsulatsejendomme 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.«

***EU-retten***

*Direktiv 2008/118*

- 7 Følgende fremgår af 2., 8., 10. og 13. betragtning til direktiv 2008/118:

»(2) Det er nødvendigt, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer, der er omfattet af [Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1)], i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«, forbliver harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.

[...]

(8) Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på [EU-]plan, hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.

[...]

(10) Ordninger vedrørende opkrævning og godtgørelse af afgiften har indvirkning på det indre markeds funktion og bør derfor følge ikke-diskriminerende kriterier.

[...]

(13) 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.«

8 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118 fastsætter:

»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 [Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 21)] og [Rådets direktiv 92/84/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 29)]

c) forarbejdet tobak omfattet af [Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT 1995, L 291, s. 40)], [Rådets direktiv 92/79/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne (EFT 1992, L 316, s. 8)] og [Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT 1992, L 316, s. 10)].«

9 Artikel 12 i direktiv 2008/118 er affattet som følger:

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

a) i diplomatiske eller konsulære forbindelser

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 [undertegnet i Washington (De Forenede Stater) den 4. april 1949], 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.«

10 Direktivets artikel 13 bestemmer:

»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. [Europa-]Kommissionen fastlægger efter proceduren i artikel 43, stk. 2, fritagelsesattestens form og indhold.

[...]«

*Gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011*

11 Artikel 51 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1) fastsætter:

»1. [...] attesten for [merværdiafgifts]- 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 [Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1)], 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 fra kravet om stemping 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 videresender 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.«

***Lettisk ret***

- 12 Likums »Par akcīzes nodokli« (lov om punktafgift) af 30. oktober 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161, herefter »lov om punktafgift«) bestemmer følgende i artikel 7:

»Afgiftspligtige er:

1. Importøren

[...]«

- 13 Artikel 20, stk. 1, i lov om punktafgift 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 diplomatiske og konsulære repræsentanter fra diplomatiske og konsulære repræsentationer, administrativt og teknisk personale og familiemedlemmer til de i dette nummer nævnte personer, når disse hverken er lettiske statsborgere eller har fast bopæl i Letland[;] [...]

3) til internationale organisationer eller til deres repræsentationer, 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

[...]

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 ansatte ved et allieret hovedkvarter eller personer, som disse har forsørgerpligt over for, når de pågældende hverken er lettiske statsborgere eller har fast bopæl i Letland.«

- 14 Artikel 20, stk. 2, i lov om punktafgift 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 [gennemførelses]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 med andre betalingsmidler end kontanter.

[...]

15 Artikel 20, stk. 5, i lov om punktafgift bestemmer:

»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. 3<sup>1</sup>, 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 med andre betalingsmidler end kontanter.

[...]

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 16 MONO, der er sagsøgeren i hovedsagen, angav i henhold til afgiftssuspensionsordningen punktafgiftspligtige varer (alkohol og cigaretter), som virksomheden havde købt af et britisk selskab og dets lettiske filial (herefter »det britiske selskab«), til den lettiske toldmyndighed med henblik på deres overgang til fri omsætning til ambassader og konsulære tjenester fra forskellige stater samt til NATO-repræsentationen i Letland.
- 17 I henhold til en aftale om overdragelse af fordringer indgået mellem MONO og det britiske selskab vedrørende overdragelse til dette selskab af MONO's fordringer på dets kunder modtog det britiske selskab betalingerne fra disse kunder og overførte beløbet til MONO efter fradrag af selskabets egen salgspris for produkterne til MONO.
- 18 Efter en kontrol traf skatte- og afgiftsmyndigheden den 2. november 2018 en afgørelse, hvorved MONO blev pålagt at betale punktafgifter for overgangen til fri omsætning af de nævnte varer samt bøder og morarenter. I afgørelsen var det anført, at eftersom de diplomatiske repræsentationer ikke havde betalt for de punktafgiftspligtige varer med andre betalingsmidler end kontanter, var den i artikel 20, stk. 5, nr. 2, i lov om punktafgift fastsatte betingelse for anvendelse af fritagelsen ikke opfyldt.

- 19 MONO anlagde sag ved administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) med påstand om annullation af den nævnte afgørelse. MONO gjorde bl.a. gældende, at betingelsen for anvendelse af fritagelsen i henhold til artikel 20, stk. 5, nr. 2, i lov om punktafgift ikke var afgørende og desuden ikke var fastsat som betingelse for punktafgiftsfritagelse i de internationale instrumenter, som er bindende for Republikken Letland.
- 20 Ved dom af 10. juni 2019 fik MONO ikke medhold for så vidt angik forpligtelsen til at betale punktafgiften.
- 21 MONO har iværksat appel af denne dom ved den forelæggende ret. Den forelæggende ret har anført, at det er ubestridt, at MONO angav de punktafgiftspligtige varer i henhold til toldoplagsordningen under suspension af punktafgifterne og med henblik på deres overgang til fri omsætning til diplomatiske repræsentanter, at MONO anvendte attesten i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011 (herefter »fritagelsesattesten«), at MONO fremlagde dokumentation for leveringen af disse varer til diplomatiske repræsentanter fra forskellige stater og til NATO-repræsentationen i Letland, og endelig at den betaling, som MONO skulle modtage for de omtvistede varer, blev foretaget af det britiske selskab i henhold til aftalen om overdragelse af fordringer.
- 22 Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden finder punktafgiftsfritagelsen imidlertid ikke anvendelse, eftersom artikel 20, stk. 5, nr. 2, i lov om punktafgift kræver, at punktafgiftspligtige varer betales med andre betalingsmidler end kontanter af modtageren af de nævnte varer.
- 23 Ifølge den forelæggende ret følger det desuden af skatte- og afgiftsmyndighedens synspunkt, at det ikke alene er nødvendigt at bevise, at der er fastsat en betaling med andre betalingsmidler end kontanter mellem transaktionens parter, men også, at disse varer faktisk er blevet betalt med sådanne midler, og at denne betaling konkret er blevet foretaget af de personer, til hvem varerne er blevet leveret. Eftersom den betaling, som MONO skulle modtage for de punktafgiftspligtige varer, der blev leveret til ambassaderne og de konsulære tjenester, blev foretaget af det britiske selskab i medfør af en aftale om overdragelse af fordringer, og ikke af ambassaderne eller de konsulære tjenester, som disse varer blev leveret til, fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at det ikke var muligt at efterprøve, om de pågældende ambassader og konsulære tjenester ved modtagelsen af de nævnte varer faktisk foretog betalingen med andre betalingsmidler end kontanter.
- 24 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at direktiv 2008/118 ikke undergiver anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen for varer, der leveres til diplomatiske og konsulære tjenester, en betingelse om betaling med andre betalingsmidler end kontanter. Denne betingelse er kun fastsat i lettisk ret.
- 25 Den forelæggende ret har derfor rejst tvivl om fortolkningen af artikel 12, stk. 1 og 2, i direktiv 2008/118. Den forelæggende ret har i denne forbindelse på den ene side fremhævet, at dette direktivs artikel 12, stk. 2, ganske vist fastsætter, at fritagelserne finder anvendelse på de betingelser og med de begrænsninger, der er fastsat af værtsmedlemsstaten. På den anden side er den omstændighed, at artikel 20, stk. 5, nr. 2, i lov om punktafgift bestemmer, at der skal ske betaling med andre betalingsmidler end kontanter for varer, der leveres til ambassader og konsulære tjenester, og den omstændighed, at disse varer ikke er omfattet af punktafgiftsfritagelsen i medfør af denne bestemmelse, imidlertid ikke i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 12, stk. 1, for så vidt som nævnte bestemmelse fritager de omhandlede varer for punktafgift, når de leveres til ambassader og konsulære tjenester. I denne henseende bør



det tages i betragtning, at skatte- og afgiftsmyndigheden hverken har rejst tvivl om, hvorvidt de øvrige betingelser fastsat i direktiv 2008/118 og i lov om punktafgift er opfyldt, eller om de omhandlede varer faktisk er blevet leveret til de pågældende ambassader og konsulære tjenester.

26 På denne baggrund har Administrativā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) 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?«

### Om de præjudicielle spørgsmål

27 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 værtsmedlemsstaten 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 en betingelse om, at den faktiske modtager af disse varer har foretaget betaling direkte til leverandørerne med andre betalingsmidler end kontanter.

28 Det fremgår af anden, ottende og tiende betragtning til direktiv 2008/118, at dette har til formål at indføre en generel harmoniseret ordning for punktafgifter med henblik på at sikre de pågældende varers frie bevægelighed og dermed et velfungerende indre marked. Selv om der principielt skal betales punktafgift af alle de varer, der er omfattet af dette direktiv, fastsætter det visse fritagelser i denne henseende, navnlig i artikel 12, til fordel for bl.a. diplomatiske og konsulære repræsentationer.

29 Hvad angår den fritagelsesordning, der således er fastsat i artikel 12 i direktiv 2008/118, skal det for det første fremhæves, at hovedformålet med denne er at sikre, at modtagerne af de varer, der henhører under en af de kategorier, der er fastlagt i denne bestemmelses stk. 1, faktisk kan indrømme en sådan fritagelse. De punktafgiftspligtige varer bliver således bl.a. fritaget for betaling af de pågældende afgifter, når de er bestemt til anvendelse i diplomatiske eller konsulære forbindelser, således som det fremgår af dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a).

30 I denne sammenhæng skal det præciseres, at selv om sidstnævnte bestemmelse ikke udtrykkeligt henviser til en punktafgiftsfritagelse for varer, der er bestemt til personligt brug for diplomatiske eller konsulære repræsentanter, er der imidlertid ingen tvivl om, at den nævnte bestemmelse finder anvendelse på varer, der er bestemt for sådanne personer med henblik på en sådan anvendelse. Denne fortolkning er nemlig i overensstemmelse med artikel 36, stk. 1, litra b), i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser og artikel 50, stk. 1, litra b), i Wienerkonventionen om konsulære forbindelser. Den bekræftes desuden både af artikel 12,

stk. 1, litra b), i direktiv 2008/118, der for så vidt angår internationale organisationer nævner disse organisationers »medlemmer«, og af bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, der indeholder en model for fritagelsesattesten, hvis ordlyd udtrykkeligt omfatter varer bestemt til personlig brug for ansatte i diplomatiske og konsulære repræsentationer og ansatte i internationale organisationer.

- 31 Selv om medlemsstaterne råder over en skønsmargen ved anvendelsen af ordningen for fritagelse af punktafgift, således som det fremgår af artikel 12, stk. 2, i direktiv 2008/118, der giver dem mulighed for at fastsætte betingelser og begrænsninger for anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen, skal det for det andet fastslås, at denne skønsmargen bl.a. er begrænset som følge af, at der i direktivets artikel 13 er indført en fritagelsesattest, der har til formål at regulere fritagelsens gennemførelse og at sikre, at det formål, der forfølges med nævnte direktivs artikel 12, opfyldes, samtidig med, at det sikres, at modtagerne heraf faktisk gør brug af de omhandlede varer.
- 32 For det tredje bemærkes, at forebyggelse af svig og misbrug generelt udgør et fælles mål såvel i EU-retten som i medlemsstaternes lovgivninger. Hvad nærmere angår direktiv 2008/118 er det allerede blevet fastslået, at medlemsstaterne har en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser, og at bekæmpelsen af skattesvig, skatteunddragelse og eventuelt misbrug er et mål, der forfølges med dette direktiv (dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og af den lettiske regerings indlæg, at det krav, der er fastsat i artikel 20, stk. 5, nr. 2, i lov om punktafgift, hvorefter betalingen skal ske med andre midler end kontanter, dvs. en bankoverførsel, beror på et ønske om at sikre, at fritagelsen faktisk kun indrømmes fritagelsesberettigede, og dermed bekæmpe svig og misbrug.
- 34 Selv om et sådant formål er lovligt, således som det er anført i nærværende doms præmis 32, skal medlemsstaterne imidlertid ved udøvelsen af de beføjelser, der er tillagt dem ved EU-retten, overholde de almindelige retsprincipper, herunder bl.a. proportionalitetsprincippet (dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 62).
- 35 Proportionalitetsprincippet pålægger medlemsstaterne at 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 mindst muligt indgreb i de øvrige af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper. 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 mål (dom af 29.6.2017, Kommissionen mod Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Hvad angår det krav, der er nævnt i denne doms præmis 33, synes et sådant krav, hvis overholdelse gør det muligt at fremskaffe elementer til identifikation af betalingsyderen samt beviset for, at betalingen faktisk har fundet sted, ganske vist principielt at gøre det muligt at kontrollere, om fritagelsesbetingelsen, hvorefter køberen skal tilhøre den kreds af personer, der er omfattet af fritagelsen for punktafgifter som fastlagt i artikel 12 i direktiv 2008/118, er opfyldt.

- 37 Det bemærkes imidlertid for så vidt angår kontrollen af overholdelsen af de betingelser, der skal opfyldes for at være omfattet af nævnte fritagelse, at artikel 13 i direktiv 2008/118 allerede foreskriver, at punktafgiftspligtige varer, der sendes under en afgiftssuspensionsordning til en af de i dette direktivs artikel 12, stk. 1, nævnte modtagere, skal ledsages af en fritagelsesattest.
- 38 Denne attest, der beskrives i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011 indeholder identitet og kontaktoplysninger for den fritagelsesberettigede (organisation eller enkeltperson), en detaljeret beskrivelse af de berørte varer eller ydelser (deres art, mængde eller antal), deres værdi pr. enhed og det samlede beløb samt den anvendte valuta, 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 repræsentation eller en ansat i en international organisation, dato, stempel og underskrift fra organisationen i tilfælde af fritagelse til en sådan personlig brug samt dato, stempel og underskrift fra værtsmedlemsstatens ansvarlige myndigheder til attestering af, at transaktionen i sin helhed eller indtil en nærmere angiven mængde opfylder betingelserne for fritagelse for punktafgifter.
- 39 Det præciseres i vejledningen til fritagelsesattesten, der ligeledes findes i bilag II til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at denne attest, der udfærdiges i to eksemplarer, hvoraf det ene opbevares som attest for fritagelsen af den afgiftspligtige person eller oplagshaveren i overensstemmelse med de nationale bestemmelser, der finder anvendelse i den pågældendes medlemsstat, skal udfyldes læseligt og således, at der ikke kan slettes, uden mulighed for at tilføje noget, og uden at der viskes ud eller streges over. Der skal i givet fald tilvejebringes en oversættelse af oplysningerne om de pågældende varer eller tjenesteydelser og en eventuel ordreseddel til et sprog, der er anerkendt i den afgiftspligtige persons eller oplagshaverens medlemsstat. Det fremgår ligeledes af vejledningens punkt 4, at den diplomatiske eller konsulære repræsentation eller den pågældende internationale organisation ved at stemple attestten som nævnt i den foregående præmis attesterer, at den fritagelsesberettigede enkeltperson er ansat i repræsentationen eller organisationen, og at de pågældende varer eller tjenesteydelser er beregnet til personlig brug for den pågældende.
- 40 Fritagelsesattesten og vejledningen beskriver således nøjagtigt de trin, der skal følges, og de regler, der skal overholdes af de forskellige parter, der er involveret i fritagelsesproceduren, nemlig den afgiftspligtige person, værtsmedlemsstaten, myndighederne hos den diplomatiske eller konsulære repræsentation eller den pågældende internationale organisation og i tilfælde af køb med henblik på personlig brug den ansatte i repræsentationen eller organisationen, som har købt de varer, der er omfattet af fritagelsen.
- 41 Det fremgår af denne beskrivelse af fritagelsesattesten, at den ved sine forskellige angivelser, detaljerede beskrivelse af de pågældende varer og tjenesteydelser, undertegnernes egenskab og den attestering, som fremlægges af det pågældende diplomatiske, konsulære eller internationale organ og værtslandets ansvarlige myndigheder, i sig selv gør det muligt effektivt at kontrollere, om de betingelser for den fritagelse, der er fastsat i artikel 12 i direktiv 2008/118, er overholdt.
- 42 Hvad angår den lettiske og den spanske regerings synspunkt, hvorefter en betaling med andre midler end kontanter ville gøre det muligt for skatte- og afgiftsmyndighederne ved hjælp af de bankoplysninger, der foreligger ved en sådan betaling, at kontrollere, om betingelserne for fritagelse er opfyldt, samt om betalingstransaktionen faktisk er blevet gennemført, bemærkes for det første for så vidt angår betingelserne for fritagelse, at oplysningerne om den fritagelsesberettigede køber og detaljerede oplysninger om varerne eller tjenesteydelserne samt

prisen herfor fremgår af fritagelsesattesten. Et andet betalingsmiddel end kontanter, dvs. en bankoverførsel, tilvejebringer således ikke en oplysning vedrørende overholdelsen af fritagelsesbetingelserne, som ikke allerede fremgår af fritagelsesattesten.

- 43 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt kravet om betaling med andre midler end kontanter kan være begrundet med henblik på at gøre det muligt at efterprøve, om den handelstransaktion, for hvilken der anmodes om punktafgiftsfritagelse, faktisk har fundet sted, bemærkes, at den omstændighed, at et salg har fundet sted, principielt kan bevises i tilstrækkeligt omfang ved den betalte faktura eller ved den kassebon, der er udfærdiget i denne anledning, idet værtsmedlemsstaten kan kræve sådanne regnskabsdokumenter vedlagt fritagelsesattesten.
- 44 Henset til det ovenstående skal det fastslås, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse forekommer kravet om betaling med andre midler end kontanter med henblik på en kontrol af, om den pågældende transaktion har fundet sted, ikke at være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet for så vidt angår de transaktioner, der er omhandlet i artikel 12 i direktiv 2008/118.
- 45 Hvad endelig angår den forelæggende rets henvisning i de præjudicielle spørgsmål til betingelserne for, at betalingen til leverandøren faktisk skal have fundet sted og skal være foretaget af de faktiske modtagere af de varer, der er omfattet af fritagelsen, bemærkes, at selv om der ikke er tvivl om, at det kun er de varer, som faktisk er solgt til fritagelsesberettigede købere, der kan være omfattet af punktafgiftsfritagelsen, hvilket i tilstrækkeligt omfang godtgøres af fritagelsesattesten og en betalt faktura eller en kassebon, fremgår det hverken af de sagsakter, som Domstolen råder over, eller af artikel 20, stk. 5, i lov om punktafgift, at den lettiske lovgivning kræver, at betalingen foretages direkte af kunden til leverandøren.
- 46 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at de forelagte spørgsmål skal besvares med, at artikel 12 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at værtsmedlemsstaten ved fastsættelsen af betingelserne og begrænsningerne for anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen for varer, der anvendes i diplomatiske og konsulære forbindelser, underlægger anvendelsen af denne fritagelse en betingelse om, at prisen for de nævnte varer betales med andre betalingsmidler end kontanter.

### Sagsomkostninger

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

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

**Artikel 12 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 er til hinder for, at værtsmedlemsstaten ved fastsættelsen af betingelserne og begrænsningerne for anvendelsen af punktafgiftsfritagelsen for varer, der anvendes i diplomatiske og konsulære forbindelser, underlægger anvendelsen af denne fritagelse en betingelse om, at prisen for de nævnte varer betales med andre betalingsmidler end kontanter.**

Underskrifter