



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 2 septembrie 2021¹

Cauza C-326/20

SIA „MONO”

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests

[cerere de decizie preliminară formulată de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia)]

„Trimitere preliminară – Directiva 2008/118/CE – Articolul 12 – Accize – Scutare armonizată de accize – Produse accizabile destinate utilizării în contextul relațiilor diplomatice sau consulare – Condiții – Plata efectivă a produselor accizabile de către destinatarii lor reali – Plată, alta decât în numerar”

I. Introducere

1. Prin cererea de decizie preliminară, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) a adresat Curții două întrebări referitoare la interpretarea articolului 12 din Directiva 2008/118/CE² privind regimul general al accizelor în cadrul unui litigiu între Mono SIA (denumită în continuare „reclamanta”), pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (Administrația fiscală, Letonia, denumită în continuare „VID”), pe de altă parte, în legătură cu scutirea de accize a unor produse cumpărate de membri ai unor servicii diplomatice și consulare, precum și de personalul unor organisme internaționale instalate în Letonia.

2. Aceste întrebări urmăresc în esență să se stabilească dacă articolul 12 din Directiva 2008/118 se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia produsele accizabile destinate utilizării în contextul relațiilor diplomatice sau consulare sunt scutite de accize numai cu condiția, care nu este prevăzută de dreptul Uniunii, ca aceste produse să fi fost achiziționate prin mijloace de plată fără numerar și ca plata către furnizor să fi fost efectuată de destinatarii reali ai produselor menționate.

3. În pofida caracterului său inedit, prezenta cauză ridică o problemă cu care Curtea s-a confruntat recent, și anume cea a restricțiilor privind utilizarea numerarului ca mijloc de plată. Curtea este, astfel, invitată să se pronunțe cu privire la conformitatea regimului de scutare de

¹ Limba originală: franceza.

² Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

accize prevăzut de legislația letonă și, mai precis, cu privire la marja de apreciere de care dispun statele membre în ceea ce privește punerea în aplicare a acestui regim, în special în raport cu principiul proporționalității.

II. Cadrul juridic

A. *Dreptul internațional*

1. *Convenția de la Viena cu privire la relațiile diplomatice*

4. Articolul 34 din Convenția de la Viena cu privire la relațiile diplomatice, încheiată la Viena la 18 aprilie 1961³ (denumită în continuare „CVRD”), prevede:

„Agentul diplomatic este scutit de orice impozite și taxe, personale sau reale, naționale, regionale sau comunale, cu excepția:

a) impozitelor și taxelor care, prin natura lor, sunt în mod normal încorporate în prețurile mărfurilor sau ale serviciilor;

[...]”

5. Articolul 36 alineatul 1 din CVRD prevede:

„Potrivit dispozițiilor legale și regulamentare pe care le poate adopta, statul acreditat acordă intrarea și scutirea de plată drepturilor de vamă [a se citi: «taxe vamale»], taxelor și altor drepturi conexe, altele decât cheltuielile de depozitare, de transport și cheltuielile aferente unor servicii similare, pentru:

a) obiectele destinate uzului oficial al misiunii;

b) obiectele destinate uzului personal al agentului diplomatic sau al membrilor familiei sale, care fac parte din gospodăria sa, inclusiv efectele destinate instalării sale.”

2. *Convenția de la Viena cu privire la relațiile consulare*

6. Articolul 49 din Convenția de la Viena cu privire la relațiile consulare, încheiată la Viena la 24 aprilie 1963⁴ (denumită în continuare „CVRC”), intitulat „Scutirea fiscală”, prevede la alineatul 1:

„Funcționarii consulari și angajații consulari, precum și membrii familiei lor care locuiesc împreună cu ei, sunt scutiți de orice impozite și taxe, personale sau reale, naționale, regionale și comunale, cu excepția:

a) impozitelor indirecte încorporate în mod normal în prețul mărfurilor sau serviciilor;

³ *Recueil des Traités des Nations unies*, vol. 500, p. 95.

⁴ *Recueil des Traités des Nations unies*, vol. 596, p. 261.

[...]

7. Articolul 50 din CVRC, intitulat „Scutirea de taxe vamale și de control vamal”, prevede la alineatul 1:

„În conformitate cu dispozițiile legislative și regulamentare pe care le poate adopta, statul de reședință autorizează intrarea și acordă scutirea de orice taxe vamale, impozite și alte redevențe conexe, cu excepția cheltuielilor de depozitare, de transport și a cheltuielilor pentru servicii similare, pentru:

- a) obiectele destinate folosirii oficiale a postului consular;
- b) obiectele de uz personal al funcționarului consular și al membrilor familiei sale care locuiesc împreună cu el, inclusiv efectele destinate instalării sale. Articolele de consum nu trebuie să depășească cantitățile necesare pentru folosirea lor directă de către cei interesați.”

B. Dreptul Uniunii

1. Directiva 2008/118

8. Considerentul (13) al Directivei 2008/118 are următorul cuprins:

„Este necesar ca normele și condițiile privind livrările care sunt scutite de la plata accizelor să rămână armonizate. Pentru livrările scutite de la plata accizelor către organizații care sunt situate în alte state membre, ar trebui să se utilizeze un certificat de scutire.”

9. Articolul 1 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

[...]

- (b) alcoolul și băuturile alcoolice reglementate de Directivele 92/83/CEE^[5] și 92/84/CEE^[6];
- (c) tutunul prelucrat reglementat de Directivele 95/59/CE^[7], 92/79/CEE^[8] și 92/80/CEE^[9].”

⁵ Directiva Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152).

⁶ Directiva Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 29, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 159).

⁷ Directiva Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO 1995, L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5).

⁸ Directiva Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor la țigări (JO 1992, L 316, p. 8, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 180).

⁹ Directiva Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor pe tutunul prelucrat, altul decât pentru țigarete (JO 1992, L 316, p. 10, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 182).

10. Articolul 12 din Directiva 2008/118 prevede:

„(1) Produsele accizabile sunt scutite de plata accizelor dacă sunt destinate utilizării:

- (a) în contextul relațiilor diplomatice sau consulare;
- (b) de către organizațiile internaționale recunoscute ca atare de autoritățile publice din statul membru gazdă și de către membrii organizațiilor în cauză, în limitele și în conformitate cu condițiile stabilite prin convențiile internaționale privind instituirea acestor organizații sau prin acordurile de sediu;
- (c) de către forțele armate ale oricărui stat parte la Tratatul Atlanticului de Nord, altul decât statul membru în care sunt exigibile accizele, pentru uzul forțelor armate în cauză, pentru personalul civil însoțitor sau pentru aprovizionarea popotelor sau a cantinelor acestora;

[...]

(2) Scutirile sunt supuse condițiilor și limitelor stabilite de statul membru gazdă. Statele membre pot acorda scutirea printr-o restituire de accize.”

11. Articolul 13 din această directivă prevede:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 21 alineatul (1), produsele accizabile care se deplasează în regim suspensiv de accize către un destinatar în sensul articolului 12 alineatul (1) sunt însoțite de un certificat de scutire.

(2) În conformitate cu procedura menționată la articolul 43 alineatul (2), Comisia stabilește modelul și conținutul certificatului de scutire.

[...]”

12. Articolul 14 alineatul (3) din directiva menționată prevede:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru garantarea faptului că scutirile menționate la alineatele (1) și (2) se aplică în așa fel încât să se prevină orice posibilitate de fraudă, evaziune sau abuz.”

2. *Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011*

13. Articolul 51 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011¹⁰ prevede:

„(1) [...] certificatul de scutire de [taxa pe valoarea adăugată (TVA)] și accize prevăzut în anexa II la prezentul regulament servește drept confirmare a faptului că operațiunea poate beneficia de scutire în temeiul articolului 151 din Directiva 2006/112/CE^[11], sub rezerva notelor explicative care figurează în anexa la certificatul respectiv.

