

NLF 2021/1773

Goederen voor diplomatieke betrekkingen; voorwaarde accijnsvrijstelling ongeoorloofd

A-G HvJ 2 september 2021, C#326/20, ECLI:EU:C:2021:688

SAMENVATTING

De vennootschap SIA MONO heeft bij de Douane van Letland onder toepassing van de vrijstelling van accijnzen accijnsgoederen (alcohol en sigaretten) aangegeven die door haar bij een Britse vennootschap en het Letse filiaal daarvan waren gekocht voor gebruik in het kader van diplomatieke of consulaire betrekkingen.

Na een belastingonderzoek door de Letse belastingdienst is SIA MONO verplicht om accijnzen te betalen voor het in het vrije verkeer brengen van de betrokken goederen omdat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de werkelijke ontvanger van de goederen deze rechtstreeks aan de leverancier heeft betaald met niet-contante middelen.

De verwijzende rechter heeft aan het HvJ gevraagd of artikel 12 Richtlijn 2008/118 zich tegen de nationale regeling verzet. Volgens A-G Rantos is dat het geval. Artikel 12, lid 1, Richtlijn 2008/118 verzet zich tegen een nationale regeling op grond waarvan accijnsvrijstelling wordt geweigerd indien de koper de accijnsgoederen niet daadwerkelijk heeft betaald met niet-contante middelen, zonder dat, met name aan de hand van het certificaat van vrijstelling, kan worden aangetoond dat aan de in artikel 12, lid 1, van deze richtlijn gestelde voorwaarden voor vrijstelling is voldaan.

NOOT

Specifieke Letse wetgeving

Deze zaak betreft specifieke Letse wetgeving die voorschrijft dat slechts van de vrijstelling van accijns voor diplomatieke en consulaire betrekkingen gebruik kan worden gemaakt als de afnemer rechtstreeks én met niet-contante middelen aan de leverancier van de accijnsgoederen betaalt. In Nederland kennen we dergelijke voorwaarden voor toepassing van deze vrijstelling niet. De Nederlandse regelgeving schrijft ook geen hele bijzondere voorwaarden voor; in artikel 69 Wet Accijns vinden we uitsluitend voorwaarden omtrent welke diplomatieke en consulaire organisaties in aanmerking komen voor de vrijstelling. Artikel 3b Uitv.besl. Accijns voegt daar slechts nog aan toe dat de accijnsgoederen na uitslag onder vrijstelling moeten worden vergezeld van een certificaat van vrijstelling (overigens betreft dat nu precies wel een geharmoniseerde¹ voorwaarde). Het belang van deze zaak voor Nederland lijkt me dan ook slechts van associatief belang – dat wil zeggen, in hoeverre het Nederland is toegestaan

¹ Artikel 13, lid 2, Richtlijn 2008/118 en artikel 51 Uitvoeringsverordening 282/2011.

om 'aanvullende' voorwaarden aan vrijstellingen van accijns te stellen dan op Unieniveau wordt voorgeschreven. Zie daarvoor mijn beknopte analyse hieronder.

Accijnsvrijstelling voor diplomatieke en consulaire betrekkingen

Alvorens in te gaan op dat associatief belang, moet me eerst van het hart dat de vrijstelling van accijns, voor zover deze ziet op persoonlijk gebruik door diplomatieke en consulaire ambtenaren en hun gezinsleden, gisteren mag worden afgeschaft. Het feit dat een vrijstelling blijft bestaan voor goederen die nodig zijn om de diplomatieke en beroepsconsulaire vertegenwoordigingen hun taak in Nederland te doen verrichten, daar heb ik weinig bezwaar tegen. Ik denk dan met name aan een vrijstelling voor minerale oliën en andere brandstoffen, gelet op het feit dat het vervoer van deze ambtenaren zeker wel een officiële aangelegenheid² inhoudt of kan inhouden. Zou voor dergelijke goederen geen vrijstelling gelden, dan zien we een door belastinggeld gefinancierde ambtenaar immers belasting betalen: broekzak, vestzak. Ook de invoervrijstelling voor persoonlijke bezittingen mag wat mij betreft blijven – een verhuisboedelvrijstelling³ is er namelijk net zo goed voor normale stervelingen zoals u en ik. Maar een vrijstelling voor alcoholische versnaperingen en sigaretten⁴ kan ik lastig rijmen met de officiële functie van diplomaten en consuls en hun personeel. Ook al zou men beargumenteren dat er onder het genot van whisky en sigaren nu eenmaal betere zaken worden gedaan – ik zie een zakenman of -vrouw toch ook geen vrijstelling van accijns mogen claimen?

Formele versus materiële gebreken

Terug naar de onderhavige zaak. A-G Rantos concludeert dat de Letse wetgeving deze aanvullende voorwaarden niet mag stellen, gelet op het feit dat deze niet (hoofdzakelijk) tot doel hebben om belastingfraude te voorkomen – strijd met het evenredigheidsbeginsel dus. Ik had daar een verwijzing naar het arrest Milan Vinš verwacht, waar het HvJ over de toepassing van een btw-vrijstelling ook al oordeelde dat 'een nationale maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te verzekeren indien het recht op btw-vrijstelling in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële voorwaarden en met name zonder dat hoeft te worden nagegaan of daaraan is voldaan'.⁵ De A-G verwijst in plaats daarvan naar het arrest Collée,⁶ waarschijnlijk omdat in het arrest Polihim-SS⁷ de koppeling van de btw-jurisprudentie aan de accijnsvrijstelling (voor zover het formele gebreken betreft) via het arrest Collée wordt gemaakt. Het lijkt me hoe dan ook, in lijn met de conclusie van de A-G, voor de hand liggend

2 Zie voor een nadere uitleg van officiële aangelegenheden ook het Handboek Douane, hoofdstuk 24.10.00, par. 2.3. (versie geraadpleegd op 6 september 2021).

3 Artikel 3 e.v. Verordening 1186/2009.

4 Deze vrijstelling is onderworpen aan quota op basis van het Besluit diplomatieke vrijstellingen van omzetbelasting, accijns, belasting op personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting, overdrachtsbelasting, regulerende energiebelasting en belasting op leidingwater, meer specifiek bijlage B.

5 HvJ 28 maart 2019, C-275/18 (Milan Vinš), ECLI:EU:C:2019:265, NLF 2019/0833, met noot van Schippers, r.o. 29.

6 HvJ 27 september 2007, C-146/05 (Collée), ECLI:EU:C:2007:549.

7 HvJ 2 juni 2016, C-355/14 (Polihim-SS), ECLI:EU:C:2016:403.

dat het HvJ oordeelt dat een niet-rechtstreekse contante betaling voor accijnsgoederen niet aan de accijnsvrijstelling in de weg mag staan.

Zoals ik hierboven al aangaf, is de voor de Nederlandse praktijk relevantere vraag in hoeverre dit arrest kan worden toegepast op (andere) formele voorwaarden die aan het toepassen van (accijns)vrijstellingen worden gesteld. Gedacht kan worden aan het (vooraf) hebben van een kopie van de vrijstellingsvergunning van de afnemer in de zin van artikel 65 Wet Accijns, of daarmee samenhangend, het in de administratie opnemen van een getekende ontvangstverklaring van de afnemer in de zin van artikel 18, lid 5, Uitv.besl. Accijns. Je zou kunnen zeggen dat beide voorwaarden eveneens zien op formaliteiten, terwijl het uiteindelijk om de materialiteit gaat, namelijk dat accijnsgoederen niet voor belaste doeleinden (alcoholische dranken) maar voor vrijgestelde doeleinden (medicinaal, industrieel, chocolade) zijn aangewend. Het verschil met de onderhavige situatie is echter dat de vrijstelling zoals is bedoeld in artikel 65 Wet Accijns en de bijbehorende voorwaarden niet als zodanig voortvloeien uit Richtlijn 2008/118, zoals de diplomatieke en consulaire vrijstelling en de taxfreeshopvrijstelling (weliswaar als kan-bepaling) dat wel doen. Ondanks het feit dat een directe analogie ontbreekt, lijkt het me toch ook in dergelijke gevallen logisch dat de materialiteit van de vrijgestelde levering vóórgaat op eventuele formele gebreken. Met andere woorden; niet gedronken, dan vrijgesteld.

Uitsluitel daarover zal het HvJ, zo verwacht ik, in deze zaak niet geven – vanwege de eenvoudige reden dat de vraag niet is gesteld. Wellicht krijgen we ooit nog een positief antwoord en ontstaat een acute noodzaak tot 'quick fixes' voor accijns, om de jurisprudentie weer ongedaan te maken, zoals we ook bij het btw-nummer van de afnemer in het geval van btw-vrijgestelde intracommunautaire leveringen hebben zien gebeuren.

mr. I. van den Eijnde
EY

BRON ECLI:EU:C:2021:688

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. RANTOS

van 2 september 2021 (1)

Zaak C#326/20

SIA „MONO”

tegen

Valsts ieņēmumu dienests

[verzoek van de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 12 – Accijnzen – Vrijstelling van geharmoniseerde accijns – Accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke

of consulaire betrekkingen – Voorwaarden – Daadwerkelijke betaling van accijnsgoederen door de werkelijke ontvangers van deze goederen – Betaling met niet-contante middelen”

I. Inleiding

1. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) het Hof twee vragen gesteld betreffende de uitlegging van artikel 12 van richtlijn 2008/118/EG(2) in het kader van een geding tussen de vennootschap MONO SIA (hierna: „verzoekster”) en Valsts ieņēmumu dienests (nationale belastingdienst, Letland; hierna: „VID”). Deze vragen hebben betrekking op de vrijstelling van accijnzen voor goederen die door leden van diplomatieke en consulaire diensten en personeel van in Letland gevestigde internationale organisaties zijn gekocht.
2. Deze vragen strekken er in wezen toe vast te stellen of artikel 12 van richtlijn 2008/118 zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke of consulaire betrekkingen, slechts van accijnzen zijn vrijgesteld op de – niet in het Unierecht vastgestelde – voorwaarde dat voor deze goederen is betaald met niet-contante middelen en de betaling aan de leverancier is verricht door de werkelijke ontvangers van deze goederen.
3. Hoewel deze zaak geen precedent kent, wordt hierin een problematiek aan de orde gesteld waarmee het Hof recent te maken heeft gehad, te weten die van de beperkingen aangaande het gebruik van contanten als betaalmiddel. Het Hof wordt dan ook verzocht uitspraak te doen over de verenigbaarheid van de in de Letse wetgeving opgenomen accijnsvrijstellingsregeling, en meer in het bijzonder, over de discretionaire bevoegdheid waarover de lidstaten bij de uitvoering van deze regeling beschikken, met name in het licht van het evenredigheidsbeginsel.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Internationaal recht

1. Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer

4. Artikel 34 van het Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer, gesloten in Wenen op 18 april 1961(3) (hierna: „VWDV”), luidt:

„Een diplomatieke ambtenaar is vrijgesteld van alle belastingen en rechten, zowel persoonlijke als zakelijke, hetzij landelijke, gewestelijke of gemeentelijke belastingen, met uitzondering van:

- a) indirecte belastingen die normaal in de prijs van goederen of diensten begrepen zijn; [...]

5. Artikel 36, lid 1, VWDV bepaalt:

„De ontvangende staat laat de binnenkomst toe van:

- a) goederen voor het officiële gebruik van de zending,
- b) goederen voor het persoonlijke gebruik van een diplomatieke ambtenaar of van zijn inwonende gezinsleden, met inbegrip van artikelen bestemd voor zijn inrichting,

en verleent vrijstelling van alle douanerechten, belastingen en daarmee verband houdende heffingen, met uitzondering van heffingen voor opslag, vervoer en dergelijke diensten ten aanzien van die goederen, een en ander in overeenstemming met eventueel door deze staat aan te nemen wetten en regelingen.”

2. Verdrag van Wenen inzake consulaire betrekkingen

6. Artikel 49 van het Verdrag van Wenen inzake consulaire betrekkingen, gesloten in Wenen op 24 april 1963(4) (hierna: „VWCB”), met als opschrift „Vrijstelling van belasting”, bepaalt in lid 1:

„Consulaire ambtenaren en consulaire beambten alsmede hun inwonende gezinsleden zijn vrijgesteld van alle belastingen en rechten, zowel persoonlijke als zakelijke, hetzij landelijke, dan wel gewestelijke of gemeentelijke belastingen met uitzondering van:

a) indirecte belastingen die normaal in de prijs van de goederen of diensten begrepen zijn;

[...]”

7. Artikel 50 VWCB, met als opschrift „Vrijstelling van douanerechten en douaneonderzoek”, bepaalt in lid 1:

„De ontvangende staat laat de binnenkomst toe van:

a) goederen voor het officiële gebruik van de consulaire post;

b) goederen voor het persoonlijke gebruik van een consulaire ambtenaar of inwonende gezinsleden, daaronder begrepen goederen voor zijn inrichting. De goederen bedoeld voor verbruik mogen de hoeveelheden die noodzakelijk zijn voor het direct gebruik door de betrokken personen niet te boven gaan [...]”

B. Unierecht

1. Richtlijn 2008/118

8. Overweging 13 van richtlijn 2008/118 luidt als volgt:

„De regels en voorwaarden voor de leveringen die van de betaling van accijns zijn vrijgesteld, moeten geharmoniseerd blijven. Voor de vrijgestelde leveringen aan organisaties in andere lidstaten dient gebruik te worden gemaakt van een certificaat van vrijstelling.”

9. Artikel 1, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

[...]

b) alcohol en alcoholhoudende dranken vallende onder de richtlijnen 92/83/EEG(5) en 92/84/EEG(6);

c) tabaksfabricaten vallende onder de richtlijnen 95/59/EG(7), 92/79/EEG(8) en 92/80/EEG(9).”

10. Artikel 12 van richtlijn 2008/118 bepaalt:

„1. Accijnsgoederen zijn vrijgesteld van de betaling van accijns wanneer zij bestemd zijn om te worden gebruikt:

- a) in het kader van diplomatieke of consulaire betrekkingen;
- b) door internationale instellingen die als dusdanig door de overheid van de gastlidstaat zijn erkend, alsmede door de leden van deze instellingen, zulks binnen de beperkingen en onder de voorwaarden die zijn vastgesteld bij de internationale verdragen tot oprichting van deze instellingen of bij de vestigingsovereenkomsten;
- c) door de strijdkrachten van alle staten die partij zijn bij het Noord-Atlantisch Verdrag, met uitzondering van de lidstaat waarin de accijns verschuldigd is, ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidend burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines;

[...]

2. De vrijstellingen zijn afhankelijk van de voorwaarden en beperkingen die door de gastlidstaat worden vastgesteld. De lidstaten kunnen vrijstelling verlenen door middel van teruggaaf van de accijns.”

11. Artikel 13 van deze richtlijn luidt:

„1. Onverminderd artikel 21, lid 1, gaan accijnsgoederen die onder een accijnsschorsingsregeling naar een in artikel 12, lid 1, bedoelde geadresseerde worden overgebracht, vergezeld van een certificaat van vrijstelling.

2. De Commissie stelt volgens de in artikel 43, lid 2, bedoelde procedure de vorm en de inhoud van het certificaat van vrijstelling vast.

[...]”

12. Artikel 14, lid 3, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten nemen de nodige maatregelen om te garanderen dat de in de leden 1 en 2 genoemde vrijstellingen zodanig worden toegepast dat elke vorm van fraude, ontwijking of misbruik wordt voorkomen.”

2. Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

13. Artikel 51 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011(10) bepaalt:

„1. [...] [H]et in bijlage II bij deze verordening opgenomen certificaat van vrijstelling van [belasting over de toegevoegde waarde (btw)] en/of van accijnzen, onverminderd de toelichtingen in de bijlage bij dat certificaat, [geldt] als bevestiging dat de handeling mogelijk in aanmerking komt voor die vrijstelling krachtens artikel 151 van richtlijn 2006/112/EG(11).

[...]

2. Het in lid 1 bedoelde certificaat wordt afgestempeld door de bevoegde autoriteiten van de gastlidstaat. Wanneer de goederen of diensten evenwel bestemd zijn voor officieel gebruik, kunnen de lidstaten de afnemer onder door hen vast te stellen voorwaarden ontheffen van de verplichting het certificaat te laten afstempelen. Die ontheffing kan in geval van misbruik worden ingetrokken.

De lidstaten delen de Commissie mee welk contactpunt is aangewezen ter aanduiding van de diensten die het certificaat kunnen afstempelen, alsook in welke mate zij ontheffing verlenen van de verplichting

tot afstempeling van het certificaat. De Commissie brengt de van de lidstaten ontvangen gegevens ter kennis van de andere lidstaten.

3. Wanneer de vrijstelling direct wordt verleend in de lidstaat waar de levering of de dienst wordt verricht, verlangt de leverancier of dienstverrichter dat zijn afnemer hem het in lid 1 van dit artikel bedoelde certificaat bezorgt en houdt hij dit bij in zijn administratie. Wanneer de vrijstelling wordt verleend in de vorm van teruggaaf van de btw overeenkomstig artikel 151, lid 2, van richtlijn [2006/112], wordt het certificaat gehecht aan het verzoek om teruggaaf dat bij de betrokken lidstaat wordt ingediend.”

14. Bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011 geeft de vorm en inhoud aan van het in artikel 51 van deze uitvoeringsverordening vermelde certificaat van vrijstelling van btw en/of van accijnzen.

C. Lets recht

15. Artikel 7 van de likums „Par akcīzes nodokli” (accijnswet) van 30 oktober 2003(12) luidt:

„De accijns wordt voldaan door

1. de importeur [...]”

16. Artikel 20, lid 1, van deze wet bepaalt:

„Onverminderd de leden 2, [...] en 5 [...] van dit artikel, zijn accijnsgoederen vrijgesteld van de betaling van accijns wanneer zij worden geleverd:

1) aan diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen;

2) aan diplomatieke en consulaire medewerkers van diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen, administratief en technisch personeel en gezinsleden van de in dit punt genoemde personen, mits zij geen Lets onderdaan of permanent ingezetene zijn. [...];

3) aan internationale instellingen of aan diens vertegenwoordigingen, die als dusdanig zijn erkend door de Republiek Letland, binnen de beperkingen en onder de voorwaarden die zijn vastgesteld bij de internationale verdragen tot oprichting van deze instellingen of bij de vestigingsovereenkomsten;

4) aan het personeel van internationale instellingen of van de vertegenwoordigingen daarvan die een diplomatieke status hebben op het grondgebied van de Republiek Letland, mits ze geen Lets onderdaan of permanent ingezetene zijn;

[...]

6) aan de strijdkrachten van een staat die partij is bij het Noord-Atlantisch Verdrag (met uitzondering van de lidstaat waarin de accijns verschuldigd is), ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidend burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines;

[...]

9) [...]

a) aan geallieerde hoofdkwartieren die in de Republiek Letland zijn erkend [...],

b) aan leden van een geallieerd hoofdkwartier of aan personen ten laste daarvan, mits ze geen Lets onderdaan of permanente ingezetene zijn.”

17. Artikel 20, lid 2, punt 2, van deze wet luidt:

„De in lid 1 van dit artikel genoemde personen kunnen onder de hiernavolgende voorwaarden accijnsgoederen ontvangen die afkomstig zijn van:

[...]

2) belastingentrepots gelegen in de Republiek Letland:

- a) de afzender van de accijnsgoederen maakt gebruik van het document als bedoeld in bijlage II bij [uitvoerings]verordening nr. 282/2011 waarin wordt verklaard dat die goederen zijn vrijgesteld van accijns,
- b) de afzender van de accijnsgoederen stelt in overeenstemming met de regelgeving inzake het verkeer van bedoelde goederen een bewijsstuk op,
- c) de betaling voor de verkrijging van de accijnsgoederen wordt verricht met niet-contante middelen.”

18. Artikel 20, lid 5, van dezelfde wet bepaalt:

„Accijnsgoederen die bestemd zijn om te voorzien in de behoeften van de in lid 1 van dit artikel genoemde personen en die worden ingevoerd op het grondgebied van de Republiek Letland uit landen die geen lidstaat zijn of uit het grondgebied bedoeld in artikel 2, lid 31, van deze wet teneinde deze in het vrije verkeer te brengen [...], zijn onder de volgende voorwaarden vrijgesteld van de betaling van accijns:

- 1) de afzender van de accijnsgoederen maakt gebruik van het document als bedoeld in bijlage II bij [uitvoerings]verordening nr. 282/2011 waarin wordt verklaard dat die goederen zijn vrijgesteld van accijns;
- 2) de betaling voor de verkrijging van de accijnsgoederen wordt verricht met niet-contante middelen.”

III. Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof

19. Verzoekster heeft, met gebruikmaking van de accijnsschorsingsregeling, bij de douane van Letland accijnsgoederen (alcohol en sigaretten) aangegeven die door haar bij een Britse vennootschap en het Letse filiaal daarvan waren gekocht (hierna: „betrokken goederen”) teneinde deze in het vrije verkeer te brengen [voor verkoop aan] ambassades en consulaire diensten van verschillende staten alsook aan de vertegenwoordiging van de NAVO in Letland.

20. Nadat zij de betrokken goederen bij de Britse vennootschap en het Letse filiaal daarvan had gekocht, zonder daarvoor rechtstreeks te hebben betaald, verkocht verzoekster deze aan in Letland gevestigde diplomatieke en consulaire missies⁽¹³⁾, zonder daarvoor echter een betaling te ontvangen. Na ontvangst van deze goederen betaalden deze missies deze namelijk rechtstreeks aan de Britse vennootschap, waaraan verzoeksters vordering was gecedeerd. In de overeenkomst van cessie werd tevens bepaald welke vergoeding deze vennootschap aan verzoekster moest betalen voor haar rol als tussenpersoon bij de verkoop van de betrokken goederen.

21. Na een belastingonderzoek heeft de VID een besluit vastgesteld waarbij verzoekster werd verplicht om accijnzen te betalen voor het in het vrije verkeer brengen van de betrokken goederen, te vermeerderen met een boete en verpagingsrente. In dit besluit werd aangegeven dat, aangezien de betreffende diplomatieke vertegenwoordigingen deze goederen niet met niet-contante middelen hadden

betaald, niet was voldaan aan de in artikel 20, lid 5, punt 2, van de accijnswet gestelde voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling.

22. Verzoekster heeft hiertegen beroep ingesteld bij de Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter in eerste aanleg, Letland) en verzocht het besluit van de VID nietig te verklaren. Zij heeft met name aangevoerd dat de voorwaarde van artikel 20, lid 5, punt 2, van de accijnswet voor toepassing van de vrijstelling niet doorslaggevend is, en evenmin als voorwaarde voor het verkrijgen van vrijstelling is opgenomen in de internationale instrumenten die de Republiek Letland binden.

23. In de uitspraak van 10 juni 2019 heeft de Administratīvā rajona tiesa dit beroep wat betreft de verplichting tot betaling van de accijnzen verworpen.

24. Verzoekster heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij de Administratīvā apgabaltiesa. Volgens deze rechter staat vast dat verzoekster de betrokken goederen in het kader van de regeling douane-entrepot heeft aangegeven onder de accijnsschorsingsregeling, teneinde deze in het vrije verkeer te brengen [voor verkoop aan] diplomatieke ambtenaren, dat zij gebruik heeft gemaakt van het certificaat van bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat zij bewijsstukken heeft verstrekt inzake de levering van de goederen aan diplomatieke ambtenaren van verschillende lidstaten en de vertegenwoordiging van de NAVO in Letland en dat de aan verzoekster verschuldigde betaling voor de betrokken goederen door de Britse vennootschap is gedaan krachtens een overeenkomst tot cessie van de schuldvordering.

25. De Administratīvā apgabaltiesa merkt evenwel op dat volgens de VID de accijnsvrijstelling niet van toepassing is, aangezien op grond van artikel 20, lid 5, punt 2, van de accijnswet de betrokken goederen met niet-contante middelen moeten worden betaald.

26. Voorts valt uit het door de VID ingenomen standpunt op te maken dat niet alleen moet worden aangetoond dat de partijen bij de transactie voornemens zijn met niet-contante middelen te betalen, maar ook dat deze betaling daadwerkelijk is verricht door de personen aan wie de goederen zijn geleverd. Aangezien de betaling aan verzoekster voor de betrokken aan de ambassades en consulaire diensten geleverde goederen krachtens de overeenkomst tot cessie van de schuldvordering is verricht door de Britse vennootschap, en niet door de ambassades en consulaire diensten waaraan deze goederen zijn geleverd, kan volgens de VID onmogelijk worden nagegaan of de betrokken ambassades en consulaire diensten bij de ontvangst van deze goederen de betaling daadwerkelijk met niet-contante middelen hebben verricht.

27. In die omstandigheden heeft de Administratīvā apgabaltiesa besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Dient artikel 12, lid 1, van richtlijn [2008/118] aldus te worden uitgelegd dat accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen, vrijgesteld zijn van de betaling van accijns op voorwaarde dat is voorzien in de betaling van deze goederen met niet-contante middelen, dat de betaling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en dat de werkelijke ontvangers van de bedoelde goederen de betaling aan de leverancier hebben verricht?

2) Dient artikel 12, lid 2, van richtlijn [2008/118] aldus te worden uitgelegd dat de lidstaten voorwaarden en beperkingen kunnen vaststellen op grond waarvan in het kader van diplomatieke en

consulaire betrekkingen accijnsgoederen enkel kunnen worden vrijgesteld van accijns indien de koper van die goederen deze daadwerkelijk heeft betaald met niet-contante middelen?"

28. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door verzoekster, de Letse en de Spaanse regering, alsmede door de Commissie.

29. Partijen in het hoofdgeding en interveniërende partijen stellen voor de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

– Volgens verzoekster kan artikel 12, lid 1, van richtlijn 2008/118 niet aldus worden uitgelegd dat accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen, vrijgesteld zijn van de betaling van accijns op voorwaarde dat is voorzien in de betaling van deze goederen met niet-contante middelen, dat de betaling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en dat de werkelijke ontvangers van de bedoelde goederen de betaling aan de leverancier hebben verricht. Artikel 12, lid 2, van deze richtlijn kan niet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat bijkomende onnodige en bureaucratische restricties met betrekking tot de van accijns vrijgestelde goederen kan opleggen die resulteren in een beperking van de betaalmiddelen voor deze goederen.

– De Letse regering stelt harerzijds het Hof voor om te antwoorden dat artikel 12, lid 1, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen, vrijgesteld zijn van de betaling van accijns op voorwaarde dat is voorzien in de betaling van deze goederen met niet-contante middelen, dat de betaling daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, en dat de betaling aan de leverancier is verricht door de werkelijke ontvangers van de bedoelde goederen. Artikel 12, lid 2, van deze richtlijn dient volgens deze regering aldus te worden uitgelegd dat de lidstaten voorwaarden en beperkingen kunnen vaststellen op grond waarvan, in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen, accijnsgoederen enkel kunnen worden vrijgesteld van accijns indien de koper van die goederen deze daadwerkelijk heeft betaald met niet-contante middelen.

– Volgens de Spaanse regering kunnen de lidstaten in ruime mate voorwaarden en beperkingen stellen aan de toepassing van de in artikel 12, lid 1, van richtlijn 2008/118 vastgestelde vrijstellingen, met inachtneming van met name de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid. De verplichting voor de belastingplichtige om, teneinde gebruik te kunnen maken van de vrijstelling, aan te tonen dat voor de goederen of diensten daadwerkelijk met niet-contante middelen is betaald, lijkt redelijk, daar zij kan waarborgen dat van de vrijstelling geen misbruik wordt gemaakt. Op deze manier kan immers worden bevestigd dat de goederen daadwerkelijk aan een diplomatieke of consulaire ontvanger zijn geleverd. Met deze voorwaarde kan iedere vorm van misbruik of fraude worden voorkomen. De Spaanse regering stelt dan ook voor om de prejudiciële vragen aldus te beantwoorden dat artikel 12 van deze richtlijn de lidstaten toestaat om bij de vaststelling van de voorwaarden en beperkingen aan de toepassing van de vrijstelling van accijnzen voor goederen die in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen worden gebruikt, deze vrijstelling afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat de koper van die goederen deze daadwerkelijk heeft betaald met niet-contante middelen.

– Volgens de Commissie kan het antwoord op de eerste prejudiciële vraag worden afgeleid uit de lezing van artikel 12, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118 zelf, waarin niet naar de in deze vraag vermelde voorwaarden wordt verwezen. Deze bepaling stelt namelijk als enige voorwaarde dat de

goederen daadwerkelijk bestemd zijn voor het aangegeven gebruik, dat wil zeggen om in het kader van diplomatieke of consulaire betrekkingen te worden gebruikt. Aangezien volgens de Commissie het bewijs daarvoor ook met andere middelen kan worden geleverd dan met het bewijs van betaling met niet-contante middelen door de kopers aan hun rechtstreekse leverancier, stelt zij voor om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 12, lid 1, onder a), van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat voor het verlenen van de daarin vastgestelde vrijstelling niet is vereist dat de betaling van deze goederen geschiedt met niet-contante middelen, noch dat de betaling aan de leverancier daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en is verricht door de werkelijke ontvangers van deze goederen.

– Volgens de Commissie zou op de tweede prejudiciële vraag geantwoord moeten worden dat artikel 12, lid 2, van richtlijn 2008/118 zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan accijnsvrijstelling, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, wordt geweigerd indien de koper de accijnsgoederen niet daadwerkelijk heeft betaald met niet-contante middelen, zonder dat op grond van andere bewijzen kan worden aangetoond dat aan de in artikel 12, lid 1, van deze richtlijn gestelde voorwaarden voor vrijstelling is voldaan.

30. Dezelfde partijen hebben ook binnen de daartoe gestelde termijn schriftelijk geantwoord op een vraag die door het Hof overeenkomstig artikel 61, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof is gesteld.(14)

IV. Analyse

A. Inleidende opmerkingen

31. Met zijn vragen die gezamenlijk moeten worden onderzocht wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 12 van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat bij de vaststelling van de voorwaarden en beperkingen aan de toepassing van de accijnsvrijstelling voor goederen die in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen worden gebruikt, deze vrijstelling afhankelijk te stellen van bijkomende, niet in het Unierecht opgenomen voorwaarden, zoals die waarin wordt bepaald dat de werkelijke ontvanger van die goederen deze rechtstreeks aan de leverancier heeft betaald met niet-contante middelen.

32. Dienaangaande merk ik om te beginnen op dat het Hof nog niet in de gelegenheid is geweest om zich uit te spreken over de uitlegging van artikel 12 van richtlijn 2008/118.

33. Ook moet erop worden gewezen dat er volgens de door de verwijzende rechter verstrekte informatie geen twijfel over bestaat dat de betrokken goederen in het hoofdgeding zijn geleverd aan diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen en dat door de VID, afgezien van schending van de betrokken bepaling van Lets recht, geen onregelmatigheid is vastgesteld. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt namelijk dat verzoekster volledig heeft voldaan aan de in het Unierecht opgenomen voorschriften, zowel formeel als inhoudelijk. De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af of het in een dergelijk geval mogelijk is dat het nationale recht bijkomende voorwaarden en beperkingen oplegt, die bovenop die van het Unierecht komen en waarvan schending meebrengt dat de accijnsvrijstelling niet wordt toegepast.

34. Alvorens de in deze zaak gerezen vragen grondig te onderzoeken, lijkt het mij van belang aandacht te besteden aan de werkingssfeer van richtlijn 2008/118 en meer in het bijzonder aan de bepalingen betreffende de accijnsvrijstelling ten gunste van diplomatieke en consulaire missies.

35. Ik zal vervolgens de accijnsvrijstellingsregeling, zoals opgenomen in het Lets recht, toetsen aan het evenredigheidsbeginsel en ten slotte nagaan of zij in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof inzake de vrijstelling van btw, op welk gebied de Uniewetgever dezelfde vrijstellingsregeling heeft vastgesteld als die welke geldt voor accijnzen.

B. Werkingssfeer van de accijnsvrijstellingsregeling

1. Werkingssfeer van richtlijn 2008/118

36. Voor de uitlegging van een bepaling van Unierecht moet niet alleen met de bewoordingen van die bepaling rekening worden gehouden, maar ook met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.(15)

37. Het doel van richtlijn 2008/118 is immers een algemene regeling inzake accijnzen vast te stellen voor accijnsgoederen in de Unie teneinde het vrije verkeer daarvan te garanderen en daarmee de goede werking van de interne markt van de Unie.(16) Een van de uitzonderingen op dit beginsel is de in artikel 12 van deze richtlijn vastgestelde vrijstelling ten gunste van diplomatieke en consulaire missies.

38. De volgende voorlopige conclusies kunnen worden getrokken uit de sleutelbepalingen van richtlijn 2008/118 met betrekking tot de vrijstellingsregeling, die in de punten 10 tot en met 12 van deze conclusie zijn beschreven.

39. In de eerste plaats is het voornaamste doel van de in artikel 12 van richtlijn 2008/118 vastgestelde vrijstellingsregeling ervoor te zorgen dat degenen die onder een van de in deze bepaling vastgestelde categorieën vallen, daarvoor in aanmerking kunnen komen. Accijnsgoederen zijn dan ook vrijgesteld van de betaling van de desbetreffende accijnzen, wanneer zij bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke of consulaire betrekkingen. Deze uitlegging strookt ook met artikel 36 VWDV en artikel 50 VWCB.

40. In de tweede plaats wordt de vrijstellingsregeling, ook al is erkend dat de lidstaten over een discretionaire bevoegdheid beschikken bij de uitvoering daarvan, beperkt door het gebruik van het certificaat van vrijstelling, dat tot doel heeft een kader te scheppen voor de toepassing van de vrijstellingsregeling en, meer bepaald, te verzekeren dat het in artikel 12 van richtlijn 2008/118 beoogde doel wordt bereikt en tegelijkertijd te waarborgen dat de betrokken goederen daadwerkelijk worden gebruikt door de ontvangers.

41. In de derde plaats kunnen de lidstaten in het kader van de aan hen verleende bevoegdheden de nodige maatregelen nemen om te garanderen dat de ten gunste van diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen vastgestelde vrijstellingen zodanig worden toegepast dat elke vorm van fraude, ontwijking of misbruik wordt voorkomen.(17) In dit verband zij erop gewezen dat het voorkomen van dit soort voorvallen een gemeenschappelijke doelstelling is van zowel het Unierecht als het Letse recht.

42. Wat in de vierde plaats de uitvoering van de accijnsvrijstellingsregeling betreft, laat richtlijn 2008/118 het verlenen van de vrijstelling aan de lidstaten, waarbij zij twee verschillende procedures

kunnen volgen, namelijk enerzijds een teruggaaf van de accijnzen achteraf en anderzijds een vrijstelling vooraf, in de vorm van een schorsing van de accijnzen met het oog op de levering van de goederen aan diplomatieke en consulaire missies(18), voor welk laatste model Letland heeft gekozen.

43. Ten slotte voorziet het Unierecht, afgezien van de voorwaarden die uitdrukkelijk zijn genoemd in richtlijn 2008/118 en uitvoeringsverordening nr. 282/2011, niet in andere geharmoniseerde voorwaarden voor vrijstelling van accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in diplomatieke en consulaire betrekkingen. In het bijzonder hangt het verlenen van de vrijstelling niet af van de wijze van betaling van de goederen en ook niet van een rechtstreekse betaling door de koper aan de leverancier.

2. Toepassing van de accijnsvrijstellingsregeling

44. Om te kunnen begrijpen hoe de accijnsvrijstellingsregeling functioneert en wat de voorwaarden zijn voor de uitvoering ervan, moet eerst aandacht worden besteed aan de inhoud van het certificaat van vrijstelling. Daarna zal ik in mijn onderzoek ingaan op de rol van het nationale recht en de wisselwerking daarvan met het Unierecht bij de uitvoering van de accijnsvrijstellingsregeling.

a) Certificaat van vrijstelling

45. Meteen wil ik erop wijzen dat het certificaat van vrijstelling een document is waarvan de vorm en inhoud worden vastgesteld door de Commissie en dat de lidstaten moeten naleven om ervoor te zorgen dat de accijnsvrijstellingsregeling goed functioneert.(19) Vastgesteld moet dan ook worden dat de Uniewetgever door het gebruik van dit certificaat deze regeling heeft willen harmoniseren.

46. Wat de inhoud van het certificaat betreft, deze kan als volgt worden samengevat: het certificaat van vrijstelling bevat de identiteit en de gegevens van degene die de vrijstelling geniet – instelling (diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging) of ambtenaar daarvan(20) –, een gedetailleerde omschrijving van de betrokken goederen of diensten, de hoeveelheid of het aantal ervan, de waarde per eenheid en de totale waarde ervan, alsook de gebruikte valuta(21). Het bevat voorts de uitdrukkelijke verklaring van degene die de vrijstelling geniet dat deze goederen of diensten bestemd zijn voor het in artikel 12 van richtlijn 2008/118 bedoelde officiële gebruik of voor persoonlijk gebruik door een lid van een diplomatieke of consulaire missie(22), het van datum en handtekening voorziene stempel van deze instelling in geval van een verzoek om vrijstelling voor persoonlijk gebruik(23), en het van datum en handtekening voorziene stempel van de bevoegde autoriteiten van de gastlidstaat, waarmee wordt gecertificeerd dat de transactie voldoet aan de voorwaarden voor volledige vrijstelling dan wel vrijstelling tot een aangegeven hoeveelheid.(24)

47. Ik merk om te beginnen op dat het certificaat van vrijstelling op gedetailleerde wijze de verschillende stappen beschrijft die moeten worden ondernomen door alle bij het vrijstellingsproces betrokken partijen, te weten de belastingplichtige, de autoriteiten van de gastlidstaat en de instelling die de begunstigde is van de vrijstelling door de betrokken lidstaat.

48. Derhalve moet worden benadrukt dat de inhoud van het certificaat van vrijstelling in beginsel zowel wordt gecertificeerd door de instelling of de persoon die de vrijstelling geniet, te weten de diplomatieke en consulaire missies van de betrokken lidstaat (of hun ambtenaren), als door de autoriteiten van de gastlidstaat.

49. De diplomatieke of consulaire missies die de vrijstelling genieten, verklaren dan ook in het certificaat met name: a) dat de goederen bestemd zijn voor het bepaalde officiële gebruik, of voor persoonlijk gebruik; b) dat de goederen of diensten voldoen aan de voorwaarden en beperkingen met betrekking tot de vrijstelling in de gastlidstaat, en c) dat de gegevens te goeder trouw zijn verstrekt. Om de juistheid van de hierboven vermelde gegevens te certificeren, plaatst een vertegenwoordiger van de betrokken instelling, wanneer de vrijstelling is verleend voor persoonlijk gebruik van een lid van de vrijgestelde instelling, een handtekening, alsook de stempel of het zegel van de diplomatieke of consulaire missie.

50. Wat de gastlidstaat betreft, moet worden opgemerkt dat de inhoud van het certificaat van vrijstelling in beginsel ook wordt gecertificeerd door de bevoegde autoriteiten van deze staat. Deze certificering kan worden verricht door één enkele of door verschillende autoriteiten, afhankelijk van de betrokken lidstaat. In dit verband merk ik op dat in een aantal lidstaten twee autoriteiten in dit proces optreden.⁽²⁵⁾ Zo certificeert in eerste instantie het ministerie van Buitenlandse Zaken⁽²⁶⁾ of het ministerie van Defensie⁽²⁷⁾ dat de betrokken instelling wegens haar hoedanigheid recht heeft op de vrijstelling. Wanneer deze certificering eenmaal is verkregen, toont de instelling die recht heeft op de vrijstelling, het certificaat van vrijstelling aan de leverancier en gaat over tot de aankoop van de vrijgestelde goederen waarbij hij hem een kopie van het certificaat verstrekt. In tweede instantie kan een autoriteit van de gastlidstaat, in de meeste gevallen de belastingdienst of de douane, eventueel nagaan of de transactie in overeenstemming is met de regels betreffende de vrijstelling van accijnzen of btw.

51. Wanneer de goederen of diensten bestemd zijn voor officieel gebruik, kan de gastlidstaat diplomatieke of consulaire missies onder door hem vast te stellen voorwaarden evenwel ontheffen van de verplichting om van tevoren toestemming voor het gebruik van het certificaat van vrijstelling van de bevoegde autoriteiten van die lidstaat te verkrijgen.⁽²⁸⁾ In dat geval zou dit certificaat kunnen worden gebruikt zonder dat de inhoud ervan door de gastlidstaat is gecertificeerd en zonder dat het door de bevoegde autoriteiten van deze staat is afgestempeld. Zo kan worden overwogen om op basis van wederkerigheid in het kader van de diplomatieke betrekkingen van de ene met de andere staat, de aankoop van accijnsgoederen voor diplomatieke en consulaire missies te vergemakkelijken door hun deze vrijstelling te verlenen, die evenwel in geval van misbruik kan worden ingetrokken.

52. Toch neemt dit niet weg dat, zelfs in de gevallen waarin de bevoegde autoriteit van de gastlidstaat besluit om bij een accijnsvrijstelling voor officieel gebruik het certificaat niet af te stempelen, hierdoor de diplomatieke of consulaire missie die deze vrijstelling geniet, in beginsel niet van haar verplichting wordt ontslagen om te bevestigen dat de ingevulde gegevens juist zijn en de inhoud van het certificaat van vrijstelling door middel van een handtekening of een officieel stempel te certificeren.

53. Wat ten slotte de belastingplichtige (of leverancier van de vrijgestelde goederen) betreft, wordt in de toelichting in bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011 over het certificaat van vrijstelling aangegeven dat dit certificaat als bewijs geldt dat de goederen die aan diplomatieke en consulaire missies worden geleverd, van belastingen zijn vrijgesteld. De belastingplichtige/entreprenhouder moet voorts voornoemd certificaat in zijn administratie bewaren⁽²⁹⁾, overeenkomstig de in zijn lidstaat van toepassing zijnde wettelijke bepalingen.⁽³⁰⁾

b) Rol van het nationale recht bij de uitvoering van de accijnsvrijstellingsregeling

54. Om te beginnen zijn volgens artikel 12, lid 2, van richtlijn 2008/118 de in lid 1 van dit artikel genoemde vrijstellingen „afhankelijk van de voorwaarden en beperkingen die door de gastlidstaat worden vastgesteld”.
55. De Letse regering meent dan ook dat het vereiste van betaling met niet-contante middelen, naast de formaliteit van het certificaat van vrijstelling, gerechtvaardigd is gelet met name op de in de formulering van de hierboven genoemde bepaling aan de lidstaten verleende discretionaire bevoegdheid en de in deze bepaling aan hun geboden mogelijkheid om de voorwaarden en beperkingen voor de vrijstelling van accijnzen vast te stellen.
56. Deze zienswijze wordt ook gedeeld door de Spaanse regering, die meent dat bij aanvaarding van de uitlegging dat de vrijstelling in het kader van de levering van goederen of diensten aan een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging automatisch wordt toegepast, artikel 12, lid 2, van richtlijn 2008/118, dat bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden en beperkingen voor een dergelijke vrijstelling kunnen vaststellen, al zijn betekenis verliest.
57. Ik merk direct op dat ik het niet eens ben met de zienswijze van de Letse en de Spaanse regering.
58. Om te beginnen is het namelijk duidelijk dat op een door Unierecht geharmoniseerd gebied, zoals de algemene regeling inzake accijnzen, de discretionaire bevoegdheid waarover de lidstaten beschikken, beperkt is en in overeenstemming met het Unierecht moet worden uitgeoefend.
59. In de tweede plaats kan artikel 12, lid 2, van richtlijn 2008/118, zelfs wanneer men zich tot een strikte uitlegging van deze bepaling beperkt, de lidstaten niet de mogelijkheid ontzeggen om bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de accijnsvrijstelling vast te stellen.
60. Het is immers primair aan de nationale wetgever om te bepalen hoe hij de vrijstelling wil toepassen, en met name of deze ex ante en direct door middel van schorsing van accijnzen zal plaatsvinden, dan wel ex post door teruggaaf van accijnzen.
61. Overigens wordt de discretionaire bevoegdheid waarover de lidstaten bij de uitvoering van de vrijstellingsregeling voor accijnzen beschikken, duidelijk geïllustreerd door de verschillende benaderingen die deze lidstaten bij de vaststelling van de voorwaarden voor deze regeling hebben gevolgd. Zo zijn er verschillen wat betreft de aanwijzing van de autoriteiten van de gastlidstaten die bevoegd zijn zowel met betrekking tot de certificering dat personen voor vrijstelling in aanmerking komen, als met betrekking tot de geldigheid van de tot stand gekomen transacties⁽³¹⁾, de vereisten betreffende de certificering van de inhoud door de betrokken diplomatieke missie⁽³²⁾, het minimumaankoopbedrag vanaf hetwelk vrijstelling mogelijk is⁽³³⁾, de periode waarvoor de vrijstelling geldt dan wel de termijn voor het verkrijgen van teruggaaf⁽³⁴⁾, de richtsnoeren voor het gebruik van de betrokken goederen⁽³⁵⁾, en het aantal exemplaren dat van het certificaat van vrijstelling moet worden verstrekt.⁽³⁶⁾
62. Gelet op een en ander ben ik van mening dat een uitlegging die gericht is op het voornaamste doel van de accijnsvrijstellingsregeling, te weten ervoor te zorgen dat de in artikel 12 van richtlijn 2008/118 genoemde personen deze vrijstelling verkrijgen, de lidstaten niet de mogelijkheid ontzegt om bepaalde voorwaarden vast te stellen die voor de uitvoering van deze regeling van belang zijn.

C. Onderzoek naar de evenredigheid van de accijnsvrijstellingsregeling

63. Het evenredigheidsbeginsel legt de lidstaten de verplichting op om gebruik te maken van middelen waarmee zij het door het nationale recht nagestreefde doel daadwerkelijk kunnen bereiken. Die middelen mogen evenwel niet verder gaan dan noodzakelijk is en moeten zo min mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling.(37)

64. In dat verband preciseert de rechtspraak van het Hof dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, de minst beperkende maatregel moet worden gekozen, en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan de nagestreefde doelen.(38)

65. Derhalve dient eerst te worden nagegaan welke legitieme doelstelling de Letse regering met de vaststelling van dit artikel heeft nagestreefd, om daarna te onderzoeken of deze bepaling gerechtvaardigd en evenredig is.

66. Vervolgens moet worden nagegaan of deze wettelijke regeling geschikt is om de daarmee nagestreefde doelstelling te verwezenlijken en of zij niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken van die doelstelling.

67. Het lijkt mij van belang in herinnering te brengen dat de accijnsvrijstellingsregeling op Unieniveau is geharmoniseerd middels richtlijn 2008/118. Wat de uitvoering betreft komt deze harmonisatie tot uiting in de regulering van de vrijstellingsregeling via het certificaat van vrijstelling. In die zeer specifieke context moet dus, teneinde de gestelde prejudiciële vragen te kunnen beantwoorden, de evenredigheid van artikel 20, lid 5, punt 2, van de accijnswet worden onderzocht.

68. Gelet op een en ander ben ik van mening dat, indien er geen sprake zou zijn van een dergelijke harmonisatie en een daaruit voortvloeiende verplichte uniforme vrijstellingsregeling, maatregelen zoals die waarin het Letse recht voorziet gerechtvaardigd en evenredig zouden kunnen zijn, zowel in het licht van de door het nationale recht nagestreefde doelstellingen als in het licht van de ruimere discretionaire bevoegdheid waarover een lidstaat beschikt.

1. Rechtvaardiging van de in het Letse recht opgelegde beperking

69. Uit de verwijzingsbeslissing en de schriftelijke opmerkingen van de Letse regering blijkt dat het vereiste van betaling met niet-contante middelen voortvloeit uit de wens om te waarborgen dat de vrijstelling voor accijnzen op goede gronden wordt verleend aan degenen die daarop recht hebben alsmede om belastingontwijking en -fraude doeltreffender te bestrijden.

70. Opgemerkt moet worden dat de lidstaten er rechtmatig belang bij hebben om passende maatregelen te nemen teneinde hun financiële belangen te beschermen(39) en dat de bestrijding van eventuele belastingontwijking en misbruik een doel is dat door richtlijn 2008/118 wordt nagestreefd, zoals blijkt uit artikel 11 en artikel 39, lid 3, eerste alinea, van deze richtlijn.(40)

71. Ik meen dan ook dat het door de Letse wetgever nagestreefde doel op het eerste gezicht gerechtvaardigd kan lijken in het specifieke geval van bepaalde accijnsgoederen, zoals sigaretten en alcohol, waarvan de illegale invoer een belangrijk aandeel vormt van de in de handel gebrachte accijnsgoederen.

72. De lidstaten moeten echter bij de uitoefening van de hun door het Unierecht verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen in acht nemen, waartoe in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel behoort.(41)
73. Daarom moeten hier de door deze twee regeringen ter rechtvaardiging van de door het Letse recht opgelegde beperking aangevoerde argumenten worden onderzocht.
74. Volgens de Letse en de Spaanse regering maakt het gebruik van contanten als betaalmiddel bij economische transacties frauduleus en onrechtmatig gedrag veel gemakkelijker en zijn daarom de door de Letse regering opgelegde beperkingen gerechtvaardigd en evenredig.
75. Volgens de Spaanse regering zijn dit soort beperkingen, die voor gerechtvaardigde doeleinden zoals het voorkomen van belastingfraude worden vastgesteld, op zich niet onbekend in het Unierecht. Op dit punt verwijst deze regering naar het arrest Hessischer Rundfunk(42) alsook naar de conclusie van advocaat-generaal Richard de la Tour in de zaak ECOTEX BULGARIA.(43)
76. Hoewel is erkend dat beperkingen aangaande het gebruik van contanten als betaalmiddel in bepaalde specifieke gevallen gerechtvaardigd kunnen zijn, ben ik van mening dat de door de Spaanse regering aangehaalde rechtspraak niet van toepassing is in deze zaak, waarvan zowel de feiten als de toepasselijke wettelijke regeling aanzienlijk verschillen van de zaak die heeft geleid tot het arrest Hessischer Rundfunk.
77. In de gevoegde zaken C#422/19 en C#423/19 (Hessischer Rundfunk) heeft de Grote kamer van het Hof immers geoordeeld dat een lidstaat van de eurozone in beginsel zijn overheidsdiensten kan verplichten om betalingen in contanten te aanvaarden, maar dat deze mogelijkheid ook kan worden beperkt om redenen van openbaar belang, mits deze beperkingen evenredig zijn aan de nagestreefde doelstelling van openbaar belang. Het Hof heeft er dan ook op gewezen dat deze beperking met name gerechtvaardigd kan zijn wanneer de betaling in contanten voor de overheidsdiensten tot onredelijke kosten kan leiden doordat het aantal bijdrageplichtigen zeer groot is. Het Hof heeft derhalve vastgesteld dat het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of een dergelijke beperking evenredig is aan de doelstelling die erin bestaat de omroepbijdrage daadwerkelijk te innen(44), met name gelet op het feit dat de alternatieve rechtsgeldige middelen voor betaling mogelijk niet gemakkelijk toegankelijk zijn voor alle bijdrageplichtige personen.(45)
78. Om te beginnen wijs ik erop dat de evenredigheidstoets waarvan in het arrest Hessischer Rundfunk sprake is, plaatsvond in een andere context dan die van de onderhavige zaak. Het in de hierboven genoemde zaak nagestreefde doel van openbaar belang bestond erin te waarborgen dat er voor de administratie als gevolg van betalingen in contanten geen onredelijke kosten zouden ontstaan. Dat gevaar doet zich evenwel niet voor in het hoofdgeding, waarin het door de Letse regering nagestreefde doel erin bestaat misbruik en fraude bij de betaling en vrijstelling van accijnzen te voorkomen.
79. In de bij hem aanhangige zaak ECOTEX BULGARIA, moet het Hof uitspraak doen over de verenigbaarheid met het Unierecht van een nationale fiscale wettelijke regeling die natuurlijke of rechtspersonen verbiedt om op het nationale grondgebied contante betalingen te verrichten wanneer de waarde daarvan gelijk is aan of meer bedraagt dan de vastgestelde drempelwaarde, en die belastingplichtigen op straffe van een dwangsom verplicht om gebruik te maken van andere betaalmiddelen dan contanten.

80. Hoewel ik het eens ben met de analyse van advocaat-generaal Richard de la Tour in de zaak ECOTEX BULGARIA(46), kunnen de hieruit getrokken conclusies mijns inziens niet van toepassing zijn op het hoofdgeding. Ten eerste valt de in die zaak aan de orde zijnde Bulgaarse wettelijke regeling, anders dan de Letse, niet onder een door het Unierecht geharmoniseerd gebied. Ten tweede verschillen de juridische context en de door de Bulgaarse wettelijke regeling nagestreefde doelen aanzienlijk van de Letse regeling. De Bulgaarse wettelijke regeling is namelijk gericht op de bestrijding van belastingontwijking die het gevolg is van situaties waarin aanzienlijke hoeveelheden liquide middelen niet in de boekhouding worden opgenomen en aldus aan de belastingheffing en de betaling van sociale bijdragen ontsnappen.(47) Daarom verlangt de Bulgaarse wetgever het gebruik van betaalmiddelen die de traceerbaarheid waarborgen van financiële transacties waarvoor geen andere bewijzen of controlemiddelen voorhanden zijn. In het hoofdgeding voorziet het Unierecht evenwel in een specifiek stelsel voor de uitvoering van de vrijstellingsregeling voor accijnzen, namelijk het certificaat van vrijstelling, dat een bewijs vormt waarmee in beginsel niet alleen kan worden aangetoond dat er een handelstransactie tot stand is gekomen, maar waarmee die transactie ook kan worden getraceerd, teneinde iedere vorm van misbruik en fraude te voorkomen.

2. Geschiktheid van de betrokken nationale wettelijke regeling om de met deze regeling nagestreefde doelstellingen te bereiken en noodzaak ervan

81. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is een nationale wettelijke regeling slechts geschikt om de verwezenlijking van het betrokken doel te waarborgen, wanneer de verwezenlijking ervan coherent en systematisch wordt nagestreefd.(48)

82. De vraag die dan ook wordt gesteld is of en in hoeverre het certificaat van vrijstelling op zichzelf waarborgt dat zowel wordt voldaan aan de doelstellingen van het Letse recht als aan die van artikel 12 van richtlijn 2008/118, namelijk de betrokken ontvangers vrijstellen van accijnzen en tegelijkertijd garanderen dat er geen sprake is van fraude of misbruik. Ik wil er nu al op wijzen dat indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, iedere nationale regeling die bijkomende voorwaarden en formaliteiten oplegt voor het verkrijgen van accijnsgoederen door de betrokken ontvangers, naar mijn mening ongerechtvaardigd en onevenredig kan zijn. Indien dit certificaat echter niet garandeert dat de vrijstellingsregeling voor accijnzen rechtmatig en zonder misbruik wordt toegepast – en met name niet garandeert dat de betrokken goederen door de werkelijke ontvangers worden ontvangen –, kunnen bijkomende maatregelen, zoals vastgesteld in het Letse recht, gerechtvaardigd en evenredig zijn.

83. Ik merk op dat specifiek over deze problematiek aan alle partijen een vraag is gesteld.(49)

84. In hun antwoorden op deze vraag stellen verzoekster en de Commissie dat het certificaat van vrijstelling alle gegevens bevat die nodig zijn om te waarborgen dat de kopers van de betrokken goederen wel degelijk de in artikel 12 van richtlijn 2008/118 bedoelde personen zijn.

85. Daarentegen hebben de Letse en de Spaanse regering in hun respectieve opmerkingen niet uitgelegd in hoeverre het vereiste van betaling met niet-contante middelen bijkomende informatie zou verschaffen waarover de belastingdienst niet zou beschikken op grond van het certificaat van vrijstelling. Volgens deze regeringen stelt betaling met niet-contante middelen de belastingdienst in staat om op een andere manier te bewijzen dat de leverancier de transactie heeft verricht ten behoeve van een specifieke ontvanger, die in het algemeen de betaler is. Zo wordt de persoon die de betaling

verricht duidelijk geïdentificeerd (door zijn naam, het nummer van zijn rekening of van zijn bankpas) en wordt bevestigd dat deze persoon de ontvanger van de goederen is en rechtstreeks aan deze leverancier heeft betaald.

86. Vastgesteld moet echter worden dat deze informatie reeds is opgenomen in het certificaat van vrijstelling en duidelijk en ondubbelzinnig kan worden achterhaald.⁽⁵⁰⁾ Zo staan de gegevens betreffende de identiteit van de koper en de totale prijs van de goederen reeds in dit certificaat, evenals de hoeveelheid van de aangekochte goederen, het soort en de prijs per eenheid van de goederen. Deze gegevens kunnen geen van alle door een eenvoudig betalingsbewijs worden vastgesteld. Bijgevolg ben ik, net als de Commissie, van mening dat de informatie omtrent de betaling in dit geval eventueel kan dienen om de juistheid na te gaan van de in dit certificaat opgenomen gegevens, door de twee informatiebronnen met elkaar te vergelijken, maar dat deze informatie geen extra gegevens verschaft.

87. Ik meen dan ook dat het certificaat van vrijstelling, alleen al gelet op de inhoud ervan, op het eerste gezicht volstaat om de naleving van de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 12 van richtlijn 2008/118 en de door deze richtlijn nagestreefde doeleinden te garanderen.

88. Daarom moet in tweede instantie worden onderzocht of de door de Letse wetgever genomen bijkomende maatregelen in het kader van de uitvoering van de accijnsvrijstellingsregeling eventueel gerechtvaardigd kunnen zijn gelet op de aan de lidstaten toegekende discretionaire bevoegdheid.

89. Volgens de Letse regering zijn deze bijkomende maatregelen met name gerechtvaardigd door de wijze van vrijstelling waarvoor de Letse wetgever heeft gekozen. Deze regering merkt dan ook op dat, anders dan bij de teruggaaf van accijnzen – waarbij de belastingdienst zich ervan kan vergewissen dat deze accijnzen aan diplomatieke en consulaire missies zijn terugbetaald –, deze dienst bij de toepassing van de vrijstelling van accijnzen wellicht niet dezelfde controlemogelijkheid heeft.

90. Mijns inziens kunnen over het door de Letse regering verstrekte antwoord de volgende opmerkingen worden gemaakt.

91. In de eerste plaats lijkt de Letse regering niet alleen te erkennen dat de lidstaten voor verschillende vrijstellingsstelsