



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [ATHANASIOS RANTOS]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 2. septembrī¹

Lieta C-326/20

SIA “MONO”

pret

Valsts ieņēmumu dienestu

(Administratīvās apgabaltiesas (Latvija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2008/118/EK – 12. pants – Akcīzes nodoklis – Atbrīvojums no saskaņota akcīzes nodokļa – Akcīzes preces, ko ir paredzēts izmantot saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām – Nosacījumi – Faktiska samaksa par akcīzes precēm, ko ir veikuši to faktiskie saņēmēji – Bezskaidras naudas norēķini

I. Ievads

1. Ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) Tiesai ir uzdevusi divus jautājumus par Direktīvas 2008/118/EK² par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu 12. panta interpretāciju strīdā starp SIA “MONO” (turpmāk tekstā – “pieteicēja”) un Valsts ieņēmumu dienestu (Latvija; turpmāk tekstā – “VID”) par atbrīvojumu no akcīzes nodokļa par precēm, ko ir iegādājušies diplomātisko un konsulāro dienestu darbinieki, kā arī Latvijā esošo starptautisko organizāciju darbinieki.

2. Šo jautājumu mērķis būtībā ir noskaidrot, vai Direktīvas 2008/118 12. pants nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru akcīzes preces, ko ir paredzēts izmantot saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām, ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa tikai ar nosacījumu, kurš nav paredzēts Savienības tiesībās, proti, ka šīs preces ir iegādātas, veicot bezskaidras naudas norēķinus, un ka norēķinus piegādātājam ir veikuši minēto preču faktiskie saņēmēji.

3. Neraugoties uz šīs lietas bezprecedenta raksturu, tajā ir izvirzīts problēmjautājums, ar ko Tiesa nesēn ir sastapusies, proti, jautājums par ierobežojumiem saistībā ar skaidras naudas kā maksāšanas līdzekļa izmantošanu. Tiesa tādējādi ir aicināta lemt par Latvijas tiesību aktos noteiktā akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma atbilstību un konkrētāk par rīcības brīvību, kāda ir dalībvalstīm šā režīma izpildē, ņemot vērā tostarp samērīguma principu.

¹ Oriģinālvaloda – franču.

² Padomes Direktīva (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Starptautiskās tiesības

1. Vīnes konvencija par diplomātiskajiem sakariem

4. Vīnes konvencijas par diplomātiskajiem sakariem, kas parakstīta Vīnē 1961. gada 18. aprīlī³ (turpmāk tekstā – “VKDS”), 34. pantā ir noteikts:

“Diplomātiskais aģents ir atbrīvots no visām nodevām un nodokļiem, personiskiem vai mantiskiem, valsts, rajona vai pašvaldības, izņemot:

a) tāda veida netiešus nodokļus, kuri parasti ir iekļauti preču vai pakalpojumu cenā;

[..].”

5. VKDS 36. panta 1. punktā ir noteikts:

“Uzņemošajai valstij saskaņā ar tādiem likumiem un noteikumiem, kādus tā ir pieņēmusi, jāatļauj ievest un jāatbrīvo no visām muitas nodevām, nodokļiem un ar tiem saistītiem maksājumiem, izņemot maksājumus par glabāšanu, pārvadāšanu un tamlīdzīgiem pakalpojumiem:

a) priekšmeti, kuri paredzēti pārstāvniecības oficiālai lietošanai;

b) priekšmeti diplomātiskā aģenta vai viņa ģimenes locekļu, kuri dzīvo kopā ar viņu, personīgai lietošanai, ieskaitot priekšmetus, kuri paredzēti viņa iedzīvei.”

2. Vīnes konvencija par konsulārajiem sakariem

6. Vīnes konvencija par konsulārajiem sakariem, kas parakstīta Vīnē 1963. gada 24. aprīlī⁴ (turpmāk tekstā – “VKKS”), 49. panta “Atbrīvojums no aplikšanas ar nodokli” 1. punktā ir paredzēts:

“Konsulārās amatpersonas un konsulārie kalpotāji, kā arī viņu ģimenes locekļi, kuri dzīvo kopā ar viņiem, tiek atbrīvoti no visiem personiskiem vai mantiskiem, valsts, rajona vai pašvaldības nodokļiem un nodevām, izņemot:

a) tāda veida netiešos nodokļus, kuri parasti tiek iekļauti preču vai pakalpojumu cenā;

[..].”

³ *Recueil des Traités des Nations unies*, 500. sēj., 95. lpp.

⁴ *Recueil des Traités des Nations unies*, 596. sēj., 261. lpp.

7. VKKS 50. panta “Atbrīvojums no muitas nodevām un muitas pārbaudes” 1. punktā ir noteikts:

“Uzņemošajai valstij saskaņā ar tādiem likumiem un noteikumiem, kādus tā ir pieņēmusi, jāatļauj ievest un jāatbrīvo no visām muitas nodevām, nodokļiem un ar tiem saistītiem maksājumiem, izņemot maksājumus par glabāšanu, pārvadāšanu un tamlīdzīgiem pakalpojumiem:

- a) priekšmeti, kuri paredzēti konsulārās iestādes oficiālai lietošanai;
- b) priekšmeti konsulārās amatpersonas vai viņa ģimenes locekļu, kuri dzīvo kopā ar viņu, personīgai lietošanai, ieskaitot priekšmetus, kuri paredzēti viņa iedzīvei. Patēriņa preču daudzums nedrīkst pārsniegt daudzumu, kas nepieciešams attiecīgo personu tiešajam patēriņam.”

B. Savienības tiesības

1. Direktīva 2008/118

8. Direktīvas 2008/118 13. apsvēruma ir formulēts šādi:

“Noteikumiem un nosacījumiem par piegādēm, kas ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa, arī būtu jāpaliek saskaņotiem. Piegādājot no nodokļa atbrīvotas preces organizācijām, kas atrodas citās dalībvalstīs, būtu jāizmanto atbrīvojuma sertifikāts.”

9. Šīs direktīvas 1. panta 1. punktā ir noteikts:

“Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk “akcīzes preces”):

[..]

- b) spirts un alkoholiskie dzērieni, uz ko attiecas Direktīva 92/83/EEK ^[5] un Direktīva 92/84/EEK ^[6];
- c) tabakas izstrādājumi, uz ko attiecas Direktīva 95/59/EK ^[7], Direktīva 92/79/EEK ^[8] un Direktīva 92/80/EEK ^[9].”

10. Direktīvas 2008/118 12. pantā ir paredzēts:

“1. Akcīzes preces atbrīvo no akcīzes nodokļa, ja tās paredzētas, lai tās izmantotu:

- a) saistībā ar diplomātiskām vai konsulārām attiecībām;

⁵ Padomes Direktīva (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV 1992, L 316, 21. lpp.).

⁶ Padomes Direktīva (1992. gada 19. oktobris) par spirta un alkoholisko dzērienu akcīzes nodokļa likmju saskaņošanu (OV 1992, L 316, 29. lpp.).

⁷ Padomes Direktīva (1995. gada 27. novembris) par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV 1995, L 291, 40. lpp.).

⁸ Padomes Direktīva (1992. gada 19. oktobris) par nodokļu saskaņošanu cigaretēm (OV 1992, L 316, 8. lpp.).

⁹ Padomes Direktīva (1992. gada 19. oktobris) par nodokļu saskaņošanu tabakas izstrādājumiem, kas nav cigaretes (OV 1992, L 316, 10. lpp.).

- b) starptautiskās organizācijas, ko par tādām atzinušas uzņēmējas dalībvalsts iestādes un šo organizāciju biedri, ievērojot ierobežojumus un nosacījumus, kādi noteikti attiecīgo organizāciju starptautiskajās dibināšanas konvencijās vai mītnes nolīgumos;
- c) tādi valsts bruņotie spēki, kas ir Ziemeļatlantijas līguma Puse, bet nav dalībvalsts, kurā iekasē akcīzes nodokli, – minēto bruņoto spēku vajadzībām, civilajam personālam, kas to pavada, vai šo bruņoto spēku virtuvju vai ēdnīcu apgādei;

[..].

2. Atbrīvojumus no nodokļa piemēro saskaņā ar uzņēmējas dalībvalsts paredzētajiem nosacījumiem un ierobežojumiem. Dalībvalstis var piešķirt atbrīvojumu, paredzot akcīzes nodokļa atmaksāšanu.”

11. Šīs direktīvas 13. pantā ir noteikts:

“1. Neskarot 21. panta 1. punktu, akcīzes precēm, ko, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, pārviesto, lai nogādātu 12. panta 1. punktā minētajam saņēmējam, pievieno atbrīvojuma sertifikātu.

2. Komisija saskaņā ar 43. panta 2. punktā izklāstīto procedūru nosaka atbrīvojuma sertifikāta veidu un saturu.

[..]”

12. Minētās direktīvas 14. panta 3. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka 1. un 2. punktā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa piemēro, lai netiktu pieļauta nodokļa nemaksāšana, izvairīšanās no nodokļa maksāšanas vai stāvokļa ļaunprātīga izmantošana.”