¹⁰ Regulamentul de punere în aplicare al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1).

¹¹ Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

[...]

(2) Certificatul menționat la alineatul (1) trebuie să poarte ștampila autorităților competente ale statului membru gazdă. Totuși, dacă bunurile sau serviciile sunt destinate uzului oficial, statele membre pot dispensa destinatarul, în condițiile stabilite de acestea, de obligația ștampilării certificatului. Această dispensă poate fi retrasă în caz de abuz.

Statele membre informează Comisia cu privire la punctul de contact desemnat să identifice serviciile responsabile de ștampilarea certificatului și la măsura în care acordă scutiri de la obligația ștampilării certificatului. Comisia comunică informațiile primite celorlalte state membre.

(3) În cazul în care se aplică scutirea directă în statul membru în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, furnizorul sau prestatorul trebuie să obțină certificatul menționat la alineatul (1) din prezentul articol de la destinatarul bunurilor sau serviciilor și să îl păstreze în evidențele sale. Dacă scutirea se acordă sub forma unei rambursări de TVA, în temeiul articolului 151 alineatul (2) din Directiva [2006/112], certificatul se anexează cererii de rambursare depuse în statul membru vizat.”

14. Anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 indică modelul și conținutul certificatului de scutire de TVA și/sau de accize menționat la articolul 51 din acest regulament de punere în aplicare.

C. Dreptul leton

15. Likums „Par akcīzes nodokli” (Legea privind accizele) din 30 octombrie 2003¹² prevede la articolul 7:

„Accizele sunt datorate de:

1. importator [...].”

16. Articolul 20 alineatul 1 din această lege prevede:

„Sub rezerva dispozițiilor alineatelor 2, [...] și 5 [...] ale prezentului articol, sunt scutite de accize produsele accizabile furnizate:

- 1) reprezentanțelor diplomatice și consulare;
- 2) agenților diplomatici și consulari ai reprezentanțelor diplomatice și consulare, personalului administrativ și tehnic și membrilor familiilor persoanelor menționate la acest punct, dacă nu sunt cetățeni letoni sau rezidenți permanenți. [...]
- 3) organizațiilor internaționale sau reprezentanțelor acestora, recunoscute ca atare de Republica Letonia, în limitele și în conformitate cu condițiile stabilite prin convențiile internaționale privind instituirea acestor organizații sau prin acordurile de sediu;

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

4) personalului din cadrul organizațiilor internaționale sau al reprezentanțelor lor care au statut diplomatic pe teritoriul Republicii Letonia, dacă nu sunt cetățeni letoni și nici rezidenți permanenți;

[...]

6) forțelor armate ale oricărui stat parte la Tratatul Atlanticului de Nord, altul decât statul membru în care sunt exigibile accizele, pentru uzul forțelor armate în cauză, pentru personalul civil însoțitor sau pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora;

[...]

9) [...]

a) Comandamentelor Puterilor Aliate recunoscute în Republica Letonia [...];

b) membrilor unui Comandament al Puterilor Aliate sau persoanelor aflate în întreținerea lor, atunci când nu sunt cetățeni letoni și nici rezidenți permanenți.”

17. Articolul 20 alineatul 2 punctul 2) din legea menționată prevede:

„Persoanele menționate la alineatul 1 al prezentului articol pot primi în Republica Letonia produse accizabile provenite din:

[...]

2) antrepozite fiscale situate în Republica Letonia, în următoarele condiții:

a) expeditorul produselor accizabile utilizează documentul prevăzut în anexa II la Regulamentul [de punere în aplicare] nr. 282/2011, care atestă că acele produse sunt scutite de accizele respective;

b) expeditorul produselor accizabile emite un document justificativ în conformitate cu reglementările privind circulația produselor respective;

c) plata pentru achiziționarea produselor accizabile se efectuează prin mijloace de plată fără numerar.”

18. Articolul 20 alineatul 5 din aceeași lege prevede:

„Sunt scutite de taxă produsele accizabile menite să satisfacă nevoile persoanelor menționate la alineatul 1 al prezentului articol și care sunt importate pe teritoriul Republicii Letonia în vederea punerii lor în liberă circulație, [...] din țări terțe sau de pe teritoriul la care se referă articolul 2 alineatul 3¹ din prezenta lege, în următoarele condiții:

1) expeditorul produselor accizabile utilizează documentul prevăzut în anexa II la Regulamentul [de punere în aplicare] nr. 282/2011, care atestă că aceste produse sunt scutite de accizele respective;

2) plata pentru achiziționarea produselor accizabile se efectuează prin mijloace de plată fără numerar.”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

19. Reclamanta a declarat la Administrația vamală letonă produse accizabile (alcool și țigări) achiziționate de ea de la o societate britanică și de la sucursala letonă a acesteia, în regim suspensiv de accize și în vederea punerii lor în liberă circulație pentru ambasade și servicii consulare din diverse state membre, precum și pentru reprezentanța NATO în Letonia (denumite în continuare „produsele în discuție”).

20. După ce a achiziționat produsele în discuție de la societatea britanică și de la sucursala letonă a acesteia, fără a plăti în mod direct prețul, reclamanta le vinde unor misiuni diplomatice și consulare¹³ instalate în Letonia, fără a primi însă vreo plată. Astfel, după ce au primit produsele în discuție, acestea din urmă plătesc în mod direct prețul produselor respective acestei societăți britanice, care beneficiază de o cesiune de creanță a reclamantei. Contractul de cesiune prevede de asemenea remunerația pe care societatea menționată trebuie să o plătească reclamantei pentru rolul său de intermediar în ceea ce privește vânzarea produselor în cauză.

21. În urma unui control fiscal, VID a adoptat o decizie prin care a impus reclamantei să plătească accize pentru punerea în liberă circulație a produselor în cauză, majorate cu amenzi și cu dobânzi de întârziere. Această decizie preciza că, din moment ce reprezentanțele diplomatice respective nu plătiseră aceste produse prin mijloace de plată fără numerar, condiția de aplicare a scutirii prevăzută la articolul 20 alineatul 5 punctul 2 din Legea privind accizele nu era îndeplinită.

22. Reclamanta a sesizat Administrativā rajona tiesa (Curtea Administrativă Districtuală, Letonia) cu o acțiune în anularea deciziei date de VID. Ea a susținut, printre altele, că condiția de aplicare a scutirii prevăzută la articolul 20 alineatul 5 punctul 2) din Legea privind accizele nu era determinantă și, de altfel, că aceasta nu era considerată o condiție pentru scutire în instrumentele internaționale la care este parte Republica Letonia.

23. Prin hotărârea din 10 iunie 2019, Administrativā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual) a respins această acțiune în ceea ce privește obligația de plată a accizelor.

24. Reclamanta a declarat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională). Această instanță arată că nu se contestă că reclamanta a declarat produsele în discuție în cadrul regimului de antrepozit vamal, în regim suspensiv de accize și în vederea punerii lor în liberă circulație pentru agenți diplomatici, că a utilizat certificatul prevăzut în anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, că a emis documentele justificative referitoare la livrările produselor către agenți diplomatici din diverse state, precum și către reprezentanța NATO în Letonia și că plata care îi este datorată pentru produsele în discuție a fost efectuată de societatea britanică în temeiul unui contract de cesiune de creanță.

25. Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) remarcă totuși că VID consideră inaplicabilă scutirea de accize, deoarece articolul 20 alineatul 5 punctul 2) din Legea privind accizele impune ca produsele în discuție să fie plătite prin mijloace de plată fără numerar.

¹³ Expresia „misiuni diplomatice și consulare” utilizată în prezentele concluzii include atât reprezentanțele diplomatice și consulare, cât și organismele și misiunile militare aflate pe teritoriul unui stat membru.

26. În plus, din poziția adoptată de VID ar rezulta că este nu doar necesar să se dovedească faptul că între părțile la operațiunea respectivă este prevăzută o plată prin mijloace de plată fără numerar, ci și că această plată a fost efectuată în mod concret de persoanele cărora le-au fost livrate produsele. VID ar aprecia că, întrucât plata datorată reclamantei pentru produsele în discuție livrate ambasadelor și serviciilor consulare ar fi fost efectuată, în temeiul unui contract de cesiune de creanță, de societatea britanică, iar nu de ambasadele și de serviciile consulare cărora le-au fost livrate aceste produse, este imposibil să se verifice dacă ambasadele și serviciile consulare respective au realizat efectiv plata prin mijloace de plată fără numerar cu ocazia primirii produselor menționate.

27. În aceste condiții, Administrativă apgabaltiesā (Curtea Administrativă Regională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 12 alineatul (1) din [Directiva 2008/118] trebuie interpretat în sensul că produsele accizabile destinate utilizării în contextul relațiilor diplomatice sau consulare sunt scutite de accize cu condiția ca efectuarea plății pentru produsele respective să fie prevăzută prin mijloace de plată fără numerar, ca plata să fi fost efectiv realizată și ca plata către furnizor să fi fost realizată de destinarii reali ai acelor produse?
- 2) Articolul 12 alineatul (2) din [Directiva 2008/118] trebuie interpretat în sensul că statele membre pot stabili condiții și limite care, în contextul relațiilor diplomatice sau consulare, condiționează scutirea de accize a produselor accizabile de plata efectivă a produselor respective de către cumpărător prin mijloace de plată fără numerar?”

28. Reclamanta, guvernele leton și spaniol, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

29. Părțile din litigiul principal și intervenientele propun să se răspundă la întrebările preliminare după cum urmează:

- Reclamanta consideră că articolul 12 alineatul (1) din Directiva 2008/118 nu poate fi interpretat în sensul că produsele accizabile destinate utilizării în contextul relațiilor diplomatice sau consulare sunt scutite de accize cu condiția ca efectuarea plății pentru produsele respective să fie prevăzută prin mijloace de plată fără numerar, ca plata să fi fost efectiv realizată și ca plata către furnizor să fi fost realizată de destinarii reali ai acelor produse. Articolul 12 alineatul (2) din această directivă nu poate fi interpretat în sensul că permite unui stat membru să impună restricții suplimentare inutile și birocratice privind produsele scutite de accize, care se traduc printr-o limitare a mijloacelor de plată pentru aceste produse.
- La rândul său, guvernul leton propune Curții să răspundă că articolul 12 alineatul (1) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că produsele accizabile destinate utilizării în cadrul relațiilor diplomatice sau consulare sunt scutite de accize, cu condiția ca efectuarea plății pentru produsele respective să fie prevăzută prin mijloace de plată fără numerar, ca plata să fi fost efectiv realizată și ca plata către furnizor să fi fost realizată de destinarii reali ai acelor produse și că articolul 12 alineatul (2) din această directivă trebuie interpretat în sensul că statele membre pot stabili condiții și limite care, în contextul relațiilor diplomatice și consulare, condiționează scutirea de accize a produselor accizabile de plata efectivă a produselor respective de către cumpărător prin mijloace de plată fără numerar.

- Guvernul spaniol apreciază că statele membre pot stabili, în mare măsură, condiții și limite privind aplicarea scutirilor prevăzute la articolul 12 alineatul (1) din Directiva 2008/118, cu respectarea, printre altele, a principiilor securității juridice și proporționalității. Obligația persoanei impozabile de a demonstra, pentru a se prevala de scutire, că bunurile sau serviciile au fost plătite efectiv și în alt mod decât în numerar ar părea rezonabilă în vederea garantării unei aplicări neabuzive a scutirii, întrucât permite confirmarea livrării efective a bunurilor către destinatarul diplomatic sau consular. Această cerință ar fi de natură să împiedice orice formă de abuz sau de fraudă. Prin urmare, guvernul spaniol propune să se răspundă la întrebările preliminare în sensul că articolul 12 din directiva menționată permite statelor membre, la momentul stabilirii condițiilor și limitelor privind aplicarea scutirii de accize pentru produsele utilizate în contextul relațiilor diplomatice și consulare, să condiționeze aplicarea acestei scutiri de plata efectivă a produselor respective de către cumpărător prin mijloace de plată fără numerar.
- Comisia apreciază că răspunsul la prima întrebare preliminară reiese chiar din interpretarea articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118, care nu face nicio referire la condițiile menționate în această întrebare. Astfel, singura condiție prevăzută de această dispoziție ar fi ca produsele să fie efectiv destinate utilizării indicate, cu alte cuvinte utilizării în contextul relațiilor diplomatice sau consulare. Din moment ce, potrivit Comisiei, dovada acestei destinații poate fi făcută prin alte mijloace decât prin dovada unei plăți efectuate de cumpărători către furnizorul lor direct altfel decât în numerar, aceasta propune să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată trebuie interpretat în sensul că nu impune, pentru acordarea scutirii prevăzute de acesta, ca efectuarea plății pentru produsele respective să fie prevăzută prin mijloace de plată fără numerar, ca plata să fi fost efectiv realizată și ca plata către furnizor să fi fost realizată de destinatarii reali ai acelor produse.
- Potrivit Comisiei, ar trebui să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2008/118 se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din speță, scutirea de accize trebuie refuzată pentru motivul că cumpărătorul nu a plătit efectiv prețul produselor accizabile prin mijloace de plată fără numerar, fără a fi posibil să se dovedească, pe baza altor elemente de probă, că sunt îndeplinite condițiile de scutire prevăzute la articolul 12 alineatul (1) din această directivă.

30. Aceleași părți au răspuns de asemenea în scris, în termenul stabilit, la o întrebare adresată de Curte în conformitate cu articolul 61 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții¹⁴.

IV. Analiză

A. *Observații introductive*

31. Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 12 din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre, la momentul stabilirii condițiilor și limitelor privind aplicarea scutirii de accize pentru produsele utilizate în contextul relațiilor diplomatice și consulare, să

¹⁴ A se vedea în acest sens punctul 83 din prezentele concluzii.

condiționeze aplicarea acestei scutiri de cerințe suplimentare ce nu sunt prevăzute de dreptul Uniunii, precum cele care impun ca destinatarul efectiv al produselor respective să le plătească în mod direct furnizorilor prin mijloace de plată fără numerar.

32. În această privință, arătăm, mai întâi, că Curtea nu a avut încă ocazia de a se pronunța cu privire la interpretarea articolului 12 din Directiva 2008/118.

33. Trebuie precizat de asemenea că, potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, nu există nicio îndoială că, în litigiul principal, produsele în discuție au fost livrate unor reprezentanțe diplomatice și consulare și că VID nu a constatat nicio neregulă în afară de încălcarea dispoziției în discuție din dreptul leton. Astfel, din decizia de trimitere reiese că reclamanta s-a conformat pe deplin cerințelor prevăzute de dreptul Uniunii atât în ceea ce privește forma, cât și fondul. Instanța de trimitere ridică, așadar, problema dacă este posibil, într-o asemenea ipoteză, ca dreptul național să impună condiții și limite suplimentare în raport cu dreptul Uniunii, a căror încălcare ar conduce la neaplicarea scutirii de accize.

34. Înainte de a proceda la analiza aprofundată a întrebărilor care se ridică în prezenta cauză, considerăm că este important să se examineze domeniul de aplicare al Directivei 2008/118 și în special dispozițiile privind scutirea de accize în beneficiul misiunilor diplomatice și consulare.

35. Propunem să fie analizat, în continuare, regimul de scutire de accize, astfel cum este prevăzut de dreptul leton, în raport cu principiul proporționalității și, în sfârșit, conformitatea sa având în vedere jurisprudența Curții în materia scutirii de TVA, un domeniu pentru care legiuitorul Uniunii a prevăzut un regim de scutire identic celui aplicabil accizelor.

B. Domeniul de aplicare al regimului de scutire de accize

1. Domeniul de aplicare al Directivei 2008/118

36. În vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție¹⁵.

37. Trebuie amintit că Directiva 2008/118 are ca obiect stabilirea unui regim general al accizelor aplicate produselor accizabile în Uniune pentru a garanta libera lor circulație și, astfel, buna funcționare a pieței unice a Uniunii¹⁶. Printre excepțiile de la acest principiu figurează scutirea prevăzută în beneficiul misiunilor diplomatice și consulare la articolul 12 din directiva menționată.

38. Din dispozițiile-cheie ale Directivei 2008/118 referitoare la regimul de scutire, care sunt descrise la punctele 10-12 din prezentele concluzii, pot fi trase următoarele concluzii preliminare.

39. În primul rând, obiectivul principal al regimului de scutire prevăzut la articolul 12 din Directiva 2008/118 este de a asigura că destinatarii care se încadrează în una dintre categoriile identificate de dispoziția menționată pot beneficia de aceasta. Astfel, produsele accizabile sunt

¹⁵ A se vedea Hotărârea din 26 martie 2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, punctul 23 și jurisprudența citată).

¹⁶ A se vedea considerentele (2), (8) și (10) ale Directivei 2008/118.

scutite de plata accizelor corespunzătoare dacă sunt destinate utilizării în contextul relațiilor diplomatice sau consulare. O astfel de interpretare este de asemenea conformă cu articolul 36 din CVRD și cu articolul 50 din CVRC.

40. În al doilea rând, chiar dacă se recunoaște că statele membre dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește punerea în aplicare a regimului de scutire, aceasta este limitată de utilizarea certificatului de scutire, care are ca misiune să reglementeze regimul de punere în aplicare a scutirii și, mai precis, să asigure că obiectivul vizat la articolul 12 din Directiva 2008/118 menționată este îndeplinit, garantând în același timp utilizarea efectivă a produselor în discuție de către destinatarii lor.

41. În al treilea rând, în cadrul competențelor conferite statelor membre, acestea pot lua măsurile necesare pentru ca scutirile prevăzute în beneficiul misiunilor diplomatice și consulare să fie aplicate în așa fel încât să se prevină orice posibilitate de fraudă, evaziune sau abuz¹⁷. În această privință, trebuie amintit că prevenirea unor astfel de fenomene constituie un obiectiv comun atât al dreptului Uniunii, cât și al dreptului leton.

42. În al patrulea rând, în ceea ce privește punerea în aplicare a regimului de scutire de accize, Directiva 2008/118 oferă statelor membre posibilitatea de a acorda scutirea prin intermediul a două proceduri diferite, și anume, pe de o parte, cea a rambursării *ex post* a accizei și, pe de altă parte, cea a scutirii *ex ante*, sub forma regimului suspensiv de accize în vederea livrării către misiunile diplomatice și consulare¹⁸, model pentru care a optat Letonia.

43. În sfârșit, pe lângă condițiile menționate explicit de Directiva 2008/118 și de Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, dreptul Uniunii nu prevede alte condiții armonizate pentru scutirea produselor accizabile destinate utilizării în cadrul relațiilor diplomatice și consulare. În special, acordarea scutirii nu depinde de modalitățile de plată a produselor și nici de efectuarea plății de către cumpărător în mod direct furnizorului.

2. Aplicarea regimului de scutire de accize

44. Pentru a înțelege funcționarea regimului de scutire de accize și parametrii punerii sale în aplicare, trebuie să se analizeze, mai întâi, conținutul certificatului de scutire. În continuare, analiza noastră va privi rolul dreptului național și interacțiunea sa cu dreptul Uniunii în ceea ce privește punerea în aplicare a regimului de scutire de accize.

a) Certificatul de scutire

45. Amintim de la bun început că certificatul de scutire constituie un document al cărui model și conținut sunt stabilite de Comisie și pe care statele membre sunt obligate să îl respecte pentru a asigura buna funcționare a regimului de scutire de accize¹⁹. Astfel, trebuie să se constate că, prin utilizarea acestui certificat, legiuitorul Uniunii a dorit să armonizeze regimul menționat.

¹⁷ A se vedea în acest sens articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2008/118.

¹⁸ A se vedea în acest sens articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2008/118.

¹⁹ A se vedea în acest sens articolul 13 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și articolul 51 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

46. În ceea ce privește conținutul său, acesta poate fi rezumat după cum urmează: certificatul de scutire conține identitatea și datele de contact ale beneficiarului scutirii – organismul (reprezentanța diplomatică sau consulară) sau agentul acestuia²⁰, descrierea detaliată a bunurilor sau serviciilor în cauză, cantitatea sau numărul acestora, valorile unitare și totale și moneda utilizată²¹, declarația expresă a beneficiarului scutirii că aceste bunuri sau servicii sunt destinate uneia dintre utilizările oficiale prevăzute la articolul 12 din Directiva 2008/118 sau uzului personal al unui membru al unei misiuni diplomatice sau consulare²², ștampila datată și semnată a acestui organism în cazul unei solicitări de scutire pentru uz personal²³, precum și ștampila datată și semnată a autorităților competente din statul membru gazdă care certifică faptul că operațiunea respectă, în totalitate sau până la o cantitate precizată, condițiile de scutire de accize²⁴.

47. Observăm, mai întâi, că certificatul de scutire descrie în mod precis diferitele etape care trebuie urmate de toți actorii implicați în procesul de scutire, și anume persoana impozabilă, autoritățile statului membru gazdă și organismul care beneficiază de scutire în statul membru vizat.

48. Prin urmare, trebuie subliniat că, în principiu, conținutul certificatului de scutire este certificat atât de organismul sau de particularul care beneficiază de scutire, și anume misiunile diplomatice și consulare ale statului membru vizat (sau funcționarii acestora), cât și de autoritățile statului membru gazdă.

49. Astfel, în ceea ce privește misiunile diplomatice sau consulare beneficiare ale scutirii, în certificatul de scutire menționat, acestea din urmă declară, printre altele: a) că bunurile sunt destinate uneia dintre utilizările oficiale prevăzute sau uzului personal, b) că bunurile și/sau serviciile sunt conforme condițiilor și restricțiilor în materie de scutire în statul membru gazdă și c) că informațiile au fost comunicate cu bună-credință. Pentru a certifica exactitatea informațiilor menționate anterior, un reprezentant al organismului vizat aplică o semnătură, precum și ștampila sau sigiliul misiunii diplomatice sau consulare în cazul în care scutirea a fost acordată pentru uzul personal al unui membru al organismului exonerabil.

50. În ceea ce privește statul membru gazdă, trebuie să se observe că, în principiu, conținutul certificatului de scutire este de asemenea certificat de autoritățile competente ale acestui stat. Această certificare poate fi efectuată de una sau de mai multe autorități, în funcție de statul membru vizat. Arătăm în această privință că, într-un anumit număr de state membre, două autorități intervin în acest proces²⁵. Astfel, într-o primă etapă, Ministerul Afacerilor Externe²⁶ sau Ministerul Apărării²⁷ certifică faptul că organismul respectiv este, ca urmare a statutului său, titular al dreptului de scutire. Odată obținută această certificare, organismul titular al dreptului de

²⁰ A se vedea în acest sens anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, rubrica 1 din certificatul de scutire și notele explicative.

²¹ A se vedea în acest sens anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, rubrica 5 din certificatul de scutire și notele explicative.

²² A se vedea în acest sens anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, rubrica 3 din certificatul de scutire și notele explicative.

²³ A se vedea în acest sens anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, rubrica 4 din certificatul de scutire și notele explicative.

²⁴ A se vedea în acest sens anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, rubrica 6 din certificatul de scutire și notele explicative.

²⁵ A se vedea de exemplu certificatul de scutire utilizat în Franța, accesibil la următoarea adresă de internet: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf

²⁶ În majoritatea statelor membre, divizia de protocol a Ministerului Afacerilor Externe este însărcinată cu această misiune.

²⁷ În cazurile în care scutirea vizează o misiune armată care staționează în statul membru gazdă.

scutire prezintă certificatul de scutire furnizorului și procedează la cumpărarea produselor scutite, dându-i o copie a acestui certificat. Într-o a doua etapă, o a doua autoritate a statului membru gazdă, în majoritatea cazurilor autoritățile fiscale sau serviciile vamale, poate verifica eventual conformitatea operațiunii cu normele aplicabile în materie de scutire de accize sau de TVA.

51. Totuși, atunci când bunurile sau serviciile sunt destinate uzului oficial, statul membru gazdă poate dispensa, în condițiile pe care le stabilește, reprezentanțele diplomatice sau consulare de obligația de a obține autorizarea prealabilă din partea autorităților competente ale statului membru menționat pentru utilizarea certificatului de scutire²⁸. Într-o astfel de situație, acest certificat va putea fi utilizat fără certificare din partea statului membru gazdă și fără a conține ștampila autorităților competente ale acestui stat membru. Astfel, se poate anticipa că, din motive de reciprocitate în cadrul relațiilor diplomatice ale unui stat membru cu altul, este luată decizia de a facilita achiziționarea de produse accizabile de către misiunile diplomatice și consulare prin acordarea acestei scutiri, care, poate, cu toate acestea, fi retrasă în caz de abuz.

52. Totuși, chiar și în cazurile în care autoritatea competentă a statului membru gazdă decide să nu aplice ștampila sa în cazul scutirii de accize pentru uz oficial, nu este mai puțin adevărat că aceasta nu dispensează, în principiu, misiunea diplomatică sau consulară care beneficiază de scutirea menționată de obligația de a confirma exactitatea datelor introduse și de a certifica conținutul certificatului de scutire prin intermediul unei semnături sau al unui sigiliu oficial.

53. În sfârșit, în ceea ce privește persoana impozabilă (sau furnizorul bunurilor care beneficiază de scutire), în notele explicative din anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 privind certificatul de scutire se precizează că acest certificat servește drept document justificativ pentru scutirea de la plata taxei a livrărilor de bunuri destinate misiunilor diplomatice și consulare. Persoana impozabilă/antrepozitarul are, în plus, obligația de a păstra acest certificat în evidențele sale²⁹, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în statul său membru³⁰.

b) Rolul dreptului național în punerea în aplicare a regimului de scutire de accize

54. Trebuie amintit mai întâi că, potrivit articolului 12 alineatul (2) din Directiva 2008/118, scutirile prevăzute la alineatul (1) al acestui articol „sunt supuse condițiilor și limitelor stabilite de statul membru gazdă”.

55. Guvernul leton consideră, astfel, că cerința unei plăți prin mijloace de plată fără numerar în plus față de formalitatea certificatului de scutire este justificată având în vedere în special marja de apreciere acordată statelor membre prin modul de redactare a dispoziției menționate anterior și posibilitatea pe care le-o conferă această dispoziție de a stabili condițiile și limitele scutirii de accize.

²⁸ A se vedea în acest sens articolul 51 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și punctul 7 din notele explicative din anexa II la acest regulament de punere în aplicare.

²⁹ A se vedea în acest sens articolul 51 alineatul (3) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

³⁰ Se indică de asemenea în notele explicative din anexa II din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 că certificatul de scutire trebuie întocmit în dublu exemplar, un prim exemplar se păstrează de către expeditor, în timp ce al doilea exemplar trebuie să însoțească circulația produselor accizabile.

56. Această poziție este împărtășită și de guvernul spaniol, care consideră că, dacă se admite interpretarea potrivit căreia scutirea se aplică automat în contextul livrărilor de bunuri sau al prestațiilor de servicii destinate unei reprezentanțe diplomatice sau consulare, articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2008/118, care prevede că statele membre pot stabili condițiile și limitele unei astfel de scutiri, și-ar pierde întregul sens.

57. Menționăm de la bun început că nu suntem de acord cu poziția guvernelor leton și spaniol.

58. Astfel, în primul rând, pare evident că, într-un domeniu armonizat al dreptului Uniunii precum regimul general al accizelor, marja de apreciere de care dispun statele membre este limitată și trebuie exercitată în conformitate cu dreptul Uniunii.

59. În al doilea rând, chiar dacă ne limităm la o interpretare strictă a articolului 12 alineatul (2) din Directiva 2008/118, această dispoziție nu este de natură să priveze statele membre de posibilitatea de a stabili un anumit număr de parametri referitori la aplicarea scutirii de accize.

60. Trebuie amintit, cu titlu principal, că este de competența legiuitorului național să aleagă modul de scutire pe care dorește să îl aplice, și anume dacă aceasta va avea loc *ex ante* și pe cale directă, prin intermediul regimului suspensiv de accize, sau *ex post*, prin rambursarea accizelor.

61. Pe de altă parte, marja de apreciere de care dispun statele membre în ceea ce privește punerea în aplicare a regimului de scutire de accize este ilustrată în mod clar de diferitele abordări urmate de aceste state membre în cadrul stabilirii parametrilor regimului menționat. Se observă astfel diferențe în ceea ce privește desemnarea autorităților competente ale statelor membre gazdă pentru a certifica atât eligibilitatea titularilor scutirii, cât și validitatea operațiunilor realizate³¹, cerințele privind certificarea conținutului de către misiunea diplomatică vizată³², quantumul de la

³¹ A se vedea în acest sens punctul 50 din prezentele concluzii.

³² Anumite state membre solicită ca certificatul de scutire să conțină atât semnătura șefului misiunii (sau a unei persoane căreia șeful misiunii i-a delegat această competență), cât și un sigiliu al reprezentanței diplomatice. A se vedea de exemplu regimul lituanian de scutire de accize (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

care este disponibilă scutirea³³, perioada în care scutirea este valabilă sau termenul pentru obținerea rambursării³⁴, reglementarea utilizării produselor vizate³⁵ sau numărul de exemplare ale certificatului de scutire care trebuie emise³⁶.

62. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că o interpretare centrată pe obiectivul principal al regimului de scutire de accize, care constă în a asigura că destinatarii menționați la articolul 12 din Directiva 2008/118 obțin această scutire, nu privează statele membre de posibilitatea de a stabili un anumit număr de parametri referitori la punerea în aplicare a acestui regim.

C. Examinarea proporționalității regimului de scutire de accize

63. Principiul proporționalității impune statelor membre să recurgă la mijloace care, permițând în același timp atingerea în mod eficient a obiectivului urmărit de dreptul intern, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și trebuie să aducă cât mai puțin posibil atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză³⁷.

64. Jurisprudența Curții precizează în această privință că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconvenientele cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate³⁸.

65. Prin urmare, trebuie analizat, într-o primă etapă, obiectivul legitim urmărit de legiuitorul leton cu ocazia adoptării articolului 20 alineatul 5 punctul 2) din Legea privind accizele, pentru a examina dacă acesta este justificat și proporțional.

66. Într-o a doua etapă, trebuie să se examineze dacă această legislație este de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și dacă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia din urmă.

³³ Cuantumul minim al achiziției pentru a avea dreptul la scutirea de accize sau de TVA poate varia între diferitele state membre în funcție de produsele în cauză. De exemplu, acesta este stabilit, astfel, la 80 de euro pe operațiune pentru Republica Finlanda (<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/>), între 120 de euro și 240 de euro pe operațiune pentru Marele Ducal al Luxemburgului [a se vedea în acest sens articolul 2 și articolul 4 alineatul (1) din Regulamentul Marelui Duce din 7 februarie 2013 privind scutițiile și scutițiile de taxa pe valoarea adăugată acordate misiunilor diplomatice și posturilor consulare, precum și agenților diplomatici, funcționarilor consulari și agenților de cancelarie (*Mémorial A* 2013, nr. 24, denumit în continuare „Regulamentul Marelui Duce”)] și de 250 de euro pe operațiune pentru Republica Elenă [a se vedea în acest sens articolul 3 litera (h) din decizia ministerială POL.1268/30.12.2011, astfel cum a fost modificată prin decizia ministerială A 1144/25.06.2021 (FEK B’ 2821/30-06-2021)].

³⁴ A se vedea de exemplu în dreptul maghiar articolul 7 alineatul 1 din egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet [Ordinul ministrului de finanțe nr. 11/2010 (III. 31) privind punerea în aplicare a anumitor privilegii, facilități și imunități referitoare la taxa pe valoarea adăugată și la accize], care precizează că cererea de rambursare a accizelor trebuie depusă în perioada 1 ianuarie și 30 septembrie a anului următor celui în care a avut loc achiziția bunurilor pentru care se solicită scutirea de TVA sau de accize.

³⁵ Cu titlu ilustrativ, regimul finlandez prevede o reglementare specifică pentru utilizarea alcoolului achiziționat în scopuri oficiale de misiunile diplomatice și consulare. Astfel, consumul de alcool trebuie să aibă loc în cadrul localurilor acestor organisme și poate doar să fie pus gratuit la dispoziția unui grup specific de invitați ai ambasadorului sau ai unui membru al misiunii diplomatice sau consulare (a se vedea în acest sens: <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 Numărul de exemplare poate astfel varia de la trei pentru Marele Ducat al Luxemburgului [a se vedea în acest sens articolul 7 alineatul (1) din Regulamentul Marelui Duce] la patru pentru Republica Franceză (a se vedea în acest sens certificatul de scutire emis de guvernul francez: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_fl_cle41f1f4.pdf).

³⁷ A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 46), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Impresa Edilux și SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, punctul 29 și jurisprudența citată).

³⁸ A se vedea Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, punctul 64 și jurisprudența citată).

67. Considerăm important să amintim că regimul de scutire de accize a făcut obiectul unei armonizări la nivelul Uniunii prin intermediul Directivei 2008/118. Pe planul punerii sale în aplicare, această armonizare se manifestă prin reglementarea regimului de scutire prin intermediul certificatului de scutire. Astfel, proporționalitatea articolului 20 alineatul 5 punctul 2) din Legea privind accizele trebuie analizată tocmai în acest context precis pentru a răspunde la întrebările preliminare adresate.

68. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că, în ipoteza lipsei unei astfel de armonizări și a cerinței unui sistem de scutire uniform care decurge din aceasta, măsuri precum cele prevăzute de dreptul leton ar putea fi justificate și proporționale atât având în vedere obiectivele urmărite de dreptul național, cât și marja de apreciere mai mare de care ar dispune un stat membru.

1. Justificarea restricției impuse de dreptul leton

69. Din decizia de trimitere și din observațiile scrise ale guvernului leton reiese că condiția unei plăți prin mijloace de plată fără numerar rezultă din dorința de a garanta că scutirea este acordată în mod întemeiat titularilor dreptului la scutirea de accize, precum și de a combate mai eficient evaziunea și fraudă fiscală.

70. Trebuie arătat că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare³⁹ și că lupta împotriva evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri constituie un obiectiv urmărit de Directiva 2008/118, astfel cum rezultă din articolul 11 și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf din această directivă⁴⁰.

71. Considerăm astfel că, la prima vedere, obiectivul urmărit de legiuitorul leton ar putea părea justificat în cazul specific al anumitor produse accizabile cum ar fi țigările și alcoolul, care, introduse ilegal, reprezintă o parte importantă a comercializării produselor accizabile.

72. Totuși, amintim că, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de dreptul Uniunii, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului, printre care se numără în special principiul proporționalității⁴¹.

73. Prin urmare, trebuie analizate în prezent argumentele prezentate de aceste două guverne pentru a justifica restricția impusă de dreptul leton.

74. Guvernele leton și spaniol consideră că recurgerea la plata în numerar în cadrul operațiunilor economice facilitează considerabil comportamentele frauduloase și abuzive și că, pentru acest motiv, restricțiile impuse de dreptul leton ar fi legitime și proporționale.

75. Potrivit guvernului spaniol, însuși dreptul Uniunii nu ar fi străin de acest tip de restricții care ar fi stabilite în scopuri legitime precum prevenirea fraudei fiscale. În această privință, guvernul menționat face trimitere la Hotărârea Hessischer Rundfunk⁴², precum și la Concluziile avocatului general Richard de la Tour prezentate în cauza ECOTEX BULGARIA⁴³.

³⁹ A se vedea Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 22 și jurisprudența citată).

⁴⁰ A se vedea Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, punctul 59).

⁴¹ A se vedea Hotărârea din 29 iunie 2017, Comisia/Portugalia (C-126/15, EU:C:2017:504, punctul 62).

⁴² A se vedea Hotărârea din 26 ianuarie 2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 și C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Concluziile avocatului general Richard de la Tour prezentate în cauza ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

76. Chiar dacă s-a recunoscut că, în anumite cazuri specifice, restricțiile privind utilizarea numerarului ca mijloc de plată ar putea fi legitime, considerăm că jurisprudența citată de guvernul spaniol, în care atât situația de fapt, cât și regimul juridic aplicabil se disting considerabil de cauza care a stat la baza pronunțării Hotărârii din 26 ianuarie 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 și C-423/19, EU:C:2021:63), nu poate fi transpusă în prezenta cauză.

77. Amintim că, în cauzele conexe *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 și C-423/19), Curtea, în complet de Mare Cameră, a statuat că, în principiu, un stat membru din zona euro poate obliga administrația să accepte plăți în numerar, dar că această posibilitate poate fi de asemenea restrânsă pentru un motiv de interes public, cu condiția ca astfel de restricții să fie proporționale cu obiectivul de interes public urmărit. Astfel, Curtea a arătat că o asemenea restricție poate fi justificată, printre altele, atunci când plata în numerar poate să genereze un cost nerezonabil pentru administrație din cauza numărului foarte ridicat de contribuabili. Curtea a concluzionat astfel că îi revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă o asemenea restricție este proporțională cu obiectivul de recuperare efectivă a contribuției audiovizuale⁴⁴, în special având în vedere că mijloacele legale alternative de plată pot să nu fie ușor accesibile tuturor persoanelor care o datorează⁴⁵.

78. Menționăm de la bun început că problema controlului proporționalității avut în vedere în Hotărârea din 26 ianuarie 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 și C-423/19, EU:C:2021:63), s-a pus într-un context diferit de cel cu care ne confruntăm în prezenta cauză. Obiectivul de interes public urmărit în cauza menționată anterior consta în a garanta lipsa unui cost nerezonabil pentru administrație cauzat de plățile în numerar. Or, un astfel de risc nu există în cauza principală, în care obiectivul urmărit de legislația letonă este de a evita abuzurile și fraudele în materie de plată a accizelor și de scutire de accize.

79. În cauza *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19), pendinte pe rolul Curții, aceasta din urmă este chemată să se pronunțe cu privire la măsura în care ar fi conformă cu dreptul Uniunii o reglementare fiscală națională care interzice persoanelor fizice și juridice să efectueze, pe teritoriul național, o plată în numerar atunci când aceasta are o valoare egală sau superioară pragului stabilit și care impune contribuabililor să utilizeze în acest scop alte mijloace de plată, cu riscul de a fi supuși unei sancțiuni.

80. În pofida faptului că suntem de acord cu analiza avocatului general Richard de la Tour în cauza *ECOTEX BULGARIA*⁴⁶, considerăm că concluziile deduse din această analiză nu pot fi transpuse în cauza principală. Pe de o parte, contrar legislației letone, reglementarea bulgară în discuție în acea cauză nu face parte dintr-un domeniu armonizat de dreptul Uniunii. Pe de altă parte, contextul juridic și obiectivele urmărite de reglementarea bulgară diferă considerabil de legislația letonă. Astfel, reglementarea bulgară urmărește să combată practicile de evaziune fiscală care rezultă din situații în care în documentele contabile nu se înregistrează lichidități importante, fiind astfel excluse de la plata impozitului și de la plata contribuțiilor sociale⁴⁷. Astfel, legiuitorul bulgar impune recurgerea la mijloace de plată care asigură trasabilitatea operațiunilor financiare pentru care nu ar exista alte mijloace de probă sau de control. Or, în cauza principală, dreptul Uniunii prevede un mecanism specific pentru punerea în aplicare a regimului de scutire de

⁴⁴ A se vedea Hotărârea din 26 ianuarie 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 și C-423/19, EU:C:2021:63, punctele 72-76).

⁴⁵ A se vedea Hotărârea din 26 ianuarie 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 și C-423/19, EU:C:2021:63, punctul 77).

⁴⁶ Concluziile avocatului general Richard de la Tour prezentate în cauza *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ A se vedea punctul 83 din Concluziile avocatului general Richard de la Tour prezentate în cauza *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

accize, prin intermediul certificatului de scutire, care este de natură să constituie un mijloc de probă care certifică, în principiu, nu doar realizarea unei operațiuni comerciale, ci și trasabilitatea sa pentru a evita orice formă de abuz și de fraudă.

2. Capacitatea legislației naționale în discuție de a atinge obiectivele pe care le urmărește și necesitatea acesteia

81. Amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o legislație națională nu poate garanta realizarea obiectivului invocat decât dacă răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia în mod coerent și sistematic⁴⁸.

82. Problema care se ridică astfel este dacă și în ce măsură certificatul de scutire permite, în sine, îndeplinirea atât a obiectivelor dreptului leton, cât și a obiectivului urmărit de articolul 12 din Directiva 2008/118, și anume scutirea destinatarilor vizați, garantând în același timp lipsa fraudei și a abuzului. Subliniem de la bun început că, în cazul în care răspunsul la această întrebare este afirmativ, considerăm că orice reglementare națională care impune condiții și formalități suplimentare pentru a asigura recepționarea produselor care fac obiectul accizării de către destinarii vizați ar risca să fie nejustificată și disproporționată. Totuși, în cazul în care acest certificat nu permite să se garanteze o aplicare legitimă și neabuzivă a regimului de scutire de accize – și, în special, să se asigure recepționarea produselor în discuție de către destinatarii efectivi – măsuri suplimentare precum cele prevăzute în dreptul leton ar putea fi justificate și proporționale.

83. Menționăm că a fost adresată tuturor părților o întrebare specifică privind exact această problematică⁴⁹.

84. În răspunsurile lor la întrebarea adresată, reclamanta și Comisia susțin că certificatul de scutire conține toate elementele necesare pentru a garanta că cumpărătorii produselor în discuție sunt într-adevăr persoanele vizate la articolul 12 din Directiva 2008/118.

85. În schimb, trebuie remarcat că, în răspunsurile lor, guvernele leton și spaniol nu au explicat motivul pentru care cerința plății prin mijloace de plată fără numerar ar furniza elemente suplimentare care nu ar fi disponibile pentru autoritățile fiscale pe baza certificatului de scutire. Aceste guverne consideră că plata efectuată prin mijloace de plată fără numerar ar permite administrației fiscale să dovedească în alt mod că furnizorul a realizat operațiunea în favoarea unui anumit destinatar, care este în general plătitorul. Astfel, persoana care efectuează plata ar fi identificată în mod clar (prin numele său, numărul său de cont sau numărul său de card bancar) și s-ar confirma că această persoană este destinatarul bunurilor și că a plătit în mod direct furnizorul respectiv.

86. Totuși, trebuie să se constate că aceste informații figurează deja în certificatul de scutire și pot fi identificate în mod clar și fără ambiguitate⁵⁰. Astfel, datele referitoare la identitatea cumpărătorului și la prețul total al produselor figurează deja în acest certificat, precum și

⁴⁸ A se vedea Hotărârea din 25 aprilie 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punctul 66 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, Stanley International Betting și Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, punctul 52 și jurisprudența citată).

⁴⁹ Curtea a invitat părțile să răspundă la întrebarea dacă și în ce măsură cerința unei plăți prin mijloace de plată fără numerar este de natură să furnizeze administrației informații suplimentare față de cele cuprinse în certificatul definit în anexa II la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și necesare pentru verificarea respectării condițiilor privind scutirea de accize.

⁵⁰ A se vedea în acest sens descrierea certificatului de scutire la punctul 46 din prezentele concluzii.

cantitatea de produse cumpărate, tipul și prețul individual al fiecărui produs, care nu pot fi stabilite printr-un simplu document justificativ de plată. În consecință, asemenea Comisiei, considerăm că informațiile care justifică plata ar putea, în speță, să servească eventual la verificarea exactității informațiilor care figurează în certificatul menționat, comparând cele două surse de informare, dar că acestea nu furnizează niciun element suplimentar.

87. Considerăm astfel că, numai prin conținutul său, certificatul de scutire este de natură, la prima vedere, să permită controlul respectării condițiilor de scutire definite la articolul 12 din Directiva 2008/118 și a obiectivelor urmărite de aceasta din urmă.

88. Suntem determinați astfel să examinăm, într-o a doua etapă, dacă, eventual, în cadrul punerii în aplicare a regimului de scutire de accize și ținând seama de marja de apreciere recunoscută statelor membre, măsurile suplimentare adoptate de legiuitorul leton ar putea fi justificate.

89. Potrivit guvernului leton, aceste măsuri suplimentare ar fi justificate, printre altele, având în vedere modalitatea de scutire aleasă de legiuitorul leton. Astfel, acest guvern arată că, spre deosebire de rambursarea accizelor, care ar permite administrației fiscale să se asigure că aceste taxe au fost rambursate misiunilor diplomatice și consulare, în cazul aplicării scutirii de taxele menționate, autoritățile fiscale nu ar dispune, eventual, de aceeași posibilitate de control.

90. Considerăm că răspunsul oferit de guvernul leton necesită următoarele observații.

91. În primul rând, guvernul leton pare să recunoască nu numai posibilitatea de care dispun statele membre de a opta pentru diferite sisteme de scutire, ci și faptul că, în cazul în care Letonia ar fi ales modelul de rambursare a accizelor, acesta i-ar permite, în principiu, să asigure buna funcționare a regimului de scutire fără a trebui să recurgă la măsuri suplimentare. Or, considerăm că această recunoaștere constituie, la prima vedere, un indiciu important al faptului că legislația letonă ar putea fi nejustificată.

92. Menționăm, pe de altă parte, că, în conformitate cu articolul 51 alineatul (3) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, chiar și în cazul în care scutirea se acordă sub forma rambursării, ea este efectuată tocmai în temeiul aceluiași certificat de scutire, acesta din urmă fiind anexat la cererea de rambursare adresată statului membru vizat fără nicio altă formalitate suplimentară⁵¹. Rezultă, așadar, din perspectiva scutirii că dacă aceasta ar fi realizată în regim suspensiv de accize sau de rambursare, modelul și conținutul certificatului de scutire ar rămâne neschimbate, păstrând totodată aceeași valoare probatorie.

93. Chiar dacă este evident că, în cazul rambursării accizelor, statul membru gazdă dispune de o marjă de control mai importantă, dat fiind că rambursarea presupune, în principiu, un control al identității destinatarului fondurilor înainte de a fi efectuat, în răspunsul său la întrebările scrise, guvernul leton nu a prezentat elemente care să demonstreze că, în cazul regimului suspensiv de accize, certificatul de scutire nu ar permite exercitarea controlului necesar pentru a asigura buna funcționare a regimului de scutire și pentru a garanta lipsa fraudelor și a abuzurilor, justificând astfel măsuri suplimentare precum cele instituite de legiuitorul leton.

⁵¹ Având în vedere marja de apreciere de care dispun statele membre în ceea ce privește punerea în aplicare a regimului de scutire, unele dintre acestea pot impune ca certificatul de scutire să fie însoțit, cu ocazia cererii de rambursare, de facturi sau de alte documente care să ateste achiziția produselor în discuție.

94. În al doilea rând, argumentația prezentată de guvernul leton pentru a justifica măsurile suplimentare se întemeiază pe articolul 72 din 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 » [Decretul nr. 908 al Consiliului de miniștri privind stabilirea normelor de aplicare a unei cote zero la taxa pe valoarea adăugată pentru furnizarea de bunuri și prestarea de servicii misiunilor diplomatice și consulare, organizațiilor internaționale, instituțiilor Uniunii Europene și Organizației Tratatului Atlanticului de Nord (NATO) și privind modalitățile de rambursare a accizelor la produsele accizabile dobândite în Republica Letonă și de aplicare a scutirii de accize]⁵², care autorizează misiunile diplomatice și consulare să utilizeze certificatul de scutire fără aprobarea prealabilă a autorităților fiscale letone pentru o perioadă care nu depășește 36 de luni⁵³.

95. Totuși, guvernul leton nu explică în ce mod această posibilitate oferită de dreptul național ar putea să compromită tocmai aplicarea regimului de scutire, sporind de exemplu riscul de fraudă sau de abuz. Guvernul menționat nu reușește nici să explice motivul pentru care, în acest caz, certificatul de scutire nu ar fi suficient în sine pentru a îndeplini condițiile prevăzute de dreptul leton. Subliniem în această privință că, astfel cum am explicat la punctul 52 din prezentele concluzii, faptul că un stat membru dispensează destinatarul de obligația ștampilării acestui certificat de către autoritățile sale competente nu exonerează misiunea diplomatică sau consulară, care beneficiază de scutire, de obligația sa de a completa certificatul menționat și de a certifica conținutul acestuia.

96. Trebuie să se constate de asemenea că, în cazul în care guvernul leton apreciază că o asemenea dispensare de aprobare ar putea fi de natură să compromită buna funcționare a regimului de scutire, acest guvern poate decide în orice moment să retragă această măsură, în conformitate cu articolul 51 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care prevede posibilitatea de a retrage această dispensă în caz de abuz.

97. În al treilea și ultimul rând, arătăm că guvernul leton justifică măsurile adoptate prin necesitatea de a asigura un control mai eficient de către autoritățile vamale. În acest sens, se susține că, având în vedere imposibilitatea de a lua măsuri de control în privința misiunilor diplomatice și consulare, acest control poate fi exercitat numai la comercianții care datorează accize sau care sunt însărcinați să aplice scutirea de aceste accize, în special în cazul în care a fost acordată dispensa de autorizarea prealabilă menționată anterior.

98. Amintim totuși că atât dreptul Uniunii, cât și dreptul leton prevăd că certificatele de scutire trebuie să fie întocmite în dublu exemplar, dintre care unul trebuie păstrat de expeditor în registrele sale. Or, această modalitate ar permite autorităților letone să asigure un control eficient, având în vedere că certificatul de scutire în discuție ar conține certificarea pe cale oficială a achiziției și a utilizării efective de către misiunile diplomatice și consulare vizate.

99. Arătăm de asemenea că, în conformitate cu dreptul Uniunii, guvernul leton dispune de mai multe mijloace care îi permit să reglementeze regimul de scutire de accize, inclusiv cel menționat la punctul 96 din prezentele concluzii, care constă în retragerea anumitor facilități acordate misiunilor diplomatice și consulare în cazul în care acest guvern bănuiește un risc oarecare de

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

⁵³ Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica relevanța argumentației guvernului leton întemeiate pe acest decret.

abuz sau de fraudă. Or, în această privință, subliniem că nici autoritățile fiscale letone, nici instanța de trimitere nu au susținut existența unor eventuale abuzuri sau fraude din partea reclamantei. Astfel, așa cum invocă instanța de trimitere, VID nu contestă nici livrarea efectivă a produselor în discuție către ambasade și servicii consulare, nici, de altfel, respectarea celorlalte condiții prevăzute de Directiva 2008/118 și de Legea privind accizele.

D. O aplicare a regimului de scutire de accize conformă cu regimul de scutire în materie de TVA

100. În ultimul rând, trebuie subliniat că același certificat de scutire este utilizat și în cadrul regimului de scutire de TVA prevăzut la articolul 151 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

101. Or, potrivit unei jurisprudențe consacrate a Curții în materie de TVA, o măsură națională care condiționează în esență dreptul la scutire de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales fără a verifica dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei⁵⁴.

102. Asemenea Comisiei, observăm că această jurisprudență a fost de asemenea aplicată de Curte în materia scutirii de accize a produselor energetice⁵⁵. Astfel, potrivit Curții, cerințele de formă nu pot împiedica acordarea scutirii decât în cazul în care efectul încălcării unor asemenea cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite⁵⁶.

103. În plus, arătăm că, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții în domeniul TVA-ului, pentru constatarea unei practici abuzive, este necesară întrunirea a două condiții, și anume, pe de o parte, ca operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva 2006/112 și din legislația națională de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal⁵⁷. Or, dacă acest raționament este transpus în materia accizelor în cauza principală, reiese, în temeiul descrierii situației de fapt cuprinse în decizia de trimitere, că destinatarii efectivi ai produselor în discuție erau într-adevăr misiunile diplomatice și consulare și, din acest motiv, persoana impozabilă/antrepozitarul nu pare să fi obținut vreun avantaj în urma acestor operațiuni.

104. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că această jurisprudență consacrată a Curții în materia scutirii de TVA trebuie aplicată prin analogie în cauza principală pentru a asigura aplicarea uniformă a dreptului Uniunii și efectul util al Directivei 2008/118.

105. În aceste împrejurări și sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere pentru a se asigura că certificatul de scutire utilizat în cauza principală conține atât informațiile necesare pentru a permite un control efectiv din partea autorităților letone, cât și certificarea conținutului certificatului de scutire de către misiunile diplomatice sau consulare vizate, considerăm că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal depășește ceea ce este necesar pentru a asigura prevenirea unui abuz sau a unei fraude în materie de accize.

⁵⁴ A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

⁵⁵ A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punctul 62).

⁵⁶ A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31).

⁵⁷ A se vedea Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 35 și jurisprudența citată).

V. Concluzie

106. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) după cum urmează:

- 1) Articolul 12 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE trebuie interpretat în sensul că nu impune, pentru a putea acorda scutirea prevăzută de acesta, să se prevadă ca plata pentru produsele accizabile destinate a fi utilizate în contextul relațiilor diplomatice sau consulare să fie efectuată prin mijloace de plată fără numerar și ca plata către furnizor să fi fost efectiv realizată și să fi fost realizată de destinatarii reali ai acelor produse, în măsura în care dovedea utilizării prevăzute a produselor menționate în contextul relațiilor diplomatice sau consulare poate fi stabilită în special pe baza certificatului de scutire.
- 2) Articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2008/118 se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia scutirea de accize trebuie refuzată pentru motivul că cumpărătorul nu a plătit efectiv prețul produselor accizabile prin mijloace de plată fără numerar, fără a fi posibil să se dovedească, în special pe baza certificatului de scutire, că sunt îndeplinite condițiile privind scutirea prevăzute la articolul 12 alineatul (1) din această directivă.