



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 13 januari 2022\*

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Undantag från harmoniserad punktskatt – Varor som är avsedda att användas i samband med diplomatiska eller konsulära förbindelser – Villkor för tillämpning av undantaget fastställs av värdmedlemsstaten – Betalning med annat betalningsmedel än kontanter”

I mål C-326/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland) genom beslut av den 10 juli 2020, som inkom till domstolen den 22 juli 2020, i målet

”**MONO**” SIA

mot

**Valsts ieņēmumu dienests,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen A. Prechal, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna J. Passer (referent), F. Biltgen, L.S. Rossi och N. Wahl,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”MONO” SIA, genom M. Uļmans,
- Lettlands regering, inledningsvis genom K. Pommere, V. Soņeca och E. Bārdiņš, därefter av K. Pommere och E. Bārdiņš, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom M.J. Ruiz Sánchez, i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: lettiska.

– Europeiska kommissionen, genom C. Perrin och A. Sauka, båda i egenskap av ombud,  
och efter att den 2 september 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 12 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s.12).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”MONO” SIA och Valsts ieņēmumu dienests (lettiska skattemyndigheten) (nedan kallad VID) angående undantag från punktskatt för varor som levererats till olika staters ambassader och konsulära beskickningar samt till Nordatlantiska fördragsorganisationens (Nato) representation i Lettland.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Internationell rätt***

##### *Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser*

- 3 I artikel 34 i Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser av den 18 april 1961 (*Förenta nationernas fördragssamling*, volym 500, s. 95) (nedan kallad Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser) föreskrivs följande:

”Diplomatisk företrädare skall vara befriad från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och pålagor, vare sig de avse person eller egendom, med undantag för

- a) sådana indirekta skatter, som vanligen äro inräknade i varornas eller tjänsternas pris;

...”

- 4 I artikel 36.1 i Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser föreskrivs följande:

”Den mottagande staten skall i överensstämmelse med de lagar och andra författningar, som den kan anta, meddela införseltillstånd och medge befrielse från andra tullar, avgifter och liknande pålagor än sådana som uttagas för magasinering, transporter och likartade tjänster, beträffande

- a) föremål avsedda för beskicknings officiella bruk, samt
- b) föremål avsedda för diplomatisk företrädares eller medlems av hans familj, vilken tillhör hans hushåll, personliga bruk, däri inbegripet föremål avsedda för hans installerande.”

### *Wienkonventionen om konsulära förbindelser*

- 5 Artikel 49 i Wienkonventionen om konsulära förbindelser av den 24 april 1963 (*Förenta nationernas fördragssamling*, vol. 596, s. 261) (nedan kallad Wienkonventionen om konsulära förbindelser) har rubriken ”Skattebefrielse”. I artikel 49.1 föreskrivs följande:

”Konsuler och konsulatstjänstemän och de medlemmar av deras familjer som tillhör deras hushåll skall vara befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och andra pålagor, vare sig de avser person eller egendom, med undantag av:

- a) sådana indirekta skatter, som vanligen är inräknade i varornas eller tjänsternas pris;

...”

- 6 Artikel 50 i denna konvention har rubriken ”Befrielse från tullar och tullvisitation”. I artikel 50.1 föreskrivs följande:

”Den mottagande staten skall i överensstämmelse med de lagar och förordningar som den kan anta meddela införseltillstånd och medge befrielse från andra tullar, avgifter och liknande pålagor än sådana som uttas för magasinering, transporter och likartade tjänster, beträffande:

- a) föremål avsedda för tjänstebruk vid konsulatet;
- b) föremål avsedda att användas för personligt bruk av konsul eller sådan medlem av hans familj som tillhör hans hushåll, däri inbegripet föremål avsedda för hans installerande. Förbrukningsartiklar skall ej överskrida de mängder som är nödvändiga för vederbörande personers direkta användning.”

### ***Unionsrätt***

#### *Direktiv 2008/118*

- 7 Skälen 2, 8, 10 och 13 i direktiv 2008/118 har följande lydelse:

”(2) Villkoren för uttag av punktskatt på de varor som omfattas av [rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57)], nedan kallade *punktskattepliktiga varor*, bör, för att säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt, även i fortsättningen vara harmoniserade.

...

- (8) För att den inre marknaden ska fungera korrekt krävs fortfarande att begreppet punktskatt, och villkoren för uttag av punktskatt, är desamma i alla medlemsstater, och därför måste det på gemenskapsnivå klargöras när punktskattepliktiga varor släpps för konsumtion och vem som är skyldig att betala punktskatten.

...

(10) Bestämmelser om uppbörd och återbetalning av skatt påverkar hur den inre marknaden fungerar och bör därför följa icke-diskriminerande kriterier.

...

(13) Bestämmelserna och villkoren för leveranser som är undantagna från betalning av punktskatt bör även fortsättningsvis vara harmoniserade. Vid undantagna leveranser till organisationer i andra medlemsstater bör ett intyg om undantag användas.”

8 Artikel 1.1 i direktiv 2008/118 stadgar följande:

”I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade *punktskattepliktiga varor*.

...

b) Alkohol och alkoholdrycker som omfattas av [rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100)] och [rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 29)].

c) Tobaksvaror som omfattas av [rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291, 1995, s. 40)], [rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på cigaretter (EGT L 316, 1992, s. 8; svensk specialutgåva, område 09, volym 2, s. 87)] och [rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (EGT L 316, 1992, s. 10; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 89)].”

9 I artikel 12 i direktiv 2008/118 anges följande:

”1. Punktskattepliktiga varor ska undantas från betalning av punktskatt, om de är avsedda att användas

a) i samband med diplomatiska eller konsulära förbindelser,

b) av internationella organisationer som är erkända som sådana av de offentliga myndigheterna i värdmedlemsstaten samt av medlemmar i sådana organisationer, inom de gränser och på de villkor som fastställts genom de internationella konventionerna om upprättandet av dessa organisationer eller genom avtal med organisationernas ledning,

c) av de väpnade styrkorna i varje stat som är part i Nordatlantiska fördraget, utom den medlemsstat där punktskatten kan tas ut, för styrkornas eget bruk, för civilpersonal som medföljer dem eller för mässar och marketenterier,

...

2. Undantag från skatteplikt ska gälla med förbehåll för de villkor och begränsningar som fastställts av värdmedlemsstaten. Medlemsstaterna får bevilja undantag genom återbetalning av punktskatten.”

10 I artikel 13 i nämnda direktiv anges följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 21.1 ska punktskattepliktiga varor som flyttas under ett uppskovsförfarande till en mottagare enligt artikel 12.1 åtföljas av ett intyg om undantag.

2. [Europeiska k]ommissionen ska, i enlighet med det förfarande som avses i artikel 43.2, fastställa form och innehåll för intyget om undantag.

...”

#### *Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011*

11 Artikel 51 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1) har följande lydelse:

”1. ... intyget om undantag från mervärdesskatte- och/eller punktskatteplikt som fastställs i bilaga II till denna förordning [ska], med förbehåll för de förklarande anmärkningarna i bilagan till intyget, tjäna som en bekräftelse på att transaktionen är berättigad till ett sådant undantag enligt artikel 151 i [rådets] direktiv 2006/112/EG [av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1)].

...

2. Det intyg som anges i punkt 1 ska stämplas av de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten. Om varorna eller tjänsterna är avsedda för officiellt bruk får emellertid medlemsstaterna, på villkor som de fastställer, ge mottagaren dispens från kravet på att få intyget stämplat. Denna dispens får dras tillbaka i händelse av missbruk.

Medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilken kontaktpunkt som har utsetts för att ange de myndigheter som ansvarar för att stämpla intyget och i vilken omfattning de ger dispens från kravet på att intyget ska stämplas. Kommissionen ska informera övriga medlemsstater om de uppgifter som har mottagits från medlemsstaterna.

3. Om direkt undantag från skatteplikt tillämpas i den medlemsstat där leveransen eller tillhandahållandet äger rum ska leverantören eller tillhandahållaren införskaffa det intyg som avses i punkt 1 från mottagaren av varorna eller tjänsterna och behålla intyget som en del av sina räkenskaper. Om undantaget beviljas i form av en återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 151.2 i direktiv [2006/112], ska intyget bifogas den ansökan om återbetalning som lämnas till den berörda medlemsstaten.”

#### ***Lettisk rätt***

12 I artikel 7 i likums ”Par akcīzes nodokli” (lagen om punktskatter) av den 30 oktober 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr 161) (nedan kallad punktskattelagen) föreskrivs följande:

”Punktskatt ska betalas av

1) importören,

...”

13 I artikel 20.1 i punktskattelagen föreskrivs följande:

”Med förbehåll för bestämmelserna i punkterna 2, ... 5, ... i denna artikel ska punktskattepliktiga varor undantas från punktskatt, om de levereras till

1) diplomatiska eller konsulära beskickningar,

2) diplomatiska och konsulära tjänstemän vid diplomatiska och konsulära beskickningar, administrativ och teknisk personal samt familjemedlemmar till de personer som avses i denna punkt, förutsatt att de inte är lettiska medborgare och inte är stadigvarande bosatta i Lettland. ...

3) internationella organisationer som är erkända som sådana av Republiken Lettland samt till deras representationer, inom de gränser och på de villkor som fastställts genom de internationella konventionerna om upprättandet av dessa organisationer eller genom avtal med organisationernas ledning,

4) medlemmar av personalen vid internationella organisationer eller vid deras representationer som har diplomatstatus i Republiken Lettland, förutsatt att de inte är lettiska medborgare och inte är stadigvarande bosatta i Lettland,

...

6) av de väpnade styrkorna i varje stat som är part i Nordatlantiska fördraget, utom den medlemsstat där punktskatten kan tas ut, för styrkornas eget bruk, för civilpersonal som medföljer dem eller för mässar och marketenterier,

...

9) ...

a) de allierades högkvarter som erkänns i Republiken Lettland ...

b) medlemmar av ett allierat högkvarter eller personer som är i beroendeställning till dem, förutsatt att dessa personer inte är lettiska medborgare och inte är stadigvarande bosatta i Lettland.”

14 I artikel 20.2 i punktskattelagen föreskrivs följande:

”De personer som avses i punkt 1 i denna artikel kan i Republiken Lettland ta emot punktskattepliktiga varor som härrör från

...

2) skatteupplag belägna i Republiken Lettland, på följande villkor:

a) Avsändaren av de punktskattepliktiga varorna använder det dokument som fastställs i bilaga II till [genomförande]förordning nr 282/2011, i vilket intygas att varorna är undantagna från punktskatt.

- b) Avsändaren av de punktskattepliktiga varorna upprättar en styrkande handling i enlighet med bestämmelserna om flyttning av punktskattepliktiga varor.
- c) Priset för förvärv av de punktskattepliktiga varorna betalas med andra betalningsmedel än kontanter.

...”

- 15 I artikel 20.5 i punktskattelagen föreskrivs följande:

”Punktskattepliktiga varor som är avsedda för de personers eget bruk som avses i punkt 1, vilka importeras till Republiken Lettland för övergång till fri omsättning, ... och som härrör från ett annat land än en medlemsstat eller ett territorium som anges i artikel 2.3<sup>1</sup> i denna lag ska undantas från punktskatt på följande villkor:

1) Avsändaren av de punktskattepliktiga varorna använder det dokument som fastställs i bilaga II till [verkställighets]förordning nr 282/2011, i vilket intygas att varorna är undantagna från punktskatt.

2) Priset för förvärv av de punktskattepliktiga varorna betalas med andra betalningsmedel än kontanter.

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 16 MONO, sökande i det nationella målet, deklarerade punktskattepliktiga varor (alkohol och cigaretter) som omfattades av punktskatteuppskov och hade förvärvats från ett brittiskt bolag och dess lettiska filial (nedan kallat det brittiska bolaget) vid den lettiska tullmyndigheten. Varorna var avsedda för övergång till fri omsättning vid olika staters ambassader och konsulära beskickningar samt Natos representation i Lettland.
- 17 Enligt ett avtal om överlåtelse av fordringar mellan MONO och det brittiska bolaget, genom vilket sistnämnda bolag övertog MONO:s fordringar på sina kunder, erhöll detta bolag betalning från kunderna och överförde sedan beloppet till MONO, efter avdrag för sitt eget försäljningspris för varorna till MONO.
- 18 Efter en kontroll fattade VID den 2 november 2018 ett beslut varigenom MONO ålades att betala punktskatt för varornas övergång till fri omsättning jämte böter och dröjsmålsränta. I beslutet angavs att eftersom de berörda diplomatiska beskickningarna inte hade betalat MONO för varorna i fråga med andra betalningsmedel än kontanter, var det villkor för tillämpning av undantag som fastställs i artikel 20.5 led 2 i punktskattelagen inte uppfyllt.
- 19 MONO väckte talan om ogiltigförklaring av beslutet vid Administrativā rajona tiesa (förvaltningsdomstol i första instans, Lettland) och gjorde bland annat gällande att villkoret för tillämpning av undantaget i artikel 20.5 led 2 i punktskattelagen inte var avgörande och att det för övrigt inte uppställdes som villkor för undantag från punktskatt i de internationella avtal som Republiken Lettland var bundet av.

- 20 Genom dom av den 10 juni 2019 ogillade nämnda domstol talan såvitt avsåg skyldigheten att betala punktskatten.
- 21 MONO överklagade domen till den hänskjutande domstolen. Nämnda domstol har påpekat att det inte har bestritts att MONO deklarerat punktskattebelagda varor i tullager enligt förfarandet för punktskatteuppskov och detta i syfte att de skulle övergå till fri omsättning hos diplomatiska tjänstemän. Det är likaså ostridigt att bolaget använde det intyg som föreskrivs i bilaga II till genomförandeförordning nr 282/2011 (nedan kallat intyget om undantag) och att det hade utfärdat styrkande handlingar för leveransen av dessa varor till olika staters diplomatiska tjänstemän samt till Natos representation i Lettland. Nämnda domstol konstaterade också att MONO erhållit betalningen för varorna av det brittiska bolaget enligt ett avtal om överlåtelse av fordringar.
- 22 Enligt VID är befrielsen från punktskatt emellertid inte tillämplig, eftersom det enligt artikel 20.5 led 2 i punktskattelagen krävs att de punktskattebelagda varorna betalas av mottagaren av varorna på annat sätt än genom kontanter.
- 23 Enligt den hänskjutande domstolen följer det vidare av VID:s ståndpunkt att det inte bara är nödvändigt att bevisa att parterna i transaktionen kommit överens om att betalning ska ske med andra betalningsmedel än kontanter, utan även att dessa varor verkligen har betalats med hjälp av sådana medel och att betalningen rent faktiskt har gjorts av de personer som varorna har levererats till. Eftersom betalningen till MONO för de punktskattebelagda varor som levererats till ambassaderna och de konsulära beskickningarna ombesörjts av det brittiska bolaget, i enlighet med ett avtal om överlåtelse av fordringar, och inte av de ambassader och konsulära beskickningar som dessa varor har levererats till, anser VID att det är omöjligt att kontrollera huruvida de aktuella ambassaderna och konsulära beskickningarna verkligen har betalat med andra betalningsmedel än kontanter vid mottagandet av nämnda varor.
- 24 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att det enligt direktiv 2008/118 inte krävs betalning med andra betalningsmedel än kontanter för att befrielse från punktskatt ska medges för varor som levereras till diplomatiska och konsulära beskickningar. Detta villkor uppställs endast i lettisk rätt.
- 25 Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i hur artikel 12.1 och 12.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas. Nämnda domstol har i detta avseende för det första understrukt att det i artikel 12.2 i direktivet visserligen föreskrivs att undantag ska gälla med förbehåll för de villkor och begränsningar som fastställts av värdmedlemsstaten. Den omständigheten att det i artikel 20.5 led 2 i punktskattelagen föreskrivs att andra betalningsmedel än kontanter ska användas för betalning av varor som levereras till ambassader och konsulära beskickningar och den omständigheten att dessa varor inte omfattas av undantag från punktskatt enligt denna bestämmelse är emellertid inte förenligt med artikel 12.1 i nämnda direktiv, eftersom nämnda bestämmelse undantar de berörda varorna från punktskatt när de levereras till ambassader och konsulära beskickningar. I detta avseende ska det beaktas att VID inte har ifrågasatt varken iakttagandet av de övriga villkor som föreskrivs i direktiv 2008/118 och punktskattelagen eller att de aktuella varorna faktiskt levererats till de berörda ambassaderna och konsulära beskickningarna.



26 Mot denna bakgrund beslutade Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska artikel 12.1 i direktiv [2008/118] tolkas så, att punktskattepliktiga varor som är avsedda att användas inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser ska vara undantagna från nämnda skatter på villkor att betalningen för dessa varor planeras genomföras med andra betalningsmedel än kontanter, att betalningen faktiskt har genomförts och att betalningen till leverantören har genomförts av de faktiska mottagarna av varorna?
- 2) Ska artikel 12.2 i direktiv [2008/118] tolkas som så att medlemsstaterna kan fastställa villkor och begränsningar som, inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser, innebär att undantaget från punktskatter villkoras av ett krav på att köparen av varorna faktiskt har betalat för dem med andra betalningsmedel än kontanter?”

### Prövning av tolkningsfrågorna

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 12 i direktiv 2008/118 ska tolkas på så sätt att den tillåter värdmedlemsstaten att, när den fastställer villkoren och begränsningarna för tillämpningen av undantaget från punktskatt på varor som används inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser, uppställa som krav för att tillämpa undantaget att den faktiska mottagaren av varorna har betalat dem direkt till leverantörerna med andra betalningsmedel än kontanter.
- 28 Det framgår av skälen 2, 8 och 10 i direktiv 2008/118 att direktivet syftar till att inrätta ett allmänt harmoniserat system för punktskatter för att säkerställa fri rörlighet för de berörda varorna och för att den inre marknaden ska fungera väl. Även om punktskatt i princip ska betalas för alla varor som avses i detta direktiv, föreskrivs vissa undantag i detta avseende, särskilt i artikel 12, till förmån för bland annat diplomatiska och konsulära beskickningar.
- 29 När det gäller det system för undantag som föreskrivs i artikel 12 i direktiv 2008/118 ska det för det första understrykas att dess huvudsakliga syfte är att säkerställa att mottagarna av varorna som omfattas av någon av de kategorier som anges i punkt 1 i denna bestämmelse faktiskt kan komma i åtnjutande av ett sådant undantag. Punktskattepliktiga varor är således bland annat undantagna från betalning av motsvarande skatt när de är avsedda att användas i samband med diplomatiska eller konsulära förbindelser, såsom framgår av artikel 12.1 a i direktivet.
- 30 Det ska i detta sammanhang preciseras att även om sistnämnda bestämmelse inte uttryckligen hänvisar till undantag från punktskatt för varor som är avsedda för diplomatiska eller konsulära tjänstemäns personliga bruk, råder det emellertid inga tvivel om att nämnda bestämmelse är tillämplig på varor som är avsedda för sådana personer och för sådan användning. Denna tolkning är nämligen förenlig med artikel 36.1 b i Wienkonventionen om konsulära förbindelser och artikel 50.1 b i Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser. Denna tolkning bekräftas vidare såväl av artikel 12.1 b i direktiv 2008/118 – vari det beträffande internationella organisationer talas om ”medlemmar” i sådana organisationer – som i bilaga II till genomförandeförordning nr 282/2011, vilken innehåller en mall för intyget om undantag från skatteplikt, vars ordalydelse uttryckligen avser varor som är avsedda för privat bruk av medlemmar av utländsk diplomatisk beskickning eller utländskt konsulat samt av anställda vid en internationell organisation.

- 31 För det andra konstaterar domstolen att medlemsstaterna förvisso har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid tillämpningen av systemet med befrielse från punktskatt, såsom framgår av artikel 12.2 i direktiv 2008/118, vilket ger dem möjlighet att fastställa villkor och begränsningar för tillämpningen av befrielsen från punktskatt. Detta utrymme begränsas emellertid bland annat av att det i artikel 13 i direktivet har införts ett intyg om undantag som syftar till att reglera tillämpningen av undantaget och säkerställa att syftet i artikel 12 i direktivet uppfylls samtidigt som mottagarna av de aktuella varorna garanteras en effektiv användning av dem.
- 32 För det tredje ska det erinras om att förebyggande av bedrägeri och missbruk i allmänhet utgör ett gemensamt mål för såväl unionsrätten som medlemsstaternas rättsordningar. Vad särskilt gäller direktiv 2008/118 har det redan slagits fast att medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska intressen och att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och eventuellt missbruk är ett mål som eftersträvas med detta direktiv (dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 33 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande och den lettiska regeringens yttrande att kravet i artikel 20.5 led 2 i punktskattelagen, enligt vilket betalningen ska ske på annat sätt än med kontanter, det vill säga genom bankbetalning, har sin grund i viljan att säkerställa att undantaget faktiskt beviljas endast de personer som har rätt till undantag och således att bekämpa bedrägeri och missbruk.
- 34 Även om ett sådant mål, såsom det har erinrats om i punkt 32 ovan, visserligen är legitimt, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att vid utövandet av sina befogenheter enligt unionsrätten iaktta de allmänna rättsprinciperna, däribland proportionalitetsprincipen (dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 62).
- 35 Enligt proportionalitetsprincipen ska medlemsstaterna använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella rätten, inte går utöver vad som är nödvändigt och i minsta möjliga mån motverkar de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga. I domstolens praxis preciseras härvid att när det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd väljas som är minst ingripande och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträevade målen (dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 64 och där angiven rättspraxis).
- 36 När det gäller det krav som det erinras om i punkt 33 ovan framgår det visserligen att ett sådant krav – vars uppfyllande gör det möjligt att identifiera den person som genomfört betalningen och styrka att betalningen verkligen har skett – i princip gör det möjligt att kontrollera att det villkor för undantag från skatteplikt som avser att köparen ska tillhöra den krets av personer som omfattas av undantaget från punktskatt enligt artikel 12 i direktiv 2008/118 är uppfyllt.
- 37 När det gäller kontrollen av att de villkor som ska uppfyllas för att undantag ska medges har iakttagits, påpekar domstolen att det i artikel 13 i direktiv 2008/118 emellertid redan föreskrivs att punktskattebelagda varor som flyttas under ett uppskovsförfarande till en mottagare enligt artikel 12.1 i samma direktiv ska åtföljas av ett intyg om undantag.

- 38 Detta intyg beskrivs i bilaga II till genomförandeförordning nr 282/2011 och ska innehålla information om identitet och kontaktuppgifter till mottagaren av undantaget (den berättigade personen eller organisationen), en detaljerad beskrivning av de berörda varorna eller tjänsterna (art, kvantitet eller antal), värde per enhet och sammanlagt värde samt den valuta som används, en uttrycklig förklaring från mottagaren av undantaget om att dessa varor eller tjänster är avsedda för något av de officiella ändamål som avses i artikel 12 i direktiv 2008/118 eller för dennes privata bruk i egenskap av medlem av en utländsk diplomatisk beskickning eller utländskt konsulat eller anställd vid en internationell organisation. Intyget ska likaså vara daterat och undertecknat av den aktuella organisationen vid begäran om undantag för sådant privat bruk och vara daterat och undertecknat av behöriga myndigheter i värdmedlemsstaten som intygar att transaktionen, helt eller till en viss kvantitet, uppfyller villkoren för undantag från punktskatteplikt.
- 39 I de förklarande anmärkningarna till intyget om undantag, som också återfinns i bilaga II till genomförandeförordning nr 282/2011, preciseras att intyget ska upprättas i två exemplar, av vilka det ena ska behållas av leverantören/tillhandahållaren eller upplagshavaren som stöd för undantag från skatteplikt i enlighet med tillämplig lagstiftning i dennes medlemsstat. Dokumentet ska fyllas i så att det är lättläsligt och på ett sådant sätt att de ifyllda uppgifterna är beständiga. Det är inte tillåtet att tillfoga, radera eller skriva över uppgifter. I förekommande fall ska en översättning av beskrivningen av de berörda varorna eller tjänsterna och den eventuella tillhörande beställningssedeln till ett språk som är erkänt i den berättigade organisationens eller personens medlemsstat lämnas. Det framgår även av punkt 4 i dessa anmärkningar att den diplomatiska eller konsulära beskickningen eller den berörda internationella organisationen, genom sin stämpel på det i punkten ovan nämnda intyget, intygar att den berättigade personen är anställd av organisationen och att varorna eller tjänsterna i fråga är avsedda för dennes privata bruk.
- 40 Intyget om undantag och de förklarande anmärkningarna innehåller således en beskrivning av just de etapper som ska följas och vilka regler som ska iakttas av de olika parter som är inblandade i förfarandet för undantag, det vill säga den skattskyldige, värdmedlemsstaten, myndigheterna inom den diplomatiska eller konsulära beskickningen eller den berörda internationella organisationen och, vid köp för privat bruk, den medlem/anställd i dessa organ som köper de varor som omfattas av undantaget från skatteplikt.
- 41 Det framgår av denna beskrivning av intyget om undantag att nämnda intyg – genom de olika uppgifter som det innehåller, den detaljerade beskrivningen av de berörda varorna och tjänsterna, dess undertecknares ställning och den certifiering som det berörda diplomatiska, konsulära eller internationella organet samt de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten har tillhandahållit – i sig är ägnat att möjliggöra en effektiv kontroll av att de villkor för undantag som uppställs i artikel 12 i direktiv 2008/118 iakttas.
- 42 Beträffande den lettiska och den spanska regeringens ståndpunkt att en betalning med andra medel än kontanter skulle göra det möjligt för skattemyndigheten att med hjälp av bankuppgifter kontrollera att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda och att betalningstransaktionen verkligen har genomförts, påpekar domstolen följande. Vad gäller villkoren för undantag återfinns information om den köpare som omfattas av undantaget samt detaljerade uppgifter om varorna och tjänsterna och om priset i intyget om undantag. Ett annat betalningssätt än kontanter, det vill säga en bankbetalning, tillhandahåller således inte någon uppgift om iakttagandet av villkoren för undantag som inte redan finns i intyget om undantag.

- 43 Vad för det andra gäller frågan huruvida kravet på betalning med andra medel än kontanter kan vara motiverat för att det ska vara möjligt att kontrollera att den handelstransaktion för vilken befrielse från punktskatt har begärts verkligen har ägt rum, påpekar domstolen att det i princip bevisas i tillräcklig utsträckning att en försäljning faktiskt har ägt rum genom den betalda fakturan eller kassakvittot, vilka upprättas vid detta tillfälle. Världmedlemsstaten kan sedan i sin tur kräva att få ta del av dessa bokföringshandlingar tillsammans med intyget om undantag.
- 44 Mot denna bakgrund finner domstolen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, att kravet på betalning med andra medel än kontanter, i syfte att kontrollera huruvida den berörda transaktionen verkligen ägt rum, inte framstår som förenligt med proportionalitetsprincipen såvitt gäller de transaktioner som avses i artikel 12 i direktiv 2008/118.
- 45 Vad slutligen gäller den hänskjutande domstolens hänvisning i sina tolkningsfrågor till de villkor enligt vilka betalningen till leverantören faktiskt ska ha ägt rum och ska ha ombesörjts av de faktiska mottagarna av de varor som omfattas av undantaget, gör domstolen följande bedömning. Det råder visserligen inte något tvivel om att undantaget från punktskatt endast kan omfatta de varor som faktiskt sålts till köpare som har rätt till undantag från sådan punktskatt, vilket styrks i tillräcklig utsträckning av intyget om undantag och en betald faktura eller av ett kassakvitto. Det framgår dock inte av vare sig handlingarna i målet eller av artikel 20.5 i punktskattelagen att lettisk lagstiftning kräver att kunden ska ha gjort betalningen direkt till leverantören.
- 46 Mot denna bakgrund ska de ställda frågorna besvaras på följande sätt. Artikel 12 i direktiv 2008/118 ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att världmedlemsstaten, när den fastställer villkoren och begränsningarna för tillämpningen av undantaget från punktskatt på varor som används inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser, uppställer som krav för att tillämpa undantaget att priset för förvärv av de nämnda varorna har betalats med andra betalningsmedel än kontanter.

### **Rättegångskostnader**

- 47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 12 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att världmedlemsstaten, när den fastställer villkoren och begränsningarna för tillämpningen av undantaget från punktskatt på varor som används inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser, uppställer som krav för att tillämpa undantaget att priset för förvärv av de nämnda varorna har betalats med andra betalningsmedel än kontanter.**

Underskrifter