2. *Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011*

13. Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011¹⁰ 51. pantā ir paredzēts:

“1. [..] [pievienotās vērtības nodokļa (PVN)] un/vai akcīzes nodokļa atbrīvojuma sertifikāts, kas paredzēts šīs regulas II pielikumā, ievērojot paskaidrojumus, kas norādīti minētā sertifikāta pielikumā, tiek uzskatīts par apliecinājumu tam, ka darījumam var piemērot atbrīvojumu saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK^[11] 151. pantu.

[..]

2. Panta 1. punktā minētajam sertifikātam uzņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes uzliek zīmogu. Tomēr, ja preces vai pakalpojumi ir paredzēti oficiālām vajadzībām, dalībvalstis var paredzēt nosacījumus, ar kādiem preču vai pakalpojumu saņēmēju var atbrīvot no zīmoga saņemšanas prasības. Atbrīvojumu no šīs prasības var atcelt ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā.

¹⁰ Padomes Īstenošanas regula (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 77, 1. lpp.).

¹¹ Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

Dalībvalstis informē Komisiju par kontaktpunktu, kuram ir uzdots noteikt dienestus, kas atbild par sertifikāta apzīmogošanu, un par to, cik lielā mērā tās var atbrīvot no prasības par sertifikāta apzīmogošanu. Komisija saņemto informāciju dara zināmu pārējām dalībvalstīm.

3. Ja tiek piemērots tiešais atbrīvojums dalībvalstī, kurā tiek veikta piegāde, piegādātājs saņem šā panta 1. punktā minēto sertifikātu no preču vai pakalpojumu saņēmēja un saglabā to savā uzskaitē. Ja atbrīvojums tiek piešķirts, piemērojot PVN atmaksāšanas procedūru atbilstīgi Direktīvas [2006/112] 151. panta 2. punktam, sertifikātu pievieno atmaksas pieprasījumam, ko iesniedz attiecīgajai dalībvalstij.”

14. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumā ir norādīta šīs īstenošanas regulas 51. pantā minētā atbrīvojuma no PVN un/vai akcīzes nodokļa sertifikāta forma un saturs.

C. Latvijas tiesības

15. 2003. gada 30. oktobra likuma “Par akcīzes nodokli”¹² 7. pantā ir noteikts:

“Nodokļa maksātāji ir:

1. importētājs [..].”

16. Šā likuma 20. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Ievērojot šā panta otrās, [..] piektās, [..] daļas nosacījumus, no nodokļa ir atbrīvotas akcīzes preces, kas tiek piegādātas:

- 1) diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām;
 - 2) diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību diplomātiskajiem un konsulārajiem aģentiem, administratīvi tehniskajam personālam un šajā punktā minēto personu ģimenes locekļiem, ja šīs personas nav Latvijas pilsoņi vai pastāvīgie iedzīvotāji. [..]
 - 3) starptautiskajām organizācijām vai to pārstāvniecībām, ko par tādām atzinusi Latvijas Republika, ievērojot ierobežojumus un nosacījumus, kādi noteikti attiecīgo organizāciju starptautiskajās dibināšanas konvencijās vai mītnes nolīgumos;
 - 4) starptautisko organizāciju vai to pārstāvniecību darbiniekiem, kuriem Latvijas Republikas teritorijā ir diplomātiskais statuss, ja šīs personas nav Latvijas pilsoņi vai pastāvīgie iedzīvotāji;
- [..]
- 6) tās valsts bruņotajiem spēkiem, kas ir Ziemeļatlantijas līguma puse, izņemot dalībvalsti, kurā iekasē nodokli, – šo bruņoto spēku patēriņam, kā arī civilpersonālam, kas šos bruņotos spēkus pavada, vai šo bruņoto spēku virtuves vai ēdnīcu vajadzībām;

[..]

9) [..]

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

- a) Latvijas Republikā atzītam Sabiedroto spēku štābam [..],
- b) Sabiedroto spēku štāba locekļiem un viņu apgādājamiem, ja šīs personas nav Latvijas pilsoņi vai pastāvīgie iedzīvotāji.”

17. Minētā likuma 20. panta otrās daļas 2. punktā ir noteikts:

“Šā panta pirmajā daļā minētajiem subjektiem Latvijas Republikā ir atļauts saņemt akcīzes preces no:

[..]

2) akcīzes preču noliktavām Latvijas Republikā, ievērojot šādus nosacījumus:

- a) akcīzes preču nosūtītājs izmanto dokumentu, kas noteikts [Īstenošanas] regulas Nr. 282/2011 II pielikumā un kas apliecina, ka minētās akcīzes preces ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa,
- b) akcīzes preču nosūtītājs noformē attaisnojuma dokumentu atbilstoši normatīvajiem aktiem par akcīzes preču apriti,
- c) par akcīzes preču iegādi tiek veikti bezskaidras naudas norēķini.”

18. Šā paša likuma 20. panta piektajā daļā ir noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvotas akcīzes preces, kas šā panta pirmajā daļā minēto subjektu vajadzībām tiek ievestas Latvijas Republikā laišanai brīvā apgrozībā [..] no ārvalsts, kura nav dalībvalsts, vai no šā likuma 2. panta 3.¹ daļā minētās teritorijas, ievērojot šādus nosacījumus:

- 1) akcīzes preču nosūtītājs izmanto dokumentu, kas noteikts [Īstenošanas] regulas Nr. 282/2011 II pielikumā un kas apliecina, ka minētās akcīzes preces ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa;
- 2) par akcīzes preču iegādi tiek veikti bezskaidras naudas norēķini.”

III. Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

19. Pieteicēja Latvijas muitas iestādē deklarēja izlaišanai brīvam apgrozījumam no Lielbritānijas uzņēmuma un tā filiāles Latvijā iegādātās akcīzes preces (alkohols un cigaretes; turpmāk tekstā – “attiecīgās preces”) dažādu valstu vēstniecībām un konsulārajiem dienestiem, kā arī NATO pārstāvniecībai Latvijā, piemērojot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa.

20. Pēc attiecīgo preču iegādes no Lielbritānijas uzņēmuma un tā filiāles Latvijā, nesamaksājot par tām tieši, pieteicēja tās pārdod diplomātiskajām un konsulārajām misijām¹³ Latvijā, taču nesaņem samaksu par tām. Proti, šīs misijas pēc šo preču saņemšanas minēto preču cenu samaksā tieši šim Lielbritānijas uzņēmumam, kam pieteicēja ir cedējusi prasījuma tiesības. Cesijas līgumā ir paredzēta arī atlīdzība, kas minētajam uzņēmumam ir jāmaksā pieteicējai par tās starpniecību attiecīgo preču pārdošanā.

¹³ Šajos secinājumos izmantotā frāze “diplomātiskās un konsulārās misijas” aptver gan diplomātiskās un konsulārās pārstāvniecības, gan starptautiskās organizācijas un militārās misijas kādā dalībvalstī.

21. Pēc nodokļu pārbaudes VID pieņēma lēmumu, kurā pieteicējai bija noteikts maksāt akcīzes nodokli par attiecīgo preču laišanu brīvā apgrozībā, kam pieskaitīti naudas sodi un nokavējuma procenti. Šajā lēmumā bija norādīts, ka, tā kā attiecīgās diplomātiskās pārstāvniecības par šīm precēm nav maksājušas, izmantojot bezskaidras naudas norēķinus, nav izpildīts nosacījums likuma “Par akcīzes nodokli” 20. panta piektās daļas 2. punktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanai.

22. Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā (Latvija) ar pieteikumu par VID lēmuma atcelšanu. Tā it īpaši norāda, ka likuma “Par akcīzes nodokli” 20. panta piektās daļas 2. punktā paredzētais nosacījums atbrīvojuma piemērošanai nav noteicošais, turklāt tas kā nosacījums atbrīvošanai no nodokļa nav paredzēts Latvijas Republikai saistošajos starptautiskajos dokumentos.

23. Ar 2019. gada 10. jūnija spriedumu Administratīvā rajona tiesa šo pieteikumu noraidīja daļā par pienākumu maksāt akcīzes nodokli.

24. Pieteicēja par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā. Šī tiesa norāda – nav strīda, ka pieteicēja muitas noliktavā deklarēja attiecīgās preces atliktās nodokļa maksāšanas režīma ietvaros izlaišanai brīvam apgrozījumam diplomātiem, ka tā izmantoja Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumā ietverto sertifikātu, ka tā par preču piegādēm ir izrakstījusi attaisnojuma dokumentus dažādu valstu diplomātiem, kā arī NATO pārstāvniecībai Latvijā un ka norēķinus ar pieteicēju par attiecīgajām precēm veica Lielbritānijas uzņēmums saskaņā ar prasījuma tiesību cesijas līgumu.

25. Administratīvā apgabaltiesa tomēr norāda, ka VID ieskatā atbrīvojums no akcīzes nodokļa neesot piemērojams, jo saskaņā ar likuma “Par akcīzes nodokli” 20. panta piektās daļas 2. punktu par attiecīgajām precēm ir jāveic norēķini bezskaidrā naudā.

26. Turklāt no VID paustās nostājas izrietot, ka ir jāpierāda ne vien tas, ka attiecīgajā darījumā pušu starpā ir paredzēti bezskaidras naudas norēķini, bet arī tas, ka šos norēķinus faktiski ir veikušas personas, kurām preces ir piegādātas. VID uzskatot – tā kā par vēstniecībām un konsulārajiem dienestiem piegādātajām attiecīgajām precēm uz prasījuma tiesību cesijas līguma pamata ar pieteicēju ir norēķinājies Lielbritānijas uzņēmums, nevis vēstniecības un konsulārie dienesti, kuriem ir piegādātas šīs preces, nav iespējams izsekot, vai attiecīgās vēstniecības un konsulārie dienesti, saņemot minētās preces, par tām norēķinus patiešām veikuši bezskaidrā naudā.

27. Šādos apstākļos Administratīvā apgabaltiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Direktīvas 2008/118] 12. panta 1. punkts interpretējams tādējādi, ka diplomātiskajām un konsulārajām attiecībām paredzētās akcīzes preces ir atbrīvojamas no akcīzes nodokļa ar nosacījumu, ka par tām ir paredzēti bezskaidras naudas norēķini, norēķini ir faktiski veikti un tos ar piegādātāju ir veikuši faktiskie akcīzes preču saņēmēji?

2) Vai [Direktīvas 2008/118] 12. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalsts var noteikt tādus nosacījumus un ierobežojumus, kas diplomātiskajām un konsulārajām attiecībām paredzēto akcīzes preču atbrīvošanu no akcīzes nodokļa padara atkarīgu no tā, vai akcīzes preču pircējs faktiski ir samaksājis par akcīzes precēm, norēķinus veicot bezskaidras naudas veidā?”

28. Rakstveida apsvērumus iesniedza pieteicēja, Latvijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

29. Pamatlietas puses un personas, kas iestājušās lietā, uz prejudiciālajiem jautājumiem iesaka atbildēt šādi:

- Pieteicēja uzskata, ka Direktīvas 2008/118 12. panta 1. punktu nevar interpretēt tādējādi, ka akcīzes preces, ko ir paredzēts izmantot saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām, ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa ar nosacījumu, ka par šīm precēm ir paredzēts maksāt, veicot bezskaidras naudas norēķinus, ka norēķins piegādātājam faktiski ir veikts un ka norēķinu ir veikuši minēto preču faktiskie saņēmēji. Šīs direktīvas 12. panta 2. punktu nevar interpretēt tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij noteikt nelietderīgus un birokrātiskus papildu ierobežojumus saistībā ar precēm, kas ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa, kuri izpaužas kā attiecībā uz šīm precēm izmantojamo maksāšanas līdzekļu ierobežojums.
- Savukārt Latvijas valdība piedāvā Tiesai atbildēt, ka Direktīvas 2008/118 12. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes preces, ko ir paredzēts izmantot saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām, ir atbrīvotas no akcīzes nodokļa ar nosacījumu, ka par šīm precēm ir paredzēts maksāt, veicot bezskaidras naudas norēķinus, ka maksājums piegādātājam faktiski ir veikts un ka norēķinus ir veikuši minēto preču faktiskie saņēmēji, un ka šīs direktīvas 12. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstis var noteikt nosacījumus un ierobežojumus, atbilstoši kuriem saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām akcīzes preču atbrīvojumam no akcīzes nodokļa ir paredzēts nosacījums, ka šo preču pircējs par tām faktiski ir samaksājis, veicot bezskaidras naudas norēķinus.
- Spānijas valdība uzskata, ka dalībvalstis lielā mērā var noteikt nosacījumus un ierobežojumus Direktīvas 2008/118 12. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu piemērošanai, ievērojot tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principus. Nodokļa maksātāja pienākums – lai varētu atsaukties uz atbrīvojumu – pierādīt, ka par precēm vai pakalpojumiem ir samaksāts, veicot bezskaidras naudas norēķinus, šķiet esam saprātīgs, lai nodrošinātu tādu atbrīvojuma piemērošanu, kas nav ļaunprātīga, jo tas ļauj apstiprināt faktisku preču piegādi diplomātiskajam vai konsulārajam saņēmējam. Šī prasība varot novērst jebkāda veida ļaunprātīgu izmantošanu vai nodokļa nemaksāšanu. Spānijas valdība līdz ar to piedāvā uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt tādējādi, ka šīs direktīvas 12. pants ļauj dalībvalstīm brīdī, kad tās nosaka nosacījumus un ierobežojumus atbrīvojuma no akcīzes nodokļa piemērošanai precēm, kas tiek izmantotas saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām, šā atbrīvojuma piemērošanai izvirzīt nosacījumu, ka šo preču pircējs par tām faktiski ir samaksājis, veicot bezskaidras naudas norēķinus.
- Komisija uzskata, ka atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu izriet no paša Direktīvas 2008/118 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējuma, kurā nav nevienas atsauces uz šajā jautājumā minētajiem nosacījumiem. Tādējādi vienīgais šajā tiesību normā paredzētais nosacījums esot tāds, ka preces faktiski ir paredzētas norādītajam lietojumam, proti, lietojumam saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām. Tā kā – Komisijas ieskatā – pierādījumus par šo paredzēto lietojumu var sniegt ar citiem līdzekļiem, ne tikai ar pierādījumu, ka pircēji piegādātājam ir samaksājuši tieši, bezskaidrā naudā, tā piedāvā uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka šīs direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai varētu piešķirt tajā paredzēto atbrīvojumu, tas neprasa paredzēt par šīm precēm maksāt, veicot bezskaidras naudas norēķinus, neprasa, lai piegādātājam faktiski būtu veikta samaksa un lai samaksu būtu veikuši faktiskie minēto preču saņēmēji.

– Komisija uzskata, ka uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 12. panta 2. punkts nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tādos apstākļos kā šajā lietā esošie atbrīvojums no akcīzes nodokļa ir jāatsaka tāpēc, ka pircējs faktiski nav samaksājis cenu par akcīzes precēm, veicot bezskaidras naudas norēķinu, – apstākļos, kad nav iespējams, pamatojoties uz citiem pierādījumiem, pierādīt, ka šīs direktīvas 12. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti.

30. Šie paši lietas dalībnieki noteiktajā termiņā arī rakstveidā atbildēja uz jautājumu, ko Tiesa uzdeva saskaņā ar Tiesas Reglamenta¹⁴ 61. panta 1. punktu.

IV. Analīze

A. Ievada apsvērumi

31. Ar jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2008/118 12. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstīm brīdī, kad tās nosaka nosacījumus un ierobežojumus akcīzes nodokļa atbrīvojuma piemērošanai precēm, kas tiek izmantotas saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām, šā atbrīvojuma piemērošanai izvirzīt Savienības tiesībās neparedzētus papildu nosacījumus, piemēram, tādas, kuri paredz, ka faktiskais šo preču saņēmējs par tām ir samaksājis tieši piegādātājiem, veicot bezskaidras naudas norēķinus.

32. Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka Tiesai vēl nav bijis iespējas lemt par Direktīvas 2008/118 12. panta interpretāciju.

33. Jāprecizē arī, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju nav nekādu šaubu, ka attiecīgās preces pamatlietā ir tikušas piegādātas diplomātiskajām vai konsulārajām pārstāvniecībām un ka papildus attiecīgās Latvijas tiesību normas pārkāpumam VID nav konstatējis nevienu citu pārkāpumu. Proti, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pieteicēja pilnībā ir izpildījusi Savienības tiesībās paredzētās prasības gan no formas viedokļa, gan pēc būtības. Tādējādi iesniedzējtiesai ir šaubas par iespēju šādā gadījumā valsts tiesībās noteikt Savienības tiesībām neparedzētus papildu nosacījumus un ierobežojumus, kuru pārkāpums izraisa atbrīvojuma no akcīzes nodokļa nepiemērošanu.

34. Pirms tiek padziļināti analizēti jautājumi, kas rodas šajā lietā, man šķiet svarīgi pievērsties Direktīvas 2008/118 piemērošanas jomai un konkrētāk normām par atbrīvojumu no akcīzes nodokļa par labu diplomātiskajām un konsulārajām misijām.

35. Pēc tam piedāvāju analizēt Latvijas tiesībās paredzēto akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīmu, ņemot vērā samērīguma principu, un, visbeidzot, tā atbilstību, ņemot vērā Tiesas judikatūru atbrīvojuma no PVN jomā, attiecībā uz kuru Savienības likumdevējs ir paredzējis atbrīvojuma režīmu, kas ir identisks tam, kāds ir piemērojams akcīzes nodoklim.

¹⁴ Šajā nozīmē skat. šo secinājumu 83. punktu.

B. Akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma piemērošanas joma

1. Direktīvas 2008/118 piemērošanas joma

36. Savienības tiesību normas interpretācijai ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā šī norma ir ietverta, izvirzītie mērķi¹⁵.

37. Jāatgādina, ka Direktīvas 2008/118 mērķis ir izveidot vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko uzliek akcīzes precēm Savienībā, lai nodrošinātu to brīvu apriti un tādējādi Savienības vienotā tirgus pareizu darbību¹⁶. Viens no izņēmumiem no šā principa ir šīs direktīvas 12. pantā paredzētais atbrīvojums par labu diplomātiskajām un konsulārajām misijām.

38. No galvenajām Direktīvas 2008/118 normām par atbrīvojuma režīmu var izdarīt šādus sākotnējos secinājumus, kas ir aprakstīti šo secinājumu 10.–12. punktā.

39. Pirmkārt, Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzētā atbrīvojuma režīma galvenais mērķis ir nodrošināt, ka saņēmēji, kas pieder kādai no šajā tiesību normā norādītajām kategorijām, var gūt no tā labumu. Tādējādi akcīzes preces ir atbrīvotas no atbilstošo akcīzes nodokļu samaksas, ja tās ir paredzētas izmantot saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām. Šāda interpretācija atbilst arī VKDS 36. pantam un VKKS 50. pantam.

40. Otrkārt, lai gan ir atzīts, ka dalībvalstīm ir rīcības brīvība atbrīvojuma režīma īstenošanā, šī rīcības brīvība ir ierobežota ar nosacījumu, ka ir jāizmanto atbrīvojuma sertifikāts, kas paredzēts, lai nodrošinātu ietvaru atbrīvojuma izpildes režīmam un konkrēti – nodrošināt, ka Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzētais mērķis tiktu sasniegts, vienlaikus nodrošinot, ka attiecīgās preces faktiski izmanto to saņēmēji.

41. Treškārt, dalībvalstīm piešķirto pilnvaru ietvaros tās var veikt pasākumus, kas ir vajadzīgi, lai diplomātiskajām un konsulārajām misijām paredzētie atbrīvojumi tiktu piemēroti tā, lai novērstu jebkāda veida iespējamu nodokļa nemaksāšanu, izvairīšanos no nodokļiem vai ļaunprātīgu izmantošanu¹⁷. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka šādu fenomenu novēršana ir gan Savienības tiesību, gan Latvijas tiesību kopīgs mērķis.

42. Ceturtkārt, runājot par akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma īstenošanu, Direktīvā 2008/118 dalībvalstīm ir atstāta izvēle piešķirt atbrīvojumu, izmantojot divas dažādas procedūras, proti, pirmkārt, akcīzes nodokļa *ex post* atmaksas procedūru un, otrkārt, *ex ante* atbrīvojuma procedūru, piemērojot atlikto nodokļa maksāšanu attiecībā uz precēm, kas paredzētas diplomātiskajām un konsulārajām misijām¹⁸; šo modeli ir izvēlējusies Latvija.

43. Visbeidzot, papildus nosacījumiem, kas skaidri ir minēti Direktīvā 2008/118 un Īstenošanas regulā Nr. 282/2011, Savienības tiesībās nav paredzēti citi saskaņoti nosacījumi tādu akcīzes preču atbrīvošanai no šā nodokļa, kuras ir paredzētas izmantot saistībā ar diplomātiskajām un konsulārajām attiecībām. Konkrēti, atbrīvojuma piešķiršana nav atkarīga ne no samaksas kārtības par precēm, ne no tā, vai pircējs veic tiešu samaksu piegādātājam.

¹⁵ Skat. spriedumu, 2015. gada 26. marts, *Litaksa* (C-556/13, EU:C:2015:202, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

¹⁶ Skat. Direktīvas 2008/118 2., 8. un 10. apsvērumu.

¹⁷ Šajā nozīmē skat. Direktīvas 2008/118 14. panta 3. punktu.

¹⁸ Šajā nozīmē skat. Direktīvas 2008/118 12. panta 2. punktu.

2. Akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma piemērošana

44. Lai saprastu akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma darbību un tā īstenošanas parametrus, vispirms ir jāpievēršas atbrīvojuma sertifikāta saturam. Pēc tam izvērtēšu valsts tiesību lomu un šo tiesību mijiedarbību ar Savienības tiesībām akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma īstenošanā.

a) Atbrīvojuma sertifikāts

45. Vispirms jāatgādina, ka atbrīvojuma sertifikāts ir dokuments, kura formu un saturu ir noteikusi Komisija un kurš dalībvalstīm ir jāievēro, lai nodrošinātu akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma pareizu darbību¹⁹. Tādējādi ir jākonstatē, ka ar šā sertifikāta izmantošanu Savienības likumdevējs ir vēlējis šo režīmu saskaņot.

46. Runājot par sertifikāta saturu, to var rezumēt šādi: atbrīvojuma sertifikātā ir ietverta atbrīvojuma saņēmēja – struktūras (diplomātiskā vai konsulārā pārstāvniecība) vai tās aģenta²⁰ – identitāte un kontaktinformācija, attiecīgo preču vai pakalpojumu sīks apraksts, to daudzums vai skaits, to vērtība par vienību vai kopējā vērtība un izmantotā valūta²¹, atbrīvojuma saņēmēja skaidra deklarācija, ka šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti vienai no Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzētajām oficiālajām vajadzībām vai diplomātiskās vai konsulārās misijas locekļa privātām vajadzībām²², datēts zīmogs, kuru ir parakstījuši šī struktūra atbrīvojuma pieteikuma privātām vajadzībām gadījumā²³, un datēts zīmogs, ko parakstījušas uzņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes un kas apliecina, ka darījums pilnībā vai precizēta daudzuma apmērā atbilst akcīzes nodokļa atbrīvojuma nosacījumiem²⁴.

47. Vispirms ir jānorāda, ka atbrīvojuma sertifikātā precīzi ir aprakstīti dažādi posmi, kas ir jāievēro visiem atbrīvojuma procesā iesaistītajiem dalībniekiem, proti, nodokļa maksātājam, uzņēmējas dalībvalsts iestādēm un struktūrai, kura saņem attiecīgās dalībvalsts atbrīvojumu.

48. Tādējādi ir jāuzsver, ka principā atbrīvojuma sertifikāta saturu apstiprina gan struktūra vai privātpersona, kas saņem atbrīvojumu, proti, attiecīgās dalībvalsts diplomātiskās un konsulārās misijas (vai to ierēdņi), gan uzņēmējas dalībvalsts iestādes.

49. Tādējādi, runājot par diplomātiskajām vai konsulārajām misijām, kas saņem atbrīvojumu, atbrīvojuma sertifikātā tās it īpaši deklarē: a) ka preces ir paredzētas vienai no paredzētajām oficiālajām vajadzībām vai privātām vajadzībām, b) ka preces un/vai pakalpojumi atbilst nosacījumiem un ierobežojumiem atbrīvojuma jomā, kas ir noteikti uzņēmējā dalībvalstī, un c) ka informācija ir sniegta labticīgi. Lai apstiprinātu iepriekš minētās informācijas pareizību, attiecīgās struktūras pārstāvis uzliek parakstu, kā arī diplomātiskās un konsulārās misijas zīmogu vai spiedogu, ja atbrīvojums ir ticis piešķirts atbrīvojuma saņēmējas struktūras locekļa privātām vajadzībām.

¹⁹ Šajā nozīmē skat. Direktīvas 2008/118 13. panta 2. punktu un Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 51. pantu.

²⁰ Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumu, atbrīvojuma sertifikāta 1. aili un paskaidrojumus.

²¹ Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumu, atbrīvojuma sertifikāta 5. aili un paskaidrojumus.

²² Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumu, atbrīvojuma sertifikāta 3. aili un paskaidrojumus.

²³ Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumu, atbrīvojuma sertifikāta 4. aili un paskaidrojumus.

²⁴ Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumu, atbrīvojuma sertifikāta 6. aili un paskaidrojumus.

50. Runājot par uzņēmēju dalībvalsti, ir jānorāda, ka principā atbrīvojuma sertifikāta saturu apstiprina arī šīs valsts kompetentās iestādes. Šo apstiprināšanu var veikt viena vai vairākas iestādes atkarībā no attiecīgās dalībvalsts. Šajā ziņā vēlos norādīt, ka zināmā skaitā dalībvalstu šajā procesā iesaistās divas iestādes²⁵. Tādējādi vispirms Ārlietu ministrija²⁶ vai Aizsardzības ministrija²⁷ apstiprina, ka attiecīgajai struktūrai tās statusa dēļ ir tiesības uz atbrīvojumu. Tiklīdz sertifikāts ir saņemts, struktūra, kurai ir tiesības uz atbrīvojumu, atbrīvojuma sertifikātu uzrāda piegādātājam un veic no nodokļa atbrīvoto preču iegādi, nododot tam šā sertifikāta kopiju. Pēc tam uzņēmējas dalībvalsts otrā iestāde, kas vairākumā gadījumu ir kāda nodokļu iestāde vai muitas dienests, var iespējami pārbaudīt darījuma atbilstību noteikumiem, kas ir piemērojami atbrīvojuma no akcīzes nodokļa vai no PVN jomā.

51. Tomēr, ja preces vai pakalpojumi ir paredzēti oficiālām vajadzībām, uzņēmēja dalībvalsts, ievērojot tās noteiktos nosacījumus, var diplomātiskās vai konsulārās pārstāvniecības atbrīvot no pienākuma iegūt iepriekšēju atļauju no šīs dalībvalsts kompetentajām iestādēm atbrīvojuma sertifikāta izmantošanai²⁸. Šādā gadījumā šo sertifikātu var izmantot bez uzņēmējas dalībvalsts apstiprinājuma un bez šīs dalībvalsts kompetento iestāžu zīmoga. Tādējādi varētu paredzēt, ka savstarpības iemeslu dēļ kādas dalībvalsts diplomātiskajās attiecībās ar citu valsti tiek nolemts atvieglot akcīzes preču pirkumus diplomātiskajām un konsulārajām misijām, piešķirot tām šo atbrīvojumu no prasības, ko tomēr var atcelt ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā.

52. Tomēr pat tad, ja uzņēmējas dalībvalsts kompetentā iestāde nolemj neuzlikt zīmogu atbrīvojuma no akcīzes nodokļa oficiālām vajadzībām gadījumā, ir jāatzīst, ka tas principā diplomātisko vai konsulāro misiju, kas ir šā atbrīvojuma saņēmēja, neatbrīvo no pienākuma apstiprināt ietverto datu pareizību un apliecināt atbrīvojuma sertifikāta saturu, uzliekot parakstu vai oficiālo zīmogu.

53. Visbeidzot, runājot par nodokļa maksātāju (vai preču, kam ir piemērojams atbrīvojums, piegādātāju), Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikuma paskaidrojumos par atbrīvojuma sertifikātu ir precizēts, ka šis sertifikāts kalpo kā apliecināošs dokuments, lai no nodokļa atbrīvotu preču piegādes diplomātiskajām un konsulārajām misijām. Piegādātājam/noliktavas turētājam turklāt ir pienākums glabāt minēto sertifikātu uzskaitē²⁹ saskaņā ar attiecīgajiem savas dalībvalsts tiesību aktiem³⁰.

b) Valsts tiesību loma akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma īstenošanā

54. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/118 12. panta 2. punktu šā panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus “piemēro saskaņā ar uzņēmējas dalībvalsts paredzētajiem nosacījumiem un ierobežojumiem”.

²⁵ Skat., piemēram, atbrīvojuma sertifikātu, kas tiek izmantots Francijā un kas ir pieejams šādā adresē: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf

²⁶ Lielākajā daļā dalībvalstu par šo uzdevumu ir atbildīga Ārlietu ministrijas Protokola nodaļa.

²⁷ Ja atbrīvojums skar bruņotu misiju, kas atrodas uzņēmējā dalībvalstī.

²⁸ Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 51. panta 2. punktu un šīs īstenošanas regulas II pielikuma paskaidrojumu 7. punktu.

²⁹ Šajā nozīmē skat. Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 51. panta 3. punktu.

³⁰ Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikuma paskaidrojumos ir arī norādīts, ka atbrīvojuma sertifikātu sagatavo divos eksemplāros: vienu eksemplāru glabā preču nosūtītājs, bet otru eksemplāru pievieno administratīvajam pavaddokumentam [otru eksemplāru pievieno akcīzes preču pavaddokumentiem].

55. Latvijas valdība tādējādi uzskata, ka prasība veikt bezskaidras naudas norēķinus papildus atbrīvojuma sertifikāta formalitātei ir pamatota, it īpaši ņemot vērā rīcības brīvību, kas dalībvalstīm ir piešķirta iepriekš minētās tiesību normas tekstā, un šajā tiesību normā tām sniegto iespēju akcīzes nodokļa atbrīvojumam noteikt nosacījumus un ierobežojumus.

56. Šai nostājai piekrīt arī Spānijas valdība, kas uzskata, ka tad, ja piekristu interpretācijai, saskaņā ar kuru atbrīvojums automātiski ir piemērojams preču vai pakalpojumu piegādei diplomātiskajai vai konsulārajai pārstāvniecībai, jebkādu jēgu zaudētu Direktīvas 2008/118 12. panta 2. punkts, kurā ir paredzēts, ka dalībvalstis var noteikt šāda atbrīvojuma nosacījumus un ierobežojumus.

57. Uzreiz vēlос norādīt, ka nepiekrītu Latvijas un Spānijas valdību nostājai.

58. Proti, pirmkārt, šķiet acīmredzams, ka saskaņotā Savienības tiesību jomā, piemēram, vispārējā akcīzes nodokļa režīmā, dalībvalstu rīcības brīvība ir ierobežota un tā ir jāīsteno saskaņā ar Savienības tiesībām.

59. Otrkārt, pat ja Direktīvas 2008/118 12. panta 2. punktu interpretē šauri, šī tiesību norma nevar liegt dalībvalstīm iespēju noteikt zināmu skaitu parametru, kas attiecas uz akcīzes nodokļa atbrīvojuma piemērošanu.

60. Jāatgādina galvenokārt, ka valsts likumdevējam ir jāizvēlas atbrīvojuma, ko tas vēlas piemērot, metode, proti, vai tas tiks piemērots *ex ante* un tieši, atliekot akcīzes nodokļa samaksu, vai *ex post*, šo nodokli atmaksājot.

61. Turklāt dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma īstenošanā ir skaidri attēlota ar dažādām pieejām, ko šīs dalībvalstis ievēro šā režīma parametru noteikšanā. Tādējādi ir vērojamas atšķirības saistībā ar uzņēmēju dalībvalstu kompetento iestāžu izraudzīšanos, lai apstiprinātu gan atbrīvojuma saņēmēju tiesības to saņemt, gan veikto darījumu spēkā esamību³¹, prasībām saistībā ar satura apstiprināšanu, ko veic attiecīgā diplomātiskā

³¹ Šajā nozīmē skat. šo secinājumu 50. punktu.

misija³², summu, sākot no kādas atbrīvojums ir pieejams³³, laikposmu, kurā atbrīvojums ir spēkā, vai termiņu atmaksas saņemšanai³⁴, attiecīgo preču izmantošanas reglamentēšanu³⁵ vai arī izdodamo atbrīvojuma sertifikāta eksemplāru skaitu³⁶.

62. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka interpretācija, kas ir koncentrēta uz akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma galveno mērķi nodrošināt, ka Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzētie saņēmēji iegūst šo atbrīvojumu, neliedz dalībvalstīm iespēju noteikt zināmu skaitu būtisku parametru saistībā ar šā režīma īstenošanu.

C. Akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma samērīguma pārbaude

63. Samērīguma princips liek dalībvalstīm izmantot līdzekļus, kuri, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās izvirzīto mērķi, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, un vismazāk apdraud attiecīgajos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus³⁷.

64. Tiesas judikatūrā šajā ziņā ir precizēts – ja ir iespēja izvēlēties vienu no vairākiem atbilstošiem pasākumiem, ir jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais pasākums, un radītās neērtības nedrīkst būt nesamērīgas ar paredzētajiem mērķiem³⁸.

65. Tādējādi vispirms ir jāpievēršas legītimajam mērķim, ko Latvijas likumdevējs ir izvirzījis, pieņemot likuma “Par akcīzes nodokli” 20. panta piektās daļās 2. punktu, lai tādējādi varētu pārbaudīt, vai šis mērķis ir pamatots un samērīgs.

³² Dažas dalībvalstis prasa, lai atbrīvojuma sertifikātā būtu gan misijas vadītāja (vai personas, kam misijas vadītājs ir deleģējis šādas pilnvaras) paraksts, gan diplomātiskās pārstāvniecības zīmogs. Skat., piemēram, Lietuvas akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīmu (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ Lai būtu tiesības uz atbrīvojumu no akcīzes nodokļa vai PVN, minimālā pirkuma summa dažādās dalībvalstīs var atšķirties atkarībā no attiecīgajām precēm. Piemēram, Somijas Republikā tā tādējādi ir noteikta 80 EUR apmērā par darījumu (<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/>); Luksemburgas Lielhercogistē – no 120 līdz 240 EUR par darījumu (šajā nozīmē skat. 2. pantu un 4. panta 1. punktu Luksemburgas Lielhercogistes 2013. gada 7. februāra *règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie* [Noteikums par franšīzēm un atbrīvojumiem no pievienotās vērtības nodokļa, kas ir piešķirti diplomātiskajām misijām un konsulātiem, kā arī diplomātiskajiem pārstāvjiem, konsulārajām amatpersonām un kancelejas darbiniekiem] (*Mémorial A* 2013, Nr. 24, turpmāk tekstā – “Lielhercogistes noteikumi”)) un Grieķijas Republikā – 250 EUR par darījumu (šajā nozīmē skat. ministrijas lēmuma POL.1268/30.12.2011, kas grozīts ar ministrijas lēmumu A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021), 3. panta h) punktu.

³⁴ Skat., piemēram, Ungārijas tiesībās *egy, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet* (finanšu ministra rīkojums Nr. 11/2010 (III. 31) par dažu privilēģiju, atvieglojumu un imunitātes, kas attiecas uz pievienotās vērtības nodokli un akcīzes nodokli, izpildi) 7. panta 1. punktu, kurā ir precizēts, ka pieteikums atmaksāt akcīzes nodokli ir jāiesniedz no tā gada 1. janvāra līdz 30. septembrim, kas seko preču iegādei, attiecībā uz kurām atbrīvojums no PVN vai akcīzes nodokļa ir lūgts.

³⁵ Piemēram, Somijas režīmā ir paredzēts specifisks regulējums tāda alkohola izmantošanai, ko diplomātiskās un konsulārās misijas ir iegādājušas oficiālām vajadzībām. Tādējādi alkohola patēriņam ir jānotiek šo struktūru telpās un tas var tikt nodots bez maksas tikai kādai konkrētai vēstnieka vai diplomātiskās vai konsulārās misijas locekļa viesu grupai (šajā nozīmē skat.: <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 Eksemplāru skaits tādējādi var atšķirties – Luksemburgas Lielhercogistē trīs (šajā nozīmē skat. Lielhercogistes noteikumu 7. panta 1. punktu) un Francijas Republikā četri (šajā nozīmē skat. Francijas valdības izdotu atbrīvojuma sertifikātu: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_fl_cle41f1f4.pdf).

³⁷ Skat. spriedumus, 1997. gada 18. decembris, *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts), un 2015. gada 22. oktobris, *Impresa Edilux* un *SICEF* (C-425/14, EU:C:2015:721, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

³⁸ Skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle (C-126/15, EU:C:2017:504, 64. punkts un tajā minētā judikatūra).

66. Pēc tam ir jāpārbauda, vai šie tiesību akti ir atbilstoši, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, un vai tie nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs tā sasniegšanai.

67. Šķiet svarīgi atgādināt, ka akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīms Savienības līmenī ir saskaņots ar Direktīvu 2008/118. No īstenošanas viedokļa šī saskaņošana izpaužas ar atbrīvojuma režīma regulējumu, izmantojot atbrīvojuma sertifikātu. Tādējādi, lai atbildētu uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, likuma “Par akcīzes nodokli” 20. panta piektās daļas 2. punkta samērīgums ir jāpārbauda tieši šajā visnotaļ konkrētajā kontekstā.

68. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka gadījumā, ja nebūtu šādas saskaņošanas un no tās izrietošas prasības par vienotu atbrīvojuma sistēmu, tādi pasākumi kā Latvijas tiesībās paredzētie varētu būt pamatoti un samērīgi, ņemot vērā gan valsts tiesībās izvirzītos mērķus, gan dalībvalstu lielāku rīcības brīvību.

1. Latvijas tiesībās noteiktā ierobežojuma pamatojums

69. No iesniedzējtiesas nolēmuma un Latvijas valdības rakstveida apsvērumiem izriet, ka nosacījums par bezskaidras naudas norēķiniem izriet no vēlmes nodrošināt, ka atbrīvojums tiek piešķirts pamatoti personām, kam ir tiesības uz atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, kā arī visefektīvākajā veidā apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanu.

70. Jānorāda, ka dalībvalstīm ir leģitīma interese veikt atbilstošus pasākumus, lai aizsargātu savas finanšu intereses³⁹, un ka cīņa pret izvairīšanos no nodokļiem un iespējamās ļaunprātīgas izmantošanas ir Direktīvas 2008/118 mērķis, kā tas izriet no šīs direktīvas 11. panta un 39. panta 3. punkta pirmās daļas⁴⁰.

71. Tādējādi uzskatu, ka Latvijas likumdevēja izvirzītais mērķis pirmšķietami varētu šķist esam pamatots konkrētajā gadījumā, kad dažas tādas akcīzes preces kā, piemēram, cigaretes un alkohols, kuras, ievestas nelikumīgi, veido lielu daļu no akcīzes preču tirdzniecības.

72. Tomēr atgādinu, ka dalībvalstīm, īstenojot Savienības tiesībās piešķirtās pilnvaras, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kuros ietilpst arī samērīguma princips⁴¹.

73. Tādējādi šajā posmā ir jāpievēršas argumentiem, ko ir pādušas abas šīs valdības, lai pamatotu Latvijas tiesībās noteikto ierobežojumu.

74. Latvijas un Spānijas valdības uzskata, ka skaidras naudas norēķinu izmantošana saimnieciskajos darījumos būtiski atvieglo krāpniecisku un ļaunprātīgu darbību veikšanu un ka tādēļ Latvijas tiesībās noteiktie ierobežojumi esot leģitīmi un samērīgi.

75. Spānijas valdība uzskata, ka pašās Savienības tiesībās nav sveši šāda veida ierobežojumi, kas ir noteikti leģitīmos nolūkos, piemēram, nodokļu nemaksāšanas novēršanai. Šajā ziņā šī valdība atsaucas uz spriedumu *Hessischer Rundfunk*⁴², kā arī uz ģenerāladvokāta Ž. Rišāra Delatūra [J. Richard de la Tour] secinājumiem lietā *ECOTEX BULGARIA*⁴³.

³⁹ Skat. spriedumu, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

⁴⁰ Skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle (C-126/15, EU:C:2017:504, 59. punkts).

⁴¹ Skat. spriedumu, 2017. gada 29. jūnijs, Komisija/Portugāle (C-126/15, EU:C:2017:504, 62. punkts).

⁴² Skat. spriedumu, 2021. gada 26. janvāris, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 un C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Ģenerāladvokāta Ž Rišāra Delatūra secinājumi lietā *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

76. Lai gan ir atzīts, ka dažos īpašos gadījumos skaidras naudas kā maksāšanas līdzekļa izmantošanas ierobežojumi varētu būt legītimi, uzskatu, ka Spānijas valdības minētā judikatūra nav attiecināma uz šo lietu, kurā gan fakti, gan piemērojamais juridiskais režīms būtiski atšķiras no lietas, kurā ir taisīts 2021. gada 26. janvāra spriedums *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 un C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Atgādinu, ka apvienotajās lietās *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 un C-423/19) Tiesa virspalātas sastāvā nosprieda, ka eurozonas dalībvalsts principā var noteikt, ka tās valsts pārvaldei ir pienākums pieņemt maksājumus skaidrā naudā, taču tā var arī ierobežot šādu maksājumu veikšanas iespējas sabiedrības interešu apsvērumu labad ar nosacījumu, ka šādi ierobežojumi ir samērīgi ar izvirzīto sabiedrības interešu mērķi. Tādējādi Tiesa norādīja, ka šāds ierobežojums var būt pamatots it īpaši tad, ja maksājums skaidrā naudā var radīt nesaprātīgas izmaksas valsts pārvaldei ļoti lielā nodokļu maksātāju skaita dēļ. Tādējādi Tiesa secināja, ka iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums ir samērīgs ar mērķi efektīvi iekasēt apraides līdzmaksājumu⁴⁴, it īpaši ņemot vērā, ka var būt tā, ka ne visām personām, kurām tas ir jāmaksā, ir viegli pieejami alternatīvi tiesiski maksāšanas līdzekļi⁴⁵.

78. Vispirms ir jānorāda, ka 2021. gada 26. janvāra spriedumā *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 un C-423/19, EU:C:2021:63) paredzētā samērīguma pārbaude bija jāveic situācijā, kas atšķiras no tās, kura ir aplūkota šajā lietā. Iepriekš minētajā lietā izvirzītais sabiedrības interešu mērķis bija nodrošināt nesaprātīgu izmaksu neesamību valsts pārvaldei skaidras naudas maksājumu dēļ. Taču šāds risks nepastāv pamatlietā, kurā Latvijas tiesību aktu mērķis ir novērst ļaunprātīgu rīcību un krāpšanu saistībā ar akcīzes nodokļa maksāšanu un atbrīvojumu no tā.

79. Izskatīšanā esošajā lietā *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19) Tiesai ir jāizskata jautājums par to, kādā mērā Savienības tiesībām atbilst valsts nodokļu tiesību akti, kuros fiziskām un juridiskām personām ir aizliegts valsts teritorijā veikt maksājumu skaidrā naudā, ja maksājuma vērtība ir vienāda ar vai lielāka par noteikto sliekšni, un kuros ir prasīts, lai nodokļa maksātāji šajā nolūkā izmantotu citus maksāšanas līdzekļus, šīs prasības neievērošanas gadījumā saņemot sodu.

80. Lai gan piekritu ģenerālvokāta Ž. Rišāra Delatūra analīzei lietā *ECOTEX BULGARIA*⁴⁶, uzskatu, ka no šīs analīzes izrietošie secinājumi nav attiecināmi uz pamatlietu. Pirmkārt, minētajā lietā aplūkoti Bulgārijas tiesību akti – atšķirībā no Latvijas tiesību aktiem – neietilpst jomā, kas Savienības tiesībās ir saskaņota. Otrkārt, juridiskais konteksts un Bulgārijas tiesību aktu mērķi būtiski atšķiras no Latvijas tiesību aktu konteksta un mērķiem. Proti, Bulgārijas tiesību aktu mērķis ir apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas rodas situācijās, kad lielas skaidras naudas summas netiek ierakstītas grāmatvedības dokumentos, tādējādi izvairoties no nodokļu uzlikšanas un sociālo iemaksu veikšanas⁴⁷. Tādējādi Bulgārijas likumdevējs prasa izmantot maksāšanas līdzekļus, kas nodrošina to finanšu darījumu izsekojamību, attiecībā uz kuriem neesot citu pierādīšanas vai pārbaudes līdzekļu. Savukārt pamatlīetas gadījumā Savienības tiesībās ir paredzēts īpašs mehānisms akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma izpildei, izmantojot atbrīvojuma sertifikātu, kas var būt pierādīšanas līdzeklis, kurš apliecina principā ne vien komercdarījuma veikšanu, bet arī nodrošina tā izsekojamību, lai novērstu jebkāda veida ļaunprātīgu izmantošanu un nodokļa nemaksāšanu.

⁴⁴ Skat. spriedumu, 2021. gada 26. janvāris, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 un C-423/19, EU:C:2021:63, 72.–76. punkts).

⁴⁵ Skat. spriedumu, 2021. gada 26. janvāris, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 un C-423/19, EU:C:2021:63, 77. punkts).

⁴⁶ Ģenerālvokāta Ž. Rišāra Delatūra secinājumi lietā *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ Skat. ģenerālvokāta Ž. Rišāra Delatūra secinājumu lietā *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931) 83. punktu.

2. Attiecīgo valsts tiesību aktu spēja sasniegt tajos izvirzītos mērķus un to nepieciešamība

81. Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valsts tiesību akti ir atbilstoši, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, tikai tad, ja tie patiesi atbilst vēlmei to sasniegt saskaņotā un sistēmiskā veidā⁴⁸.

82. Tādējādi rodas jautājums par to, vai un kādā mērā atbrīvojuma sertifikāts pats par sevi ļauj sasniegt gan Latvijas tiesībās izvirzītos mērķus, gan Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzēto mērķi, proti, atbrīvojot no nodokļa attiecīgos saņēmējus, vienlaikus nodrošinot nodokļa nemaksāšanas un ļaunprātīgas izmantošanas neesamību. Uzreiz jānorāda, ka gadījumā, ja uz to būtu atbildams apstiprinoši, manuprāt, ikviens valsts tiesiskais regulējums, kurā ir noteikti papildu nosacījumi un formalitātes, lai nodrošinātu, ka attiecīgie saņēmēji saņem akcīzes preces, varētu būt nepamatots un nesamērīgs. Taču, ja šis sertifikāts neļauj nodrošināt, ka akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīms tiek piemērots likumīgi un netiek izmantots ļaunprātīgi – un it īpaši nodrošināt, ka attiecīgās preces saņem faktiskie saņēmēji, – tādi papildu pasākumi kā Latvijas tiesībās paredzētie varētu būt pamatoti un samērīgi.

83. Jāteic, ka visiem lietas dalībniekiem tika uzdots konkrēts jautājums tieši par šo problemātiku⁴⁹.

84. Atbildēs uz uzdoto jautājumu pieteicēja un Komisija apgalvo, ka atbrīvojuma sertifikātā ir ietverta visa informācija, kas ir vajadzīga, lai nodrošinātu, ka attiecīgo preču pircēji ir Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzētās personas.

85. Savukārt ir jānorāda, ka savās atbildēs ne Latvijas, ne Spānijas valdība nav paskaidrojušas, kādā veidā prasība maksājumu veikt bezskaidrā naudā sniedz papildu informāciju, kas nodokļu iestādēm nav pieejama, pamatojoties uz atbrīvojuma sertifikātu. Šīs valdības uzskata, ka maksājums, kas ir veikts, izmantojot bezskaidras naudas norēķinus, ļauj nodokļu administrācijai citādā veidā pierādīt, ka piegādātājs ir veicis darījumu konkrēta saņēmēja labā, kurš parasti ir maksātājs. Tādējādi persona, kas veic maksājumu, skaidri ir identificēta (ar vārdu un uzvārdu, konta numuru vai bankas kartes numuru), un esot apstiprināts, ka šī persona ir preču saņēmēja un ka tā ir samaksājusi tieši šim piegādātājam.

86. Tomēr ir jākonstatē, ka šī informācija jau ir ietverta atbrīvojuma sertifikātā un var tikt skaidri un nepārprotami identificēta⁵⁰. Tādējādi šajā sertifikātā jau ir norādīti dati par pircēja identitāti un preču kopējo cenu, kā arī nopirkto preču daudzums, katras preces veids un individuālā cena, un šī informācija nav noskaidrojama ar vienkārša maksājumu apliecināšanas dokumenta palīdzību. Līdz ar to tāpat kā Komisija uzskatu, ka maksājumu apliecināšā informācija šajā gadījumā var, iespējams, būt izmantojama, lai pārbaudītu minētajā sertifikātā ietvertās informācijas pareizību, salīdzinot abus informācijas avotus, bet tā nesniedz nekādu papildu informāciju.

87. Tādējādi, manuprāt, atbrīvojuma sertifikāts pirmšķietami ir tāds, kas ar savu saturu vien jau ļauj pārbaudīt, vai ir izpildīti Direktīvas 2008/118 12. pantā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi un tajā izvirzītie mērķi.

⁴⁸ Skat. spriedumus, 2013. gada 25. aprīlis, *Jyske Bank Gibraltar* (C-212/11, EU:C:2013:270, 66. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2018. gada 19. decembris, *Stanley International Betting un Stanleybet Malta* (C-375/17, EU:C:2018:1026, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

⁴⁹ Tiesa aicināja lietas dalībniekus atbildēt uz jautājumu, vai un cik lielā mērā prasība veikt bezskaidras naudas norēķinus ļauj administrācijai iegūt informāciju, kas papildina Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 II pielikumā noteiktajā sertifikātā esošo informāciju un ir vajadzīga, lai pārbaudītu, vai ir ievēroti nosacījumi atbrīvojumam no akcīzes nodokļa.

⁵⁰ Šajā nozīmē skat. atbrīvojuma sertifikāta aprakstu šo secinājumu 46. punktā.

88. Tādējādi šajā posmā ir jāpārbauda, vai, iespējams, akcīzes nodokļa režīma īstenošanas ietvaros un ņemot vērā dalībvalstīm atzīto rīcības brīvību, Latvijas likumdevēja pieņemtie papildu pasākumi varētu būt pamatoti.

89. Latvijas valdība uzskata, ka šie papildu pasākumi esot pamatoti, it īpaši, ņemot vērā Latvijas likumdevēja izvēlēto atbrīvojuma metodi. Tādējādi šī valdība norāda, ka – atšķirībā no akcīzes nodokļa atmaksas, kuras gadījumā nodokļu administrācijai esot iespēja nodrošināt, ka šie nodokļi tiek atmaksāti diplomātiskajām un konsulārajām misijām, – atbrīvojuma no minētajiem nodokļiem piemērošanas gadījumā nodokļu iestādēm varētu arī nebūt tādas pašas kontroles iespējas.

90. Uzskatu, ka saistībā ar Latvijas valdības sniegto atbildi ir jāpauž šādi apsvērumi.

91. Pirmkārt, Latvijas valdība šķiet atzīstam ne vien dalībvalstu iespēju izvēlēties dažādas atbrīvojuma sistēmas, bet arī to, ka tad, ja Latvija ir izvēlējusies akcīzes nodokļa atmaksas modeli, tas tai principā ļauj nodrošināt atbrīvojuma režīma pareizu darbību bez vajadzības veikt papildu pasākumus. Manuprāt, šī atzīšana pirmšķietami ir vērā ņemama norāde uz to, ka Latvijas tiesību akti varētu būt nepamatoti.

92. Turklāt ir jānorāda, ka saskaņā ar Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 51. panta 3. punktu, pat ja atbrīvojums ir piešķirts atmaksas formā, tas ir piešķirts, pamatojoties uz šo pašu atbrīvojuma sertifikātu, jo tas ir pievienots atmaksas pieteikumam, kas ir adresēts attiecīgajai dalībvalstij, bez jebkādām citām papildu formalitātēm⁵¹. Tādējādi ir skaidrs, ka atbrīvojuma nolūkiem – neatkarīgi no tā, vai tas tiek īstenots akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas vai atmaksāšanas režīmā, – atbrīvojuma sertifikāts formas un satura ziņā paliek nemainīgs un saglabā tādu pašu pierādījuma spēku.

93. Lai gan ir acīmredzams, ka akcīzes nodokļa atmaksāšanas gadījumā uzņēmējai dalībvalstij ir lielākas kontroles pilnvaras, ņemot vērā, ka atmaksa principā nozīmē, ka pirms atmaksas veikšanas tiek pārbaudīta līdzekļu saņēmēja identitāte, atbildē uz rakstveida jautājumiem Latvijas valdība nav sniegusi pierādījumus tam, ka atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas gadījumā atbrīvojuma sertifikāts neļauj veikt kontroli, kura ir vajadzīga, lai nodrošinātu atbrīvojuma režīma pareizu darbību un nodrošinātu nodokļa nemaksāšanas un ļaunprātīgas izmantošanas neesamību, un kas tādējādi pamato tādus papildu pasākumus kā tie, kurus ir ieviesis Latvijas likumdevējs.

94. Otrkārt, argumentācija, ko Latvijas valdība ir paudusi, lai pamatotu papildu pasākumus, ir balstīta uz Ministru kabineta noteikumu 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”⁵² 72. punktu, kurā diplomātiskajām un konsulārajām misijām ir ļauts izmantot atbrīvojuma sertifikātu bez Latvijas nodokļu iestāžu iepriekšēja apstiprinājuma laikposmā, kas nepārsniedz 36 mēnešus⁵³.

⁵¹ ņemot vērā atbrīvojuma režīma izpildē dalībvalstīm piekritošo rīcības brīvību, dažas no tām var iespējami prasīt, lai, iesniedzot atmaksas pieteikumu, atbrīvojuma sertifikātam tiktu pievienoti rēķini vai citi dokumenti, kas apliecina attiecīgo preču iegādi.

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

⁵³ Pārbaudīt, cik atbilstīga ir uz šiem noteikumiem balstītā Latvijas valdības argumentācija, ir iesniedzējtiesas ziņā.

95. Tomēr Latvijas valdība nepaskaidro, kā tieši šī valsts tiesībās paredzētā iespēja varētu apdraudēt atbrīvojuma režīma piemērošanu, palielinot, piemēram, nodokļa nemaksāšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas risku. Šai valdībai nav izdevies arī paskaidrot, kāpēc šajā gadījumā ar atbrīvojuma sertifikātu vien nepietiekot, lai izpildītu Latvijas tiesībās izvirzītos nosacījumus. Šajā ziņā man ir jāuzsver, kā tas ir paskaidrots šo secinājumu 52. punktā, – tas, ka dalībvalsts atbrīvo preču saņēmēju no pienākuma uz šā sertifikāta uzlikt kompetento iestāžu zīmogu, diplomātisko vai konsulāro misiju, kas saņem atbrīvojumu, neatbrīvo no pienākuma aizpildīt minēto sertifikātu un apliecināt tā saturu.

96. Jākonstatē arī – ja Latvijas valdība uzskata, ka šāds atbrīvojums no apliecināšanas varētu apdraudēt atbrīvojuma režīma pareizu darbību, šī valdība jebkurā brīdī var nolemt šo pasākumu atcelt saskaņā ar Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 51. panta 2. punktu, kurā ir paredzēta iespēja atcelt šo atbrīvojumu no apliecināšanas ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā.

97. Visbeidzot treškārt, ir jānorāda, ka Latvijas valdība veiktos pasākumus pamato ar vajadzību nodrošināt muitas iestāžu veiktās kontroles lielāku efektivitāti. Šajā ziņā tiek norādīts – ņemot vērā, ka attiecībā uz diplomātiskajām un konsulārajām misijām nav iespējams veikt kontroles pasākumus, šo kontroli var veikt tikai attiecībā uz komersantiem, kam ir jāmaksā akcīzes nodoklis vai kuriem ir uzdots piemērot atbrīvojumu no šā nodokļa, it īpaši gadījumā, ja tiek piešķirts atbrīvojums no pienākuma saņemt iepriekš minēto iepriekšējo atļauju.

98. Tomēr man ir jāatgādina, ka gan Savienības tiesībās, gan Latvijas tiesībās ir paredzēts, ka atbrīvojuma sertifikāti ir jāsaņem divos eksemplāros, no kuriem vienu savos grāmatvedības dokumentos glabā preču nosūtītājs. Šī kārtība ļauj Latvijas iestādēm nodrošināt efektīvu kontroli no brīža, kad attiecīgajā atbrīvojuma sertifikātā ir ietverts oficiāls apliecinājums par pirkumu un par faktisku izmantošanu attiecīgajās diplomātiskajās un konsulārajās misijās.

99. Jānorāda arī, ka saskaņā ar Savienības tiesībām Latvijas valdībai ir vairākas iespējas, kā pielāgot savu akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīmu, tostarp šo secinājumu 96. punktā minēto režīmu, atceļot dažus diplomātiskajām un konsulārajām misijām piešķirtos atvieglojumus, ja šai valdībai ir aizdomas par jebkādu ļaunprātīgas izmantošanas vai nodokļa nemaksāšanas risku. Šajā ziņā uzsveru, ka ne Latvijas nodokļu iestādes, ne iesniedzējtiesa nav apgalvojušas, ka pastāv iespējama pieteicējas ļaunprātīga rīcība vai nodokļa nemaksāšana. Tādējādi, kā norāda iesniedzējtiesa, VID neapšaubā ne attiecīgo preču faktisku piegādi vēstniecībām un konsulārajiem dienestiem, ne arī to, ka ir izpildīti citi nosacījumi, kas ir paredzēti Direktīvā 2008/118 un likumā “Par akcīzes nodokli”.

D. Akcīzes nodokļa atbrīvojuma režīma piemērošana atbilstīgi atbrīvojuma no PVN režīmam

100. Visbeidzot ir jāuzsver, ka šis pats atbrīvojuma sertifikāts tiek izmantots arī Direktīvas 2006/112 151. panta 2. punktā paredzētā atbrīvojuma no PVN režīma ietvaros.

101. Taču saskaņā ar Tiesas iedibināto judikatūru PVN jomā valsts pasākums, saskaņā ar kuru tiesības uz atbrīvojumu būtībā ir atkarīgas no formālu pienākumu izpildes, neņemot vērā pamatnosacījumus un it īpaši nenoskaidrojot, vai tie ir izpildīti, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu⁵⁴.

⁵⁴ Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. punkts).

102. Tāpat kā Komisija norādu, ka šo judikatūru Tiesa ir piemērojusi arī akcīzes nodokļa jomā saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa par energoproduktiem⁵⁵. Tādējādi Tiesa uzskata, ka formālās prasības var būt šķērslis atbrīvojuma piešķiršanai tikai tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir ievērotas pamatprasības⁵⁶.

103. Turklāt jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās Direktīvas 2006/112 normās un šo direktīvu transponējošo valsts tiesību aktu noteikumos, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību⁵⁷. Savukārt, ja šo argumentāciju attiecina uz pamatlietā aplūkoto akcīzes nodokļa jomu, no tās – pamatojoties uz iesniedzējtiesas nolēmumā ietverto faktu aprakstu – izriet, ka attiecīgo preču faktiskie saņēmēji patiešām bija diplomātiskās un konsulārās misijas un ka tādēļ piegādātājs/noliktavas turētājs nav guvis nekādu priekšrocību no šiem darījumiem.

104. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka šī Tiesas iedibinātā judikatūra atbrīvojuma no PVN jomā pēc analogijas ir jāpiemēro pamatlietā, lai nodrošinātu Savienības tiesību vienveidīgu piemērošanu un Direktīvas 2008/118 lietderīgo iedarbību.

105. Šādos apstākļos, neskarot pārbaudes, kas iesniedzējtiesai ir jāveic, lai pārlicinātos, ka pamatlietā izmantotajā atbrīvojuma sertifikātā ir ietverta gan informācija, kura ir vajadzīga, lai Latvijas iestādes varētu veikt efektīvu kontroli, gan atbrīvojuma sertifikāta satura apstiprinājums, ko veic attiecīgās diplomātiskās vai konsulārās misijas, man šķiet, ka tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu ļaunprātīgas rīcības vai nodokļa nemaksāšanas novēršanu saistībā ar akcīzes nodokļiem.

V. Secinājumi

106. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz Administratīvās apgabaltiesas (Latvija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 12. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai varētu piešķirt tajā paredzēto atbrīvojumu, tas neprasa, lai par akcīzes precēm, ko ir paredzēts izmantot saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām, būtu paredzēts maksāt, veicot bezskaidras naudas norēķinus, un lai maksājums piegādātājam faktiski būtu veikts, un lai to būtu veikuši šo preču faktiskie saņēmēji, ciktāl pierādījumus par minēto preču paredzēto lietojumu saistībā ar diplomātiskajām vai konsulārajām attiecībām var iegūt, tostarp pamatojoties uz atbrīvojuma sertifikātu.
- 2) Direktīvas 2008/118 12. panta 2. punkts nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru atbrīvojums no akcīzes nodokļa ir jāatsaka tāpēc, ka pircējs faktiski nav samaksājis akcīzes preču cenu, veicot bezskaidras naudas norēķinus, – apstākļos, kad nav iespējams, pamatojoties tostarp uz atbrīvojuma sertifikātu, pierādīt, ka ir izpildīti šīs direktīvas 12. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojuma nosacījumi.

⁵⁵ Skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 62. punkts).

⁵⁶ Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts).

⁵⁷ Skat. spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).