



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 2ας Σεπτεμβρίου 2021¹

Υπόθεση C-326/20

SIA «MONO»

κατά

Valsts ieņēmumu dienests

[αίτηση του Administratīvā apgabaltiesa
(περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2008/118/EK – Άρθρο 12 – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Απαλλαγή από τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης – Προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων – Προϋποθέσεις – Πραγματική πληρωμή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από τους πραγματικούς παραλήπτες τους – Πληρωμή με άλλα μέσα πλην μετρητών»

I. Εισαγωγή

1. Με την αίτηση προδικαστικής απόφασεως, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Λεττονία) υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 12 της οδηγίας 2008/118/EK² σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας MONO SIA (στο εξής: εκκαλούσα) και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία, στο εξής: VID) με αντικείμενο την απαλλαγή, από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, προϊόντων που αγοράζονται από μέλη των διπλωματικών και προξενικών υπηρεσιών καθώς και από μέλη του προσωπικού εγκατεστημένων στη Λεττονία διεθνών οργανισμών.

2. Με τα προδικαστικά ερωτήματα ζητείται, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης μόνον υπό την προϋπόθεση, η οποία δεν προβλέπεται από το δίκαιο της Ένωσης, ότι τα προϊόντα αποκτήθηκαν με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών και ότι η πληρωμή στον προμηθευτή πραγματοποιήθηκε από τους πραγματικούς παραλήπτες των εν λόγω προϊόντων.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

3. Παρά τον καινοφανή χαρακτήρα της, η υπό κρίση υπόθεση εγείρει ένα ζήτημα που απασχόλησε προσφάτως το Δικαστήριο, ήτοι το ζήτημα των περιορισμών στη χρήση μετρητών ως μέσου πληρωμής. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί της συμβατότητας προς το δίκαιο της Ένωσης του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης το οποίο θεσπίζει η λεττονική νομοθεσία και, ειδικότερα, επί του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, υπό το πρίσμα ιδίως της αρχής της αναλογικότητας.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το διεθνές δίκαιο

1. Η Σύμβαση της Βιέννης περί των διπλωματικών σχέσεων

4. Το άρθρο 34 της Συμβάσεως της Βιέννης περί των διπλωματικών σχέσεων, η οποία υπεγράφη στη Βιέννη στις 18 Απριλίου 1961³ (στο εξής: ΣΒΔΣ), ορίζει τα εξής:

«Ο διπλωματικός πράκτωρ είναι απηλλαγμένος όλων των φόρων και τελών, προσωπικών ή πραγματικών, εθνικών, τοπικών ή κοινοτικών, εξαιρέσει:

α) Των εμμέσων φόρων φύσεως τοιαύτης ώστε να είναι κανονικώς ενσωματωμένοι εις την τιμήν των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών.

[...]

5. Το άρθρο 36, παράγραφος 1, της ΣΒΔΣ ορίζει τα εξής:

«Συμφώνως προς τας νομοθετικές και κοινοτικές διατάξεις, ας ήθελε καθιερώσει, το παρ' ω η διαπίστευσις Κράτος επιτρέπει την είσοδον και την απαλλαγήν των τελωνειακών δικαιωμάτων, τελών και συναφών εισπράξεων άλλων ή εξόδων αποθηκεύσεως, μεταφοράς και εξόδων σχετικών προς αναλόγους υπηρεσίας, διά:

α) Τα είδη τα προοριζόμενα δια την επίσημον χρήσιν της αποστολής·

β) τα είδη τα προοριζόμενα διά την προσωπικήν χρήσιν του διπλωματικού πράκτορος ή των συγκατοικούντων μελών της οικογενείας του, περιλαμβανομένων των ειδών των προοριζομένων διά την εγκατάστασίν του.»

³ *Recueil des Traités des Nations unies*, τόμος 500, σ. 95.

2. Η Σύμβαση της Βιέννης περί των προξενικών σχέσεων

6. Το άρθρο 49 της Συμβάσεως της Βιέννης περί των προξενικών σχέσεων, η οποία υπεγράφη στη Βιέννη στις 24 Απριλίου 1963⁴ (στο εξής: ΣΒΠΣ), με τίτλο «Φορολογική απαλλαγή», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Οι προξενικοί λειτουργοί και οι ειδικοί προξενικοί υπάλληλοι, ως και τα μέλη της οικογενείας των τα συνοικούντα μετ' αυτών απαλλάσσονται πάντων των φόρων και τελών, προσωπικών ή επί εμπραγμάτων δικαιωμάτων, κρατικών, περιφερειακών ή δημοτικών, εξαιρέσει:

α) των εμμέσων φόρων τοιαύτης φύσεως, οίτινες κανονικώς ενσωματούνται εν τη τιμή των εμπορευμάτων ή υπηρεσιών,

[...].»

7. Το άρθρο 50 της ΣΒΠΣ, με τίτλο «Απαλλαγή των τελωνειακών δασμών και του τελωνειακού ελέγχου», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Συμφώνως προς τας νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις, ας δύναται να υιοθετήσει, το Κράτος διαμονής επιτρέπει την εισαγωγήν και παρέχει απαλλαγήν πάντων των τελωνειακών δασμών, τελών και άλλων συναφών οφειλών πλην των δαπανών εναποθηκείσεως, μεταφοράς και δαπανών σχετικών προς αναλόγους υπηρεσίας, διά:

α) τα αντικείμενα τα προοριζόμενα δι' επίσημον χρήσιν της Προξενικής Αρχής,

β) τα αντικείμενα τα προοριζόμενα διά την προσωπικήν χρήσιν του προξενικού λειτουργού και των μελών της οικογενείας του των συνοικούντων μετ' αυτού, συμπεριλαμβανομένων των ειδών των προοριζομένων δια την εγκατάστασίν του. Τα είδη καταναλώσεως δέον να μη υπερβαίνωσι τας αναγκαίας ποσότητας διά την άμεσον κατανάλωσιν υπό των ενδιαφερομένων.»

B. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 2008/118

8. Η αιτιολογική σκέψη 13 της οδηγίας 2008/118 έχει ως εξής:

«Οι κανόνες και οι όροι που ισχύουν για τις παραδόσεις που απαλλάσσονται από την καταβολή ειδικού φόρου καταναλώσεως θα πρέπει να παραμείνουν εναρμονισμένοι. Για τις απαλλασσόμενες παραδόσεις σε οργανισμούς που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη, θα πρέπει να χρησιμοποιείται πιστοποιητικό απαλλαγής».

⁴ Recueil des Traités des Nations unies, τόμος 596, σ. 261.

9. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής “προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης”):

[...]

β) αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά που εμπίπτουν στις οδηγίες 92/83/ΕΟΚ ^[5] και 92/84/ΕΟΚ ^[6],

γ) βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στις οδηγίες 95/59/ΕΚ ^[7], 92/79/ΕΟΚ ^[8] και 92/80/ΕΟΚ ^[9].»

10. Το άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τα εξής:

«1. Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα απαλλάσσονται από την καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν:

α) στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων,

β) από διεθνείς οργανισμούς που αναγνωρίζονται από τις αρχές του κράτους μέλους υποδοχής και από τα μέλη των οργανισμών αυτών, εντός των ορίων και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυσή τους ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους,

γ) από τις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον προορίζονται για χρήση από τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους,

[...].

2. Οι απαλλαγές υπόκεινται στις προϋποθέσεις και στα όρια που καθορίζονται από το κράτος μέλος υποδοχής. Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν την απαλλαγή με επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

11. Το άρθρο 13 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 21, παράγραφος 1, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής για να παραδοθούν σε παραλήπτη που αναφέρεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, συνοδεύονται από πιστοποιητικό απαλλαγής.

⁵ Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21).

⁶ Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 29).

⁷ Οδηγία του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασίων καπνών (ΕΕ 1995, L 291, σ. 40).

⁸ Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα τσιγάρα (ΕΕ 1992, L 316, σ. 8).

⁹ Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων (ΕΕ 1992, L 316, σ. 10).

2. Με τη διαδικασία του άρθρου 43, παράγραφος 2, η Επιτροπή καθορίζει τη μορφή και το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής.

[...]

12. Το άρθρο 14, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να διασφαλίζουν ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 εφαρμόζονται κατά τρόπο ώστε να αποτρέπεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

2. *Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011*

13. Το άρθρο 51 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011¹⁰ προβλέπει τα εξής:

«1. [...] το πιστοποιητικό απαλλαγής από τον [φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)] και/ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που περιέχεται στο παράρτημα II του παρόντος κανονισμού χρησιμεύει ως αποδεικτικό στοιχείο, που επιβεβαιώνει ότι η πράξη μπορεί να απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 151 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ^[11], με την επιφύλαξη των επεξηγηματικών σημειώσεων που περιλαμβάνονται στο παράρτημα του εν λόγω πιστοποιητικού.

[...]

2. Το πιστοποιητικό που αναφέρεται στην παράγραφο 1 σφραγίζεται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής. Ωστόσο, εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για επίσημη χρήση, τα κράτη μέλη δύνανται, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, να απαλλάξουν τον δικαιούχο από την υποχρέωση επίθεσης σφραγίδας στο πιστοποιητικό. Η απαλλαγή αυτή μπορεί να αρθεί σε περίπτωση κατάχρησης.

Τα κράτη μέλη γνωστοποιούν στην Επιτροπή το σημείο επαφής που έχει οριστεί για τον προσδιορισμό των υπηρεσιών που είναι αρμόδιες για την επίθεση της σφραγίδας στο πιστοποιητικό, καθώς και σε ποιο βαθμό χορηγούν απαλλαγή από την υποχρέωση επίθεσης της σφραγίδας στο πιστοποιητικό. Η Επιτροπή ενημερώνει σχετικά τα λοιπά κράτη μέλη για τα στοιχεία που έλαβε από τα κράτη μέλη.

3. Όταν εφαρμόζεται άμεση απαλλαγή στο κράτος μέλος στο οποίο διενεργείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, ο προμηθευτής ή ο παρέχων λαμβάνει το πιστοποιητικό που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου από τον δικαιούχο των αγαθών ή των υπηρεσιών και φυλάσσει το πιστοποιητικό στα λογιστικά βιβλία του. Εάν η απαλλαγή χορηγείται υπό μορφή επιστροφής του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 151 παράγραφος 2 της οδηγίας [2006/112], το πιστοποιητικό επισυνάπτεται στην αίτηση επιστροφής που υποβάλλεται στο οικείο κράτος μέλος.»

14. Το παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 καθορίζει τον τύπο και το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής από τον ΦΠΑ και/ή τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, το οποίο μνημονεύεται στο άρθρο 51 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού.

¹⁰ Εκτελεστικός κανονισμός του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1).

¹¹ Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

Γ. Το λεττονικό δίκαιο

15. Ο *likums «Par akcīzes nodokli»* (νόμος περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), της 30ής Οκτωβρίου 2003¹², ορίζει στο άρθρο 7 τα εξής:

«Υπόχρεοι των ειδικών φόρων κατανάλωσης είναι:

1. ο εισαγωγέας [...]».

16. Το άρθρο 20, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, [...] 5, [...] του παρόντος άρθρου, απαλλάσσονται από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που παραδίδονται:

- 1) σε διπλωματικές και προξενικές αντιπροσωπείες·
- 2) στους διπλωματικούς και προξενικούς υπαλλήλους των διπλωματικών και προξενικών αντιπροσωπειών, στο διοικητικό και τεχνικό προσωπικό και στα μέλη των οικογενειών των προσώπων που μνημονεύονται στο παρόν σημείο, εφόσον δεν είναι Λεττονοί υπήκοοι και δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι Λεττονίας. [...]
- 3) στους διεθνείς οργανισμούς που αναγνωρίζονται από τη Δημοκρατία της Λεττονίας καθώς και στις αντιπροσωπείες τους, εντός των ορίων και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυσή τους ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους·
- 4) στα μέλη του προσωπικού των διεθνών οργανισμών ή των αντιπροσωπειών τους που απολαμβάνουν του διπλωματικού καθεστώτος στη Δημοκρατία της Λεττονίας, εφόσον δεν είναι Λεττονοί υπήκοοι και δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι Λεττονίας·

[...]

- 6) στις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη Συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον προορίζονται για χρήση από τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους·

[...]

9) [...]

a) στα συμμαχικά στρατηγεία που αναγνωρίζονται στη Δημοκρατία της Λεττονίας [...],

b) στα μέλη συμμαχικού στρατηγείου ή στα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για αυτά, εφόσον δεν είναι Λεττονοί υπήκοοι και δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι Λεττονίας.»

¹² *Latvijas Vēstnesis*, 2003, αριθ. 161.

17. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, σημείο 2, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Τα πρόσωπα που μνημονεύονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μπορούν να λαμβάνουν στη Δημοκρατία της Λεττονίας προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, προερχόμενα:

[...]

2) από φορολογικές αποθήκες ευρισκόμενες στη Δημοκρατία της Λεττονίας, υπό τις εξής προϋποθέσεις:

- a) ο αποστολέας των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων χρησιμοποιεί το έγγραφο που περιλαμβάνεται στο παράρτημα II του [εκτελεστικού] κανονισμού 282/2011, το οποίο πιστοποιεί ότι τα προϊόντα αυτά απαλλάσσονται από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης,
- b) ο αποστολέας των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων συντάσσει δικαιολογητικό έγγραφο σύμφωνα με τη νομοθεσία περί κυκλοφορίας των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων,
- c) η πληρωμή του τιμήματος για την απόκτηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων πραγματοποιείται με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών.»

18. Το άρθρο 20, παράγραφος 5, του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες των προσώπων που μνημονεύονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία εισάγονται στη Δημοκρατία της Λεττονίας με σκοπό τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία [...] και τα οποία προέρχονται από χώρα του εξωτερικού που δεν είναι κράτος μέλος ή από περιοχή του άρθρου 2, παράγραφος 3¹, του παρόντος νόμου, απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό τις εξής προϋποθέσεις:

- 1) ο αποστολέας των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων χρησιμοποιεί το έγγραφο που περιλαμβάνεται στο παράρτημα II του [εκτελεστικού] κανονισμού 282/2011, το οποίο πιστοποιεί ότι τα προϊόντα αυτά απαλλάσσονται από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης·
- 2) η πληρωμή του τιμήματος για την απόκτηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων πραγματοποιείται με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

19. Η εκκαλούσα υπέβαλε ενώπιον της λεττονικής τελωνειακής αρχής διασαφήσεις για υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα (αλκοόλη και τσιγάρα), υπό το καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και με σκοπό να θέσει τα προϊόντα αυτά, τα οποία είχε αποκτήσει από μια βρετανική εταιρία και από το λεττονικό υποκατάστημά της, σε ελεύθερη κυκλοφορία σε πρεσβείες και προξενικές υπηρεσίες διαφόρων κρατών μελών καθώς και στην αντιπροσωπεία του ΝΑΤΟ στη Λεττονία (στο εξής: επίμαχα προϊόντα).

20. Αφού αποκτήσει τα επίμαχα προϊόντα από τη βρετανική εταιρία και από το λεττονικό υποκατάστημά της, χωρίς να καταβάλει απευθείας το τίμημα, η εκκαλούσα τα πωλεί σε εγκατεστημένες στη Λεττονία διπλωματικές και προξενικές αποστολές¹³, χωρίς ωστόσο να λαμβάνει πληρωμή. Συγκεκριμένα, οι τελευταίες, αφού παραλάβουν τα προϊόντα, καταβάλλουν απευθείας το τίμημα για τα εν λόγω προϊόντα στη βρετανική εταιρία, στην οποία έχει εκχωρηθεί η σχετική απαίτηση από την εκκαλούσα. Η σύμβαση εκχώρησης προβλέπει επίσης την αμοιβή που η εν λόγω εταιρία οφείλει να καταβάλει στην εκκαλούσα για τον ρόλο της ως μεσάζοντος για την πώληση των επίμαχων προϊόντων.

21. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η VID εξέδωσε απόφαση με την οποία επέβαλε στην εκκαλούσα την υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης για τη θέση των επίμαχων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία, πλέον προστίμων και τόκων υπερημερίας. Στην εν λόγω απόφαση επισημαινόταν ότι, δεδομένου ότι οι ενδιαφερόμενες διπλωματικές αντιπροσωπείες δεν είχαν πληρώσει τα προϊόντα αυτά με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών, δεν πληρούνταν η προβλεπόμενη στο άρθρο 20, παράγραφος 5, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης προϋπόθεση εφαρμογής της απαλλαγής.

22. Η εκκαλούσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία), με την οποία ζήτησε την ακύρωση της αποφάσεως της VID. Ισχυρίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 20, παράγραφος 5, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης προϋπόθεση εφαρμογής της απαλλαγής δεν είναι καθοριστικής σημασίας, ούτε άλλωστε προβλέπεται ως προϋπόθεση απαλλαγής στις διεθνείς πράξεις που δεσμεύουν τη Δημοκρατία της Λεττονίας.

23. Με απόφαση της 10ης Ιουνίου 2019, το Administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο) απέρριψε την εν λόγω προσφυγή όσον αφορά την υποχρέωση καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

24. Η εκκαλούσα άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου). Το δικαστήριο αυτό παρατηρεί ότι δεν αμφισβητείται ότι η εκκαλούσα υπέβαλε διασαφήσεις για τα επίμαχα προϊόντα στο πλαίσιο του καθεστώτος τελωνειακής αποταμιεύσεως, υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και με σκοπό την ελεύθερη διάθεση των προϊόντων αυτών σε διπλωματικούς υπαλλήλους, ότι χρησιμοποίησε το πιστοποιητικό του παραρτήματος II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ότι εξέδωσε τα δικαιολογητικά έγγραφα που αφορούν τις παραδόσεις προϊόντων σε διπλωματικούς υπαλλήλους διαφόρων κρατών καθώς και στην αντιπροσωπεία του ΝΑΤΟ στη Λεττονία και ότι η πληρωμή στην οποία οφείλει να προβεί για τα επίμαχα προϊόντα πραγματοποιήθηκε από τη βρετανική εταιρία βάσει συμβάσεως εκχώρησης.

25. Ωστόσο, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) παρατηρεί ότι η VID εκτιμά ότι η απαλλαγή από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης δεν δύναται να εφαρμοστεί, καθόσον το άρθρο 20, παράγραφος 5, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης απαιτεί η πληρωμή των επίμαχων προϊόντων να πραγματοποιείται με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών.

26. Επιπλέον, κατά την άποψη της VID, είναι αναγκαίο όχι μόνο να αποδεικνύεται ότι τα μέρη της συναλλαγής προέβλεψαν την πραγματοποίηση της πληρωμής με άλλα μέσα πλην μετρητών, αλλά και ότι η πληρωμή πραγματοποιήθηκε συγκεκριμένα από τα πρόσωπα στα οποία

¹³ Ο όρος «διπλωματικές και προξενικές αποστολές» που χρησιμοποιείται στις παρούσες προτάσεις περιλαμβάνει τόσο τις διπλωματικές και προξενικές αντιπροσωπείες όσο και τους διεθνείς οργανισμούς και τις στρατιωτικές αποστολές που βρίσκονται σε ένα κράτος μέλος.

παραδόθηκαν τα προϊόντα. Η VID εκτιμά ότι, εφόσον η οφειλόμενη προς την εκκαλούσα πληρωμή για τα επίμαχα προϊόντα, τα οποία παραδόθηκαν στις πρεσβείες και στις προξενικές υπηρεσίες, πραγματοποιήθηκε από τη βρετανική εταιρία βάσει της συμβάσεως εκχωρήσεως, και όχι από τις πρεσβείες και τις προξενικές υπηρεσίες στις οποίες παραδόθηκαν τα προϊόντα αυτά, είναι αδύνατον να εξακριβωθεί αν οι εν λόγω πρεσβείες και προξενικές υπηρεσίες πράγματι προέβησαν στην πληρωμή με άλλα μέσα πλην μετρητών κατά την παραλαβή των εν λόγω προϊόντων.

27. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 12, παράγραφος 1, της [οδηγίας 2008/118] την έννοια ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων απαλλάσσονται από τον φόρο αυτόν υπό την προϋπόθεση ότι έχει προβλεφθεί η πληρωμή των εν λόγω προϊόντων με άλλα μέσα πλην μετρητών, ότι η πληρωμή στον προμηθευτή όντως πραγματοποιήθηκε και ότι η πληρωμή αυτή έγινε από τους πραγματικούς παραλήπτες των εν λόγω προϊόντων;
- 2) Έχει το άρθρο 12, παράγραφος 2, της [οδηγίας 2008/118] την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θέτουν προϋποθέσεις και όρια που, στο πλαίσιο διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, εξαρτούν την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα υποκείμενα στον φόρο αυτόν προϊόντα από την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής των εν λόγω προϊόντων πλήρωσε πράγματι γι' αυτά με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών;»

28. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η εκκαλούσα, η Λεττονική και η Ισπανική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

29. Οι κύριοι διάδικοι και οι παρεμβαίνοντες προτείνουν να απαντηθούν τα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

- Η εκκαλούσα φρονεί ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 δεν έχει την έννοια ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό την προϋπόθεση ότι προβλέπεται η πληρωμή των προϊόντων αυτών με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών, ότι όντως έλαβε χώρα η πληρωμή στον προμηθευτή και ότι η πληρωμή αυτή πραγματοποιήθηκε από τους πραγματικούς αποδέκτες των εν λόγω προϊόντων. Το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας δεν έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιβάλλει περιττούς και γραφειοκρατικούς επιπλέον περιορισμούς για τα απαλλασσόμενα από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντα, οι οποίοι οδηγούν σε περιορισμό των μέσων πληρωμής των προϊόντων αυτών.
- Από την πλευρά της, η Λεττονική Κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να απαντήσει ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό την προϋπόθεση ότι προβλέπεται η πληρωμή των προϊόντων αυτών με άλλα μέσα πλην μετρητών, ότι η πληρωμή στον προμηθευτή πράγματι έλαβε χώρα και ότι η πληρωμή αυτή πραγματοποιήθηκε από τους πραγματικούς παραλήπτες των εν λόγω προϊόντων, καθώς και ότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να

θέτουν προϋποθέσεις και όρια που, στο πλαίσιο διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, εξαρτούν την απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα υποκείμενα στον φόρο αυτόν προϊόντα από την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής πράγματι πλήρωσε τα εν λόγω προϊόντα με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών.

- Η Ισπανική Κυβέρνηση φρονεί ότι τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίζουν, σε μεγάλο βαθμό, προϋποθέσεις και όρια ως προς την εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, τηρώντας, μεταξύ άλλων, τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας. Η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο να αποδείξει, προκειμένου να επικαλεστεί την απαλλαγή, ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες πράγματι πληρώθηκαν, και δη με άλλον τρόπο πλην της καταβολής μετρητών, φαίνεται εύλογη προς διασφάλιση της μη καταχρηστικής εφαρμογής της απαλλαγής, καθόσον καθιστά δυνατή την επιβεβαίωση της πραγματικής παραδόσεως των προϊόντων στον παραλήπτη διπλωματικό ή προξενικό υπάλληλο. Η απαίτηση αυτή είναι ικανή να αποτρέψει οποιαδήποτε μορφή καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, η Ισπανική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα η απάντηση ότι το άρθρο 12 της οδηγίας αυτής επιτρέπει στα κράτη μέλη, κατά τον καθορισμό των προϋποθέσεων και των ορίων εφαρμογής της απαλλαγής, από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, προϊόντων που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, να εξαρτούν την εφαρμογή της απαλλαγής αυτής από την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής των εν λόγω προϊόντων πράγματι πλήρωσε τα προϊόντα με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών.
- Η Επιτροπή εκτιμά ότι η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει απλώς και μόνον από την ανάγνωση του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118, το οποίο δεν κάνει καμία αναφορά στις προϋποθέσεις που μνημονεύονται στο ερώτημα αυτό. Επομένως, η μοναδική προϋπόθεση που προβλέπει η εν λόγω διάταξη είναι τα προϊόντα να προορίζονται πράγματι για τη συγκεκριμένη χρήση, ήτοι για χρήση στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων. Δεδομένου ότι, κατά την άποψή της, η χρήση για την οποία προορίζονται τα προϊόντα είναι δυνατόν να αποδεικνύεται και με άλλα μέσα πέραν της αποδείξεως ότι η πληρωμή εκ μέρους των αγοραστών προς τον άμεσο προμηθευτή των προϊόντων πραγματοποιήθηκε με άλλον τρόπο πλην της καταβολής μετρητών, η Επιτροπή προτείνει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαιτεί, για να είναι δυνατή η χορήγηση της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή απαλλαγής, να προβλέπεται ότι η πληρωμή των προϊόντων θα πραγματοποιηθεί με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών, να έχει πράγματι λάβει χώρα η πληρωμή προς τον προμηθευτή και η πληρωμή αυτή να έχει πραγματοποιηθεί από τους πραγματικούς παραλήπτες των εν λόγω προϊόντων.
- Κατά την Επιτροπή, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν χορηγείται απαλλαγή από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τον λόγο ότι ο αγοραστής δεν κατέβαλε πράγματι το τίμημα των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών, χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα αποδείξεως, βάσει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, ότι πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις απαλλαγής.

30. Τα ίδια ως άνω μέρη απάντησαν γραπτώς εντός της ταχθείσας προθεσμίας σε ερώτηση που έθεσε το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 61, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου¹⁴.

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31. Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη, κατά τον καθορισμό των προϋποθέσεων και των ορίων εφαρμογής της απαλλαγής, από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, προϊόντων που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, να εξαρτούν την εφαρμογή της απαλλαγής αυτής από επιπλέον προϋποθέσεις μη προβλεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, όπως είναι αυτές που προβλέπουν ότι ο πραγματικός παραλήπτης των εν λόγω προϊόντων πρέπει να έχει πληρώσει τα προϊόντα απευθείας στους προμηθευτές με τη χρήση άλλων μέσων πληρωμής πλην μετρητών.

32. Συναφώς, επισημαίνω, κατ' αρχάς, ότι το Δικαστήριο δεν είχε μέχρι σήμερα την ευκαιρία να αποφανθεί επί της ερμηνείας του άρθρου 12 της οδηγίας 2008/118.

33. Πρέπει επίσης να διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι τα επίμαχα στη διαφορά της κύριας δίκης προϊόντα παραδόθηκαν σε διπλωματικές και προξενικές αντιπροσωπείες και ότι η VID δεν διαπίστωσε καμία άλλη παρατυπία πέραν της παραβάσεως της επίμαχης διατάξεως της λεττονικής νομοθεσίας. Πράγματι, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η εκκαλούσα συμμορφώθηκε πλήρως τόσο προς τις τυπικές όσο και προς τις ουσιαστικές απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης. Συνεπώς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν είναι δυνατόν, σε μια τέτοια περίπτωση, το εθνικό δίκαιο να επιβάλλει επιπλέον προϋποθέσεις και όρια σε σχέση με το δίκαιο της Ένωσης, η παράβαση των οποίων συνεπάγεται τη μη εφαρμογή της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

34. Πριν προχωρήσω στην ενδελεχή ανάλυση των ζητημάτων που εγείρονται στην υπό κρίση υπόθεση, θεωρώ σημαντικό να εξετάσω το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/118 και, ειδικότερα, τις διατάξεις που αφορούν την υπέρ των διπλωματικών και προξενικών αποστολών απαλλαγή από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

35. Στη συνέχεια, θα αναλύσω το προβλεπόμενο από τη λεττονική νομοθεσία καθεστώς απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας και, τέλος, θα εξετάσω τη συμβατότητά του προς το δίκαιο της Ένωσης υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, τομέα για τον οποίο ο νομοθέτης της Ένωσης έχει προβλέψει καθεστώς απαλλαγής πανομοιότυπο με αυτό που ισχύει για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

¹⁴ Πρβλ. σημείο 83 των παρουσών προτάσεων.

B. Το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης

1. Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/118

36. Για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά, επίσης, το γενικό πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος¹⁵.

37. Υπενθυμίζεται ότι αντικείμενο της οδηγίας 2008/118 είναι η θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα εντός της Ένωσης, με σκοπό τη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας τους και, επομένως, της εύρυθμης λειτουργίας της ενιαίας αγοράς της Ένωσης¹⁶. Μεταξύ των εξαιρέσεων από την αρχή αυτή συγκαταλέγεται η προβλεπόμενη στο άρθρο 12 της οδηγίας απαλλαγή υπέρ των διπλωματικών και προξενικών αποστολών.

38. Από τις κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 2008/118 όσον αφορά το καθεστώς απαλλαγής, οι οποίες παρατίθενται στα σημεία 10 έως 12 των παρουσών προτάσεων, μπορούν να συναχθούν τα ακόλουθα προκαταρκτικά συμπεράσματα.

39. Πρώτον, ο κύριος σκοπός του προβλεπόμενου στο άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 καθεστώτος απαλλαγής είναι να διασφαλιστεί ότι οι παραλήπτες που εμπίπτουν σε μία από τις κατηγορίες τις οποίες προσδιορίζει η διάταξη αυτή θα μπορέσουν να επωφεληθούν της απαλλαγής. Στο πλαίσιο αυτό, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα απαλλάσσονται από την καταβολή των αντίστοιχων ειδικών φόρων κατανάλωσης εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων. Μια τέτοια ερμηνεία είναι επίσης σύμφωνη με το άρθρο 36 της ΣΒΔΣ και με το άρθρο 50 της ΣΒΠΣ.

40. Δεύτερον, μολονότι γίνεται δεκτό ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως κατά την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής, εντούτοις το περιθώριο αυτό περιορίζεται εκ της χρήσεως του πιστοποιητικού απαλλαγής, η οποία αποσκοπεί στην οριοθέτηση του πλαισίου εφαρμογής της απαλλαγής και, συγκεκριμένα, στο να εξασφαλίσει την εκπλήρωση του σκοπού του άρθρου 12 της οδηγίας 2008/118, διασφαλίζοντας συγχρόνως την πραγματική χρήση των επίμαχων προϊόντων από τους παραλήπτες τους.

41. Τρίτον, στο πλαίσιο των εξουσιών που τους απονέμονται, τα κράτη μέλη δύνανται να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου οι απαλλαγές που προβλέπονται υπέρ των διπλωματικών και προξενικών αποστολών να εφαρμόζονται κατά τρόπον ώστε να αποτρέπεται οποιαδήποτε πιθανή φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση¹⁷. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η πρόληψη τέτοιων φαινομένων αποτελεί κοινό σκοπό τόσο του δικαίου της Ένωσης όσο και του λεττονικού δικαίου.

42. Τέταρτον, όσον αφορά τη θέση σε εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, η οδηγία 2008/118 παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να επιλέξουν τη χορήγηση της απαλλαγής μέσω δύο διαφορετικών διαδικασιών, ήτοι, αφενός, της διαδικασίας της εκ των υστέρων επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και, αφετέρου, της διαδικασίας

¹⁵ Βλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁶ Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 2, 8 και 10 της οδηγίας 2008/118.

¹⁷ Πρβλ. άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118.

της εκ των προτέρων απαλλαγής, υπό τη μορφή της αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης ενόψει της παραδόσεως των προϊόντων στις διπλωματικές και προξενικές αποστολές¹⁸, διαδικασία την οποία έχει επιλέξει η Λεττονία.

43. Τέλος, πέραν των προϋποθέσεων που μνημονεύονται ρητώς στην οδηγία 2008/118 και στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011, το δίκαιο της Ένωσης δεν προβλέπει άλλες εναρμονισμένες προϋποθέσεις για την απαλλαγή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στις διπλωματικές και προξενικές σχέσεις. Ειδικότερα, η χορήγηση της απαλλαγής δεν εξαρτάται από τον τρόπο πληρωμής των προϊόντων ούτε από την εκ μέρους του αγοραστή απευθείας πληρωμή στον προμηθευτή.

2. Η εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης

44. Για την κατανόηση της λειτουργίας του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και των παραμέτρων της εφαρμογής του, πρέπει να εξεταστεί, κατ' αρχάς, το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής. Στη συνέχεια, θα αναλύσω τον ρόλο του εθνικού δικαίου και την αλληλεπίδρασή του με το δίκαιο της Ένωσης κατά την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

α) Το πιστοποιητικό απαλλαγής

45. Υπενθυμίζω εξ αρχής ότι το πιστοποιητικό απαλλαγής αποτελεί έγγραφο, του οποίου η μορφή και το περιεχόμενο καθορίζονται από την Επιτροπή και το οποίο τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν προκειμένου να διασφαλίζεται η εύρυθμη λειτουργία του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης¹⁹. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, μέσω της χρήσεως του πιστοποιητικού αυτού, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να προβεί σε εναρμόνιση του εν λόγω καθεστώτος.

46. Όσον αφορά το περιεχόμενό του, αυτό μπορεί να συνοψισθεί ως εξής: το πιστοποιητικό απαλλαγής περιέχει την επωνυμία/το ονοματεπώνυμο και τα στοιχεία επικοινωνίας του δικαιούχου της απαλλαγής –οργανισμού (διπλωματικής ή προξενικής αντιπροσωπείας) ή υπαλλήλου αυτού²⁰–, τη λεπτομερή περιγραφή των σχετικών αγαθών ή υπηρεσιών, την ποσότητα ή τον αριθμό τους, την ανά μονάδα αξία και τη συνολική αξία τους και το χρησιμοποιούμενο νόμισμα²¹, τη ρητή δήλωση του δικαιούχου της απαλλαγής ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για μία από τις προβλεπόμενες στο άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 επίσημες χρήσεις ή για ιδιωτική χρήση μέλους διπλωματικής ή προξενικής αποστολής²², τη σφραγίδα του εν λόγω οργανισμού, με ημερομηνία και υπογραφή, σε περίπτωση αιτήσεως απαλλαγής για ιδιωτική χρήση²³, και τη σφραγίδα, με ημερομηνία και υπογραφή, των αρμοδίων αρχών του κράτους μέλους υποδοχής που βεβαιώνουν ότι η πράξη πληροί, στο σύνολό της ή μέχρι τη σημειούμενη ποσότητα, τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης²⁴.

¹⁸ Πρβλ. άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

¹⁹ Πρβλ. άρθρο 13, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 και άρθρο 51 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

²⁰ Πρβλ. παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, πεδίο 1 του πιστοποιητικού απαλλαγής και επεξηγηματικές σημειώσεις.

²¹ Πρβλ. παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, πεδίο 5 του πιστοποιητικού απαλλαγής και επεξηγηματικές σημειώσεις.

²² Πρβλ. παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, πεδίο 3 του πιστοποιητικού απαλλαγής και επεξηγηματικές σημειώσεις.

²³ Πρβλ. παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, πεδίο 4 του πιστοποιητικού απαλλαγής και επεξηγηματικές σημειώσεις.

²⁴ Πρβλ. παράρτημα II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, πεδίο 6 του πιστοποιητικού απαλλαγής και επεξηγηματικές σημειώσεις.

47. Κατ' αρχάς, σημειώνω ότι στο πιστοποιητικό απαλλαγής περιγράφονται με σαφήνεια οι διάφορες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβούν όλοι οι εμπλεκόμενοι στη διαδικασία της απαλλαγής, ήτοι ο υποκείμενος στον φόρο, οι αρχές του κράτους μέλους υποδοχής και ο δικαιούχος της απαλλαγής οργανισμός του οικείου κράτους μέλους.

48. Επομένως, πρέπει να τονιστεί ότι, κατ' αρχήν, το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής βεβαιώνεται τόσο από τον δικαιούχο της απαλλαγής οργανισμό ή ιδιώτη, ήτοι από τις διπλωματικές και προξενικές αποστολές του οικείου κράτους μέλους (ή τους υπαλλήλους τους), όσο και από τις αρχές του κράτους μέλους υποδοχής.

49. Ως εκ τούτου, οι διπλωματικές και προξενικές αποστολές που είναι δικαιούχοι της απαλλαγής δηλώνουν στο πιστοποιητικό απαλλαγής, μεταξύ άλλων: α) ότι τα αγαθά προορίζονται για μία από τις προβλεπόμενες επίσημες χρήσεις ή για ιδιωτική χρήση· β) ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες πληρούν τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς όσον αφορά την απαλλαγή στο κράτος μέλος υποδοχής και γ) ότι οι πληροφορίες παρέχονται καλοπίστως. Για τη βεβαίωση της ακρίβειας των ανωτέρω πληροφοριών, ο εκπρόσωπος του οικείου οργανισμού θέτει υπογραφή καθώς και τη σφραγίδα της διπλωματικής ή προξενικής αποστολής εφόσον η απαλλαγή χορηγείται για ιδιωτική χρήση μέλους του απαλλασσόμενου οργανισμού.

50. Όσον αφορά το κράτος μέλος υποδοχής, πρέπει να σημειωθεί ότι το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής βεβαιώνεται, κατ' αρχήν, και από τις αρμόδιες αρχές του εν λόγω κράτους. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να παρέχεται από μία ή περισσότερες αρχές αναλόγως του οικείου κράτους μέλους. Συναφώς, επισημαίνω ότι, σε ορισμένα κράτη μέλη, δύο αρχές εμπλέκονται στη σχετική διαδικασία²⁵. Στο πλαίσιο αυτό, σε πρώτο στάδιο, το Υπουργείο Εξωτερικών²⁶ ή το Υπουργείο Άμυνας²⁷ βεβαιώνει ότι ο περί ου ο λόγος οργανισμός είναι, λόγω του καθεστώτος του, δικαιούχος της απαλλαγής. Μετά τη λήψη της βεβαίωσης αυτής, ο δικαιούχος της απαλλαγής οργανισμός παρουσιάζει το πιστοποιητικό απαλλαγής στον προμηθευτή και προβαίνει στην αγορά των απαλλασσόμενων προϊόντων, παραδίδοντας στον προμηθευτή αντίγραφο του πιστοποιητικού αυτού. Σε δεύτερο στάδιο, μια δεύτερη αρχή του κράτους μέλους υποδοχής, στην πλειονότητα των περιπτώσεων οι φορολογικές ή τελωνειακές αρχές, ενδέχεται να ελέγξει κατά πόσον η συναλλαγή είναι σύμφωνη με τους ισχύοντες κανόνες περί απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή από τον ΦΠΑ.

51. Πάντως, εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για επίσημη χρήση, το κράτος μέλος υποδοχής δύναται, υπό τις προϋποθέσεις που αυτό καθορίζει, να απαλλάσσει τις διπλωματικές ή προξενικές αντιπροσωπείες από την υποχρέωση λήψεως προηγούμενης εγκρίσεως των αρμοδίων αρχών του εν λόγω κράτους μέλους για τη χρήση του πιστοποιητικού απαλλαγής²⁸. Σε μια τέτοια περίπτωση, το πιστοποιητικό μπορεί να χρησιμοποιηθεί χωρίς τη βεβαίωση του κράτους μέλους υποδοχής και χωρίς να έχει τεθεί σε αυτό η σφραγίδα των αρμοδίων αρχών του εν λόγω κράτους μέλους. Συνεπώς, είναι πιθανό, για λόγους αμοιβαιότητας στο πλαίσιο των διπλωματικών σχέσεων ενός κράτους μέλους με άλλο κράτος μέλος, να ληφθεί η απόφαση να διευκολυνθούν οι αγορές υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων για τις διπλωματικές και προξενικές αποστολές με τη χορήγηση, στις αποστολές αυτές, της ως άνω απαλλαγής, η οποία ωστόσο μπορεί να ανακληθεί σε περίπτωση καταχρήσεως.

²⁵ Βλ., επί παραδείγματι, το πιστοποιητικό απαλλαγής που χρησιμοποιείται στη Γαλλία, το οποίο είναι διαθέσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf.

²⁶ Στα περισσότερα κράτη μέλη, η αποστολή αυτή ανατίθεται στο τμήμα πρωτοκόλλου του Υπουργείου Εξωτερικών.

²⁷ Στην περίπτωση κατά την οποία η απαλλαγή αφορά ένοπλη αποστολή που σταθμεύει στο κράτος μέλος υποδοχής.

²⁸ Πρβλ. άρθρο 51, παράγραφος 2, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 και σημείο 7 των επεξηγηματικών σημειώσεων του παραρτήματος II του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού.

52. Πάντως, ακόμη και αν η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους υποδοχής αποφασίσει να μη θέσει τη σφραγίδα της στο πιστοποιητικό σε περίπτωση απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για επίσημη χρήση, το γεγονός αυτό δεν απαλλάσσει, κατ' αρχήν, τη δικαιούχο της απαλλαγής διπλωματική ή προξενική αποστολή από την υποχρέωσή της να επιβεβαιώσει την ακρίβεια των συμπληρωθέντων στοιχείων και να βεβαιώσει το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής, θέτοντας υπογραφή ή επίσημη σφραγίδα.

53. Τέλος, όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο (ή προμηθευτή των απαλλασσόμενων αγαθών), στις επεξηγηματικές σημειώσεις του παραρτήματος II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 σχετικά με το πιστοποιητικό απαλλαγής διευκρινίζεται ότι το πιστοποιητικό αυτό χρησιμεύει ως δικαιολογητικό φορολογικής απαλλαγής για παραδόσεις αγαθών σε διπλωματικές και προξενικές αποστολές. Επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο/αποθηκευτής υποχρεούται να φυλάσσει το πιστοποιητικό στα βιβλία του²⁹, σύμφωνα με τη νομοθεσία που εφαρμόζεται στο κράτος μέλος του³⁰.

β) Ο ρόλος του εθνικού δικαίου κατά την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης

54. Πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, οι απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού «υπόκεινται στις προϋποθέσεις και στα όρια που καθορίζονται από το κράτος μέλος υποδοχής».

55. Ως εκ τούτου, η Λεττονική Κυβέρνηση φρονεί ότι η απαίτηση πληρωμής με άλλα μέσα εκτός από μετρητά, πλέον της τυπικής προϋποθέσεως χρήσεως του πιστοποιητικού απαλλαγής, είναι δικαιολογημένη, λαμβανομένων ιδίως υπόψη του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη βάσει του γράμματος της προμνησθείσης διατάξεως και της δυνατότητας που παρέχει η διάταξη αυτή στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

56. Την άποψη αυτή συμμερίζεται και η Ισπανική Κυβέρνηση, η οποία φρονεί ότι, αν γίνει δεκτή η ερμηνεία κατά την οποία η απαλλαγή εφαρμόζεται αυτομάτως στο πλαίσιο της παραδόσεως αγαθών ή υπηρεσιών σε διπλωματική ή προξενική αντιπροσωπεία, το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, το οποίο προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής αυτής, καθίσταται κενό περιεχομένου.

57. Επισημαίνω εξ αρχής ότι δεν συμμερίζομαι την άποψη της Λεττονικής και της Ισπανικής Κυβερνήσεως.

58. Συγκεκριμένα, πρώτον, είναι προφανές ότι σε έναν εναρμονισμένο τομέα του δικαίου της Ένωσης, όπως είναι το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη είναι περιορισμένο και πρέπει να ασκείται κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης.

59. Δεύτερον, ακόμη και αν το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 ερμηνευθεί στενά, η διάταξη αυτή δεν στερεί από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν ορισμένες παραμέτρους σχετικά με την εφαρμογή της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

²⁹ Πρβλ. άρθρο 51, παράγραφος 3, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

³⁰ Στις επεξηγηματικές σημειώσεις του παραρτήματος II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 επισημαίνεται επίσης ότι το πιστοποιητικό απαλλαγής πρέπει να συντάσσεται σε δύο αντίτυπα: το πρώτο αντίτυπο πρέπει να φυλάσσεται από τον αποστολέα, ενώ το δεύτερο πρέπει να συνοδεύει την κίνηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.

60. Κατά κύριο λόγο, πρέπει να υπομνησθεί ότι στον εθνικό νομοθέτη εναπόκειται να επιλέξει τον τρόπο απαλλαγής που επιθυμεί να εφαρμόσει, ήτοι εάν η απαλλαγή θα λαμβάνει χώρα εκ των προτέρων και απευθείας, μέσω αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, ή εκ των υστέρων, με επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

61. Εξάλλου, το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης καθίσταται εμφανές από τις διαφορετικές προσεγγίσεις που ακολουθούν τα κράτη μέλη κατά τον καθορισμό των παραμέτρων του καθεστώτος αυτού. Συναφώς, παρατηρούνται αποκλίσεις όσον αφορά τον καθορισμό των αρχών των κρατών μελών υποδοχής που είναι αρμόδιες για τη βεβαίωση τόσο της επιλεξιμότητας των δικαιούχων της απαλλαγής όσο και της εγκυρότητας των πραγματοποιούμενων συναλλαγών³¹, τις απαιτήσεις σχετικά με τη βεβαίωση του περιεχομένου του πιστοποιητικού από την ενδιαφερόμενη διπλωματική αποστολή³², το ποσό από το οποίο και άνω είναι διαθέσιμη η απαλλαγή³³, την περίοδο ισχύος της απαλλαγής ή την προθεσμία επιστροφής του φόρου³⁴, το πλαίσιο χρήσεως των οικείων προϊόντων³⁵ ή ακόμη τον αριθμό των εκδιδόμενων αντιτύπων του πιστοποιητικού απαλλαγής³⁶.

62. Βάσει των ανωτέρω, φρονώ ότι μια ερμηνεία που επικεντρώνεται στον κύριο σκοπό του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ο οποίος έγκειται στη διασφάλιση του ότι οι παραλήπτες που μνημονεύονται στο άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 θα τύχουν της εν λόγω απαλλαγής, δεν στερεί από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καθορίζουν ορισμένες σημαντικές παραμέτρους της εφαρμογής του καθεστώτος αυτού.

³¹ Πρβλ. σημείο 50 των παρουσών προτάσεων.

³² Ορισμένα κράτη μέλη απαιτούν το πιστοποιητικό απαλλαγής να περιέχει τόσο την υπογραφή του επικεφαλής της αποστολής (ή προσώπου το οποίο ο επικεφαλής της αποστολής έχει εξουσιοδοτήσει σχετικώς) όσο και σφραγίδα της διπλωματικής αντιπροσωπείας. Βλ., παραδείγματος χάριν, το λιθουανικό καθεστώς απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ Το ελάχιστο ποσό αγοράς για τη θεμελίωση δικαιώματος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ είναι δυνατόν να ποικίλει μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών αναλόγως των οικείων προϊόντων. Για παράδειγμα, το ποσό αυτό ορίζεται σε 80 ευρώ ανά συναλλαγή για τη Δημοκρατία της Φινλανδίας (<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/>), μεταξύ 120 και 240 ευρώ ανά συναλλαγή για το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου [πρβλ. άρθρο 2 και άρθρο 4, παράγραφος 1, του κανονιστικού διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, της 7ης Φεβρουαρίου 2013, περί των ατελειών και απαλλαγών από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που χορηγούνται στις διπλωματικές αποστολές και στις προξενικές υπηρεσίες, καθώς και στους διπλωματικούς υπαλλήλους, στους προξενικούς υπαλλήλους και στους διπλωματικούς ή προξενικούς αποστολές (Μεμorial A 2013, αριθ. 24, στο εξής: κανονιστικό διάταγμα του Μεγάλου Δούκα)] και σε 250 ευρώ ανά συναλλαγή για την Ελληνική Δημοκρατία [πρβλ. άρθρο 3, στοιχείο η', της υπουργικής αποφάσεως Π.Ο.Λ. 1268/30.12.2011, όπως τροποποιήθηκε με την υπουργική απόφαση Α 1144/25.06.2021 (ΦΕΚ Β' 2821/30-06-2021)].

³⁴ Βλ., για παράδειγμα, στο ουγγρικό δίκαιο, άρθρο 7, παράγραφος 1, της *egyés, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet* [απόφασης αριθ. 11/2010 του Υπουργού Οικονομικών (III. 31) περί εφαρμογής ορισμένων προνομίων, διευκολύνσεων και ασυλιών σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης], το οποίο διευκρινίζει ότι η αίτηση επιστροφής των ειδικών φόρων κατανάλωσης υποβάλλεται από την 1η Ιανουαρίου μέχρι την 30ή Σεπτεμβρίου του έτους που έπεται της αγοράς των αγαθών για τα οποία ζητείται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ή από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

³⁵ Επί παραδείγματι, το φινλανδικό σύστημα προβλέπει ειδικό πλαίσιο για τη χρήση της αλκοόλης που αγοράζεται για επίσημη χρήση από διπλωματικές και προξενικές αποστολές. Στο πλαίσιο αυτό, η αλκοόλη πρέπει να καταναλώνεται εντός των εγκαταστάσεων των εν λόγω οργανισμών και μπορεί μόνο να διατίθεται δωρεάν σε συγκεκριμένη ομάδα προσκεκλημένων του πρέσβη ή μέλους της διπλωματικής ή προξενικής αποστολής (πρβλ.: <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 Ο αριθμός των αντιτύπων μπορεί, επομένως, να ποικίλει μεταξύ τριών για το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου (πρβλ. άρθρο 7, παράγραφος 1, του κανονιστικού διατάγματος του Μεγάλου Δούκα) και τεσσάρων για τη Γαλλική Δημοκρατία (πρβλ. πιστοποιητικό απαλλαγής εκδιδόμενο από τη Γαλλική Κυβέρνηση: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_fi_cle41f1f4.pdf).

Γ. Ο έλεγχος της αναλογικότητας του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης

63. Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από το εσωτερικό δίκαιο σκοπού, χωρίς ωστόσο να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου, θίγοντας στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η σχετική νομοθεσία της Ένωσης³⁷.

64. Συναφώς, η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει ότι, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσοτέρων πρόσφορων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι τα προκαλούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς³⁸.

65. Επομένως, σε πρώτο χρόνο, πρέπει να αποσαφηνιστεί ο θεμιτός σκοπός που επιδιώκει ο Λεττονός νομοθέτης με τη θέσπιση του άρθρου 20, παράγραφος 5, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, προκειμένου να εξεταστεί αν ο σκοπός αυτός είναι δικαιολογημένος και αναλογικός.

66. Σε δεύτερο χρόνο, πρέπει να εξεταστεί αν η νομοθεσία αυτή είναι κατάλληλη για να διασφαλίσει την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και αν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

67. Θεωρώ σημαντικό να υπομνησθεί ότι το καθεστώς απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης έχει εναρμονιστεί στο επίπεδο της Ένωσης με την οδηγία 2008/118. Όσον αφορά την εφαρμογή του, η εναρμόνιση αυτή εκδηλώνεται με την οριοθέτηση του καθεστώτος απαλλαγής μέσω του πιστοποιητικού απαλλαγής. Συνεπώς, εντός του συγκεκριμένου αυτού πλαισίου πρέπει να εξεταστεί η αναλογικότητα του άρθρου 20, παράγραφος 5, σημείο 2, του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα.

68. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, φρονώ ότι, σε περίπτωση ελλείψεως τέτοιας εναρμόνισης και της εξ αυτής απορρέουσας απαιτήσεως περί ενιαίου συστήματος απαλλαγής, μέτρα όπως τα προβλεπόμενα στη λεττονική νομοθεσία θα μπορούσαν να είναι δικαιολογημένα και αναλογικά, από την άποψη τόσο των επιδιωκόμενων από την εθνική νομοθεσία σκοπών όσο και του ευρύτερου περιθωρίου εκτιμήσεως που θα διέθετε ένα κράτος μέλος.

1. Η δικαιολόγηση του επιβαλλόμενου από τη λεττονική νομοθεσία περιορισμού

69. Από την απόφαση περί παραπομπής και από τις γραπτές παρατηρήσεις της Λεττονικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι η προϋπόθεση πληρωμής με άλλα μέσα πλην μετρητών είναι απόρροια της επιθυμίας να διασφαλιστεί η ορθή χορήγηση της απαλλαγής στους έχοντες δικαίωμα απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, καθώς και να καταπολεμηθούν με πιο αποτελεσματικό τρόπο η φοροαποφυγή και η φοροδιαφυγή.

³⁷ Βλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 46), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Impresa Edilux και SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³⁸ Βλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

70. Πρέπει να επισημανθεί ότι τα κράτη μέλη έχουν εύλογο συμφέρον να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για την προστασία των οικονομικών τους συμφερόντων³⁹ και ότι η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων συνιστά σκοπό τον οποίο επιδιώκει η οδηγία 2008/118, όπως προκύπτει από το άρθρο 11 και το άρθρο 39, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής⁴⁰.

71. Επομένως φρονώ ότι, εκ πρώτης όψεως, ο σκοπός που επιδιώκει ο Λεττονός νομοθέτης θα μπορούσε να φαίνεται δικαιολογημένος ειδικώς όσον αφορά ορισμένα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, όπως τα τσιγάρα και η αλκοόλη, τα οποία, εισερχόμενα παράνομως στην αγορά, αποτελούν σημαντικό μέρος της εμπορίας των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.

72. Πάντως, υπενθυμίζω ότι τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει το δίκαιο της Ένωσης, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου, στις οποίες περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η αρχή της αναλογικότητας⁴¹.

73. Επομένως, πρέπει, στο σημείο αυτό, να εξεταστούν τα επιχειρήματα που προέβαλαν οι δύο ως άνω κυβερνήσεις για τη δικαιολόγηση του περιορισμού που επιβάλλει η λεττονική νομοθεσία.

74. Η Λεττονική και η Ισπανική Κυβέρνηση φρονούν ότι η χρήση μετρητών ως μέσου πληρωμής κατά την πραγματοποίηση οικονομικών συναλλαγών διευκολύνει σημαντικά τις απατηλές και καταχρηστικές συμπεριφορές και ότι, εξ αυτού του λόγου, οι περιορισμοί που επιβάλλει η λεττονική νομοθεσία είναι θεμιτοί και αναλογικοί.

75. Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, στο ίδιο το δίκαιο της Ένωσης δεν είναι άγνωστοι τέτοιου είδους περιορισμοί, οι οποίοι επιβάλλονται για θεμιτούς σκοπούς, όπως είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής. Συναφώς, η εν λόγω κυβέρνηση επικαλείται την απόφαση *Hessischer Rundfunk*⁴², καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour επί της υποθέσεως *ECOTEX BULGARIA*⁴³.

76. Μολονότι έχει γίνει δεκτό από το Δικαστήριο ότι, σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, οι περιορισμοί στη χρήση των μετρητών ως μέσου πληρωμής ενδέχεται να είναι θεμιτοί, είμαι της γνώμης ότι η νομολογία που επικαλείται η Ισπανική Κυβέρνηση δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση, της οποίας τόσο τα πραγματικά περιστατικά όσο και το εφαρμοστέο νομικό καθεστώς διαφέρουν σημαντικά από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 και C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Υπενθυμίζω ότι, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 και C-423/19), το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου έκρινε ότι, κατ' αρχήν, ένα κράτος μέλος της ζώνης του ευρώ μπορεί να υποχρεώσει τη Διοίκησή του να δέχεται πληρωμές σε μετρητά, αλλά η δυνατότητα αυτή μπορεί επίσης να περιοριστεί για λόγο δημοσίου συμφέροντος, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί είναι ανάλογοι προς τον επιδιωκόμενο σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι τέτοιος περιορισμός μπορεί, μεταξύ άλλων, να δικαιολογείται όταν η πληρωμή σε μετρητά είναι δυνατόν να συνεπάγεται υπέρμετρο κόστος για τη Διοίκηση λόγω του πολύ μεγάλου αριθμού των οφειλετών. Ως εκ τούτου, το

³⁹ Βλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁴⁰ Βλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 59).

⁴¹ Βλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 62).

⁴² Βλ. απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 και C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour επί της υποθέσεως *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

Δικαστήριο έκρινε ότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν ένας τέτοιος περιορισμός είναι αναλογικός προς τον σκοπό της αποτελεσματικής εισπράξεως του ραδιοτηλεοπτικού τέλους⁴⁴, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του γεγονότος ότι ενδέχεται να μην έχουν όλοι οι υπόχρεοι στην καταβολή του τέλους αυτού εύκολη πρόσβαση στα εναλλακτικά νόμιμα μέσα πληρωμής⁴⁵.

78. Επισημαίνω εξ αρχής ότι ο έλεγχος αναλογικότητας στην απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 και C-423/19, EU:C:2021:63), εντασσόταν σε διαφορετικό πλαίσιο από αυτό της υπό κρίση υποθέσεως. Στην προαναφερθείσα υπόθεση, ο σκοπός δημοσίου συμφέροντος συνίστατο στην αποφυγή προκλήσεως υπέρμετρου κόστους για τη Διοίκηση λόγω των πληρωμών σε μετρητά. Τέτοιος κίνδυνος, όμως, δεν υφίσταται στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου ο επιδιωκόμενος από τη λεττονική νομοθεσία σκοπός συνίσταται στην αποφυγή της καταχρήσεως και της φοροδιαφυγής όσον αφορά την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης και την απαλλαγή από αυτούς.

79. Στην υπόθεση *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19), η οποία εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί του ζητήματος κατά πόσο συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης εθνική φορολογική ρύθμιση βάσει της οποίας απαγορεύεται στα φυσικά και νομικά πρόσωπα να πραγματοποιούν, εντός της εθνικής επικράτειας, πληρωμή σε μετρητά όταν το ποσό πληρωμής είναι ίσο ή μεγαλύτερο από ένα καθορισμένο όριο και βάσει της οποίας επιβάλλεται στους φορολογουμένους να χρησιμοποιούν προς τούτο άλλα μέσα πληρωμής, υπό την απειλή επιβολής κυρώσεων.

80. Παρά το γεγονός ότι συμμερίζομαι την ανάλυση του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour επί της υποθέσεως *ECOTEX BULGARIA*⁴⁶, φρονώ ότι τα συμπεράσματα που συνάγονται εκ της αναλύσεως αυτής δεν έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης. Αφενός, σε αντίθεση με τη λεττονική νομοθεσία, η επίμαχη στην υπόθεση αυτή βουλγαρική νομοθεσία δεν εμπίπτει σε τομέα εναρμονισμένο βάσει του δικαίου της Ένωσης. Αφετέρου, το νομικό πλαίσιο και οι σκοποί που επιδιώκει η βουλγαρική νομοθεσία διαφέρουν σημαντικά από την επίμαχη εν προκειμένω λεττονική νομοθεσία. Συγκεκριμένα, η βουλγαρική νομοθεσία αποσκοπεί στην καταπολέμηση των πρακτικών φοροαποφυγής σε περιπτώσεις κατά τις οποίες σημαντικά ποσά ρευστών κεφαλαίων δεν καταχωρίζονται σε λογιστικά έγγραφα και, ως εκ τούτου, δεν υποβάλλονται σε φορολογία και σε καταβολή εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως⁴⁷. Για τον λόγο αυτόν, ο Βούλγαρος νομοθέτης απαιτεί τη χρήση μέσων πληρωμής που διασφαλίζουν τη δυνατότητα ανίχνευσης των χρηματοοικονομικών συναλλαγών για τις οποίες δεν υφίστανται άλλα μέσα αποδείξεως ή ελέγχου. Στην υπόθεση της κύριας δίκης όμως, το δίκαιο της Ένωσης προβλέπει ειδικό μηχανισμό για την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, μέσω του πιστοποιητικού απαλλαγής, το οποίο αποτελεί αποδεικτικό μέσο που πιστοποιεί, κατ' αρχήν, όχι μόνον την πραγματοποίηση μιας εμπορικής συναλλαγής, αλλά και τη δυνατότητα ανιχνεύσεως αυτής, προκειμένου να αποφεύγεται οποιαδήποτε μορφή καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής.

⁴⁴ Βλ. απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 και C-423/19, EU:C:2021:63, σκέψεις 72 έως 76).

⁴⁵ Βλ. απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 και C-423/19, EU:C:2021:63, σκέψη 77).

⁴⁶ Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour επί της υποθέσεως *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ Βλ. σημείο 83 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα J. Richard de la Tour επί της υποθέσεως *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

2. Η καταλληλότητα της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας για την επίτευξη των επιδιωκόμενων από αυτήν σκοπών και η αναγκαιότητά της

81. Υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη να εξασφαλίσει την υλοποίηση του προβαλλόμενου σκοπού μόνον εάν εξυπηρετεί πράγματι την επίτευξη του κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό⁴⁸.

82. Συνεπώς, το ζήτημα που τίθεται είναι αν και κατά πόσον το πιστοποιητικό απαλλαγής καθιστά, αφ' εαυτού, δυνατή την εκπλήρωση τόσο των σκοπών της λεττονικής νομοθεσίας όσο και του σκοπού του άρθρου 12 της οδηγίας 2008/118, που είναι η απαλλαγή των ενδιαφερόμενων παραληπτών, εξασφαλίζοντας συγχρόνως την απουσία φοροδιαφυγής και καταχρήσεως. Επισημαίνω εξ αρχής ότι, εάν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι καταφατική, εκτιμώ ότι οποιαδήποτε εθνική ρύθμιση διά της οποίας επιβάλλονται πρόσθετες προϋποθέσεις και διατυπώσεις, προκειμένου να διασφαλίζεται η παραλαβή των απαλλασσόμενων από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από τους οικείους παραλήπτες, κινδυνεύει να είναι αδικαιολόγητη και δυσανάλογη. Εάν ωστόσο το πιστοποιητικό αυτό δεν διασφαλίζει τη θεμιτή και μη καταχρηστική εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης –και ιδίως εάν δεν εξασφαλίζει την παραλαβή των επίμαχων προϊόντων από τους πραγματικούς παραλήπτες–, πρόσθετα μέτρα όπως τα προβλεπόμενα στη λεττονική νομοθεσία ενδέχεται να είναι δικαιολογημένα και αναλογικά.

83. Σημειώνω ότι το Δικαστήριο έθεσε σε όλους τους διαδίκους μια στοχευμένη ερώτηση σχετική με αυτό ακριβώς το ζήτημα⁴⁹.

84. Με τις απαντήσεις τους επί της τεθείσας ερωτήσεως, η εκκαλούσα και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το πιστοποιητικό απαλλαγής περιέχει όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διασφαλίζεται ότι οι αγοραστές των επίμαχων προϊόντων είναι πράγματι τα πρόσωπα τα οποία μνημονεύονται στο άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118.

85. Αντιθέτως, πρέπει να επισημανθεί ότι, με τις αντίστοιχες απαντήσεις τους, η Λεττονική και η Ισπανική Κυβέρνηση δεν εξήγησαν κατά ποιον τρόπο η απαίτηση πληρωμής με άλλα μέσα πλην μετρητών παρέχει επιπλέον στοιχεία τα οποία δεν είναι διαθέσιμα στις φορολογικές αρχές βάσει του πιστοποιητικού απαλλαγής. Οι εν λόγω κυβερνήσεις φρονούν ότι η πληρωμή με άλλα μέσα πλην μετρητών παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να αποδείξει και με άλλον τρόπο ότι ο προμηθευτής πραγματοποίησε τη συναλλαγή υπέρ συγκεκριμένου παραλήπτη, ο οποίος συνήθως είναι ο πληρωτής. Με αυτόν τον τρόπο, το πρόσωπο που πραγματοποιεί την πληρωμή προσδιορίζεται με σαφήνεια (με το όνομά του, τον αριθμό λογαριασμού του ή τον αριθμό της τραπεζικής του κάρτας) και επιβεβαιώνεται ότι το πρόσωπο αυτό είναι ο παραλήπτης των αγαθών και ότι πλήρωσε απευθείας τον εν λόγω προμηθευτή.

86. Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται ήδη στο πιστοποιητικό απαλλαγής και μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια και χωρίς αμφιβολία⁵⁰. Ειδικότερα, τα δεδομένα που αφορούν την ταυτότητα του αγοραστή και τη συνολική τιμή των

⁴⁸ Βλ. αποφάσεις της 25ης Απριλίου 2013, *Jyske Bank Gibraltar* (C-212/11, EU:C:2013:270, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, *Stanley International Betting και Stanleybet Malta* (C-375/17, EU:C:2018:1026, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁴⁹ Το Δικαστήριο κάλεσε τους διαδίκους να απαντήσουν στο ερώτημα αν και κατά πόσον η απαίτηση πληρωμής με άλλα μέσα πλην μετρητών είναι ικανή να παράσχει στη Διοίκηση επιπλέον πληροφοριακά στοιχεία σε σχέση με όσα περιέχονται στο πιστοποιητικό του παραρτήματος II του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, τα οποία είναι αναγκαία για την εξακρίβωση της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

⁵⁰ Πρβλ. περιγραφή του πιστοποιητικού απαλλαγής στο σημείο 46 των παρουσών προτάσεων.

προϊόντων περιλαμβάνονται ήδη στο πιστοποιητικό αυτό, όπως και η ποσότητα των αγορασθέντων προϊόντων, το είδος και η επιμέρους τιμή κάθε προϊόντος, στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να προσδιοριστούν με ένα απλό δικαιολογητικό πληρωμής. Κατά συνέπεια, είμαι της γνώμης, όπως και η Επιτροπή, ότι, στην προκειμένη περίπτωση, οι πληροφορίες που πιστοποιούν την πληρωμή θα μπορούσαν μεν ενδεχομένως να χρησιμεύσουν προκειμένου να ελεγχθεί η ακρίβεια των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πιστοποιητικό, διά της συγκρίσεως των δύο πηγών πληροφοριών, πλην όμως δεν παρέχουν κανένα επιπλέον στοιχείο.

87. Συνεπώς, φρονώ ότι, απλώς και μόνον ως εκ του περιεχομένου του, το πιστοποιητικό απαλλαγής είναι ικανό, εκ πρώτης όψεως, να καταστήσει δυνατό τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 12 της οδηγίας 2008/118 και της τηρήσεως των σκοπών που η διάταξη αυτή επιδιώκει.

88. Κατόπιν τούτου πρέπει, σε δεύτερο στάδιο, να εξεταστεί εάν τα επιπλέον μέτρα που έχει θεσπίσει ο Λεττονός νομοθέτης θα μπορούσαν ενδεχομένως να δικαιολογηθούν στο πλαίσιο εφαρμογής του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και λαμβανομένου υπόψη του περιθωρίου εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη.

89. Κατά τη Λεττονική Κυβέρνηση, τα πρόσθετα αυτά μέτρα δικαιολογούνται, ιδίως, λόγω του τρόπου απαλλαγής που έχει επιλέξει ο Λεττονός νομοθέτης. Συναφώς, η ως άνω κυβέρνηση παρατηρεί ότι, σε αντίθεση με την επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης η οποία παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να βεβαιωθεί ότι οι φόροι αυτοί επιστρέφονται στις διπλωματικές και προξενικές αποστολές, σε περίπτωση εφαρμογής της απαλλαγής από τους εν λόγω φόρους, οι φορολογικές αρχές ενδέχεται να μη διαθέτουν την ίδια δυνατότητα ελέγχου.

90. Κατά τη γνώμη μου, επί της απαντήσεως της Λεττονικής Κυβερνήσεως πρέπει να διατυπωθούν οι εξής παρατηρήσεις.

91. Πρώτον, η Λεττονική Κυβέρνηση φαίνεται ότι αναγνωρίζει όχι μόνον τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιλέξουν διαφορετικά συστήματα απαλλαγής, αλλά και το γεγονός ότι, εάν η Λεττονία είχε επιλέξει τη μέθοδο της επιστροφής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η εν λόγω μέθοδος θα της παρείχε, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να διασφαλίζει την ορθή λειτουργία του καθεστώτος απαλλαγής χωρίς να απαιτείται η θέσπιση επιπλέον μέτρων. Φρονώ, όμως, ότι η παραδοχή αυτή αποτελεί, εκ πρώτης όψεως, σημαντική ένδειξη ότι η λεττονική νομοθεσία ενδέχεται να μην είναι δικαιολογημένη.

92. Εξάλλου, σημειώνω ότι, σύμφωνα με το άρθρο 51, παράγραφος 3, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ακόμη και στην περίπτωση που η απαλλαγή χορηγείται υπό μορφή επιστροφής, αυτή πραγματοποιείται βάσει του ίδιου πιστοποιητικού απαλλαγής, το οποίο επισυνάπτεται στην υποβαλλόμενη στο οικείο κράτος μέλος αίτηση επιστροφής χωρίς καμία άλλη επιπλέον διατύπωση⁵¹. Επομένως, όσον αφορά την απαλλαγή, είτε αυτή πραγματοποιείται υπό το καθεστώς της αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης είτε πραγματοποιείται μέσω επιστροφής, η μορφή και το περιεχόμενο του πιστοποιητικού απαλλαγής παραμένουν αμετάβλητα, διατηρώντας την ίδια αποδεικτική αξία.

⁵¹ Δεδομένου του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής, ορισμένα εξ αυτών μπορούν να απαιτούν, κατά την υποβολή της αιτήσεως επιστροφής, να συνοδεύεται το πιστοποιητικό απαλλαγής από τιμολόγια ή άλλα έγγραφα που πιστοποιούν την αγορά των οικείων προϊόντων.

93. Πάντως, ενώ στην περίπτωση της επιστροφής των ειδικών φόρων κατανάλωσης είναι προφανές ότι το κράτος μέλος υποδοχής διαθέτει μεγαλύτερο περιθώριο ελέγχου, δεδομένου ότι η επιστροφή, κατ' αρχήν, προϋποθέτει έλεγχο της ταυτότητας του δικαιούχου των προς επιστροφή ποσών πριν από τη διενέργεια αυτής, η Λεττονική Κυβέρνηση, με την απάντησή της στις γραπτές ερωτήσεις, δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι, στην περίπτωση της αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, το πιστοποιητικό απαλλαγής δεν καθιστά δυνατή την άσκηση του αναγκαίου ελέγχου προκειμένου να εξασφαλιστεί η ορθή λειτουργία του καθεστώτος της απαλλαγής και η μη ύπαρξη φοροδιαφυγής και καταχρήσεως, με αποτέλεσμα να δικαιολογούνται πρόσθετα μέτρα όπως αυτά που θεσπίστηκαν από τον Λεττονό νομοθέτη.

94. Δεύτερον, η επιχειρηματολογία που προβάλλει η Λεττονική Κυβέρνηση για τη δικαιολόγηση των πρόσθετων μέτρων βασίζεται στο άρθρο 72 του *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»* [διατάγματος υπ' αριθ. 908 του Υπουργικού Συμβουλίου περί καθορισμού των λεπτομερειών εφαρμογής μηδενικού συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας επί της παροχής αγαθών και υπηρεσιών στις διπλωματικές και προξενικές αποστολές, στους διεθνείς οργανισμούς, στα θεσμικά όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στον Οργανισμό της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού (NATO), καθώς και των λεπτομερειών σχετικά με την επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αγοράζονται στη Δημοκρατία της Λεττονίας και σχετικά με την εφαρμογή της απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης]⁵², το οποίο παρέχει τη δυνατότητα στις διπλωματικές και προξενικές αποστολές να κάνουν χρήση του πιστοποιητικού απαλλαγής χωρίς προηγούμενη έγκριση των λεττονικών φορολογικών αρχών κατά τη διάρκεια χρονικής περιόδου μη υπερβαίνουσας τους 36 μήνες⁵³.

95. Ωστόσο, η Λεττονική Κυβέρνηση δεν εξηγεί με ποιον ακριβώς τρόπο η συγκεκριμένη δυνατότητα που παρέχει το εθνικό δίκαιο θα μπορούσε να υπονομεύσει την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής, αυξάνοντας, για παράδειγμα, τον κίνδυνο φοροδιαφυγής ή καταχρήσεως. Η εν λόγω κυβέρνηση δεν κατόρθωσε να εξηγήσει ούτε για ποιον λόγο, στην περίπτωση αυτή, το πιστοποιητικό απαλλαγής δεν είναι, αφ' εαυτού, αρκετό προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το λεττονικό δίκαιο. Υπογραμμίζω συναφώς ότι, όπως διευκρινίστηκε στο σημείο 52 των παρουσών προτάσεων, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος απαλλάσσει τον παραλήπτη από την υποχρέωση να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές του κράτους αυτού να θέσουν τη σφραγίδα τους στο πιστοποιητικό απαλλαγής δεν απαλλάσσει τη διπλωματική ή προξενική αποστολή που δικαιούται την απαλλαγή από την υποχρέωσή της να συμπληρώσει το εν λόγω πιστοποιητικό και να βεβαιώσει το περιεχόμενό του.

96. Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι, εάν η Λεττονική Κυβέρνηση εκτιμά ότι μια τέτοια απαλλαγή από την υποχρέωση λήψεως εγκρίσεως θα μπορούσε να υπονομεύσει την ορθή λειτουργία του καθεστώτος απαλλαγής, η εν λόγω κυβέρνηση μπορεί ανά πάσα στιγμή να αποφασίσει να άρει το μέτρο αυτό, σύμφωνα με το άρθρο 51, παράγραφος 2, του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα άρσεως της απαλλαγής αυτής σε περίπτωση καταχρήσεως.

⁵² *Latvijas Vēstnesis*, 2012, αριθ. 203.

⁵³ Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει εάν είναι λυσιτελής η στηριζόμενη στο διάταγμα αυτό επιχειρηματολογία της Λεττονικής Κυβερνήσεως.

97. Τρίτον και τελευταίο, επισημαίνω ότι, για τη δικαιολόγηση των ληφθέντων μέτρων, η Λεττονική Κυβέρνηση επικαλείται την ανάγκη διασφάλισης αποτελεσματικότερου ελέγχου εκ μέρους των τελωνειακών αρχών. Επ' αυτού, προβάλλεται ότι, λόγω της αδυναμίας λήψης μέτρων ελέγχου έναντι των διπλωματικών και προξενικών αποστολών, ο έλεγχος αυτός μπορεί να ασκηθεί μόνο στους εμπόρους που είναι υπόχρεοι καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης ή υπεύθυνοι για την εφαρμογή της απαλλαγής από τους φόρους αυτούς, ιδίως εάν έχει χορηγηθεί απαλλαγή από την προαναφερθείσα προηγούμενη έγκριση.

98. Υπενθυμίζω, εντούτοις, ότι τόσο το δίκαιο της Ένωσης όσο και το λεττονικό δίκαιο προβλέπουν ότι τα πιστοποιητικά απαλλαγής πρέπει να συντάσσονται σε δύο αντίτυπα, ένα εκ των οποίων πρέπει να φυλάσσεται από τον αποστολέα στα βιβλία του. Με τη διαδικασία αυτή παρέχεται στις λεττονικές αρχές η δυνατότητα διενέργειας αποτελεσματικού ελέγχου, αφ' ης στιγμής το εν λόγω πιστοποιητικό απαλλαγής περιέχει επίσημη βεβαίωση της αγοράς και της πραγματικής χρήσεως εκ μέρους των ενδιαφερόμενων διπλωματικών και προξενικών αποστολών.

99. Επισημαίνω επίσης ότι, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, η Λεττονική Κυβέρνηση έχει στη διάθεσή της διάφορα μέσα που της παρέχουν τη δυνατότητα να διαμορφώσει το καθεστώς της περί απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, συμπεριλαμβανομένου του μνημονευόμενου στο σημείο 96 των παρουσών προτάσεων, το οποίο συνίσταται στην άρση ορισμένων διευκολύνσεων που χορηγούνται στις διπλωματικές και προξενικές αποστολές, εφόσον η εν λόγω κυβέρνηση έχει υπόνοιες για την ύπαρξη οποιουδήποτε κινδύνου καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής. Υπογραμμίζω δε, συναφώς, ότι ούτε οι λεττονικές φορολογικές αρχές ούτε το αιτούν δικαστήριο προέβαλαν την ύπαρξη τυχόν καταχρήσεων ή φοροδιαφυγής εκ μέρους της εκκαλούσας. Όπως αναφέρει σχετικώς το αιτούν δικαστήριο, η VID δεν αμφισβητεί ούτε την πραγματική παράδοση των επίμαχων προϊόντων στις πρεσβείες και τις προξενικές υπηρεσίες ούτε, εξάλλου, την τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων που προβλέπονται από την οδηγία 2008/118 και από τον νόμο περί ειδικών φόρων κατανάλωσης.

Δ. Εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κατά τρόπο σύμφωνο προς το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ

100. Τέλος, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το ίδιο αυτό πιστοποιητικό απαλλαγής χρησιμοποιείται και στο πλαίσιο του καθεστώτος απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 151, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

101. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα του ΦΠΑ, ένα εθνικό μέτρο που εξαρτά, κατά το ουσιαδές μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις ουσιαστικές επιταγές και, ιδίως, το κατά πόσον οι επιταγές αυτές τηρήθηκαν, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου⁵⁴.

102. Σημειώνω ότι, όπως επισημαίνει και η Επιτροπή, η εν λόγω νομολογία έχει εφαρμοστεί από το Δικαστήριο και στον τομέα των ειδικών φόρων κατανάλωσης όσον αφορά την απαλλαγή των ενεργειακών προϊόντων⁵⁵. Συνεπώς, κατά το Δικαστήριο, οι τυπικές προϋποθέσεις δεν μπορούν

⁵⁴ Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 29).

⁵⁵ Βλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψη 62).

να εμποδίσουν τη χορήγηση της απαλλαγής παρά μόνον αν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων είχε ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η μετά βεβαιότητας απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων⁵⁶.

103. Επιπλέον, επισημαίνω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα του ΦΠΑ, για τη διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται η συνδρομή δύο προϋποθέσεων, ήτοι, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η παροχή θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος⁵⁷. Εάν εφαρμοστεί η συλλογιστική αυτή ως προς τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στην υπόθεση της κύριας δίκης, προκύπτει, βάσει των πραγματικών περιστατικών που περιγράφονται στην απόφαση περί παραπομπής, ότι οι πραγματικοί παραλήπτες των επίμαχων προϊόντων ήταν όντως οι διπλωματικές και προξενικές αποστολές και ότι, ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο/αποθηκευτής δεν αποκόμισε κάποιο όφελος από τις συναλλαγές αυτές.

104. Κατόπιν των ανωτέρω, εκτιμώ ότι η εν λόγω πάγια νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρέπει να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν στην υπόθεση της κύριας δίκης, προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης και η πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας 2008/118.

105. Υπό τις περιστάσεις αυτές, και με την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο προκειμένου να βεβαιωθεί ότι το πιστοποιητικό απαλλαγής που χρησιμοποιήθηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης περιέχει τόσο τις αναγκαίες πληροφορίες ώστε να καταστεί δυνατός ο αποτελεσματικός έλεγχος εκ μέρους των λεττονικών αρχών όσο και τη βεβαίωση του περιεχομένου του πιστοποιητικού απαλλαγής από τις ενδιαφερόμενες διπλωματικές ή προξενικές αποστολές, φρονώ ότι εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για να διασφαλιστεί η πρόληψη καταχρήσεως ή φοροδιαφυγής ως προς τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

V. Πρόταση

106. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του *Administratīvā argābalties* (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, έχει την έννοια ότι δεν απαιτεί, για να είναι δυνατή η χορήγηση της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή απαλλαγής, να προβλέπεται η πληρωμή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών, να έχει πράγματι λάβει χώρα η πληρωμή στον προμηθευτή και η πληρωμή

⁵⁶ Βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31).

⁵⁷ Βλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

αυτή να έχει γίνει από τους πραγματικούς παραλήπτες των ως άνω προϊόντων, καθόσον η προβλεπόμενη χρήση των εν λόγω προϊόντων στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων δύναται να αποδειχθεί βάσει, ιδίως, του πιστοποιητικού απαλλαγής.

- 2) Το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας δεν χορηγείται απαλλαγή από τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τον λόγο ότι ο αγοραστής δεν πλήρωσε πράγματι το τίμημα για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα με άλλα μέσα πληρωμής πλην μετρητών, χωρίς να είναι δυνατόν να αποδειχθεί, βάσει ιδίως του πιστοποιητικού απαλλαγής, ότι πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις απαλλαγής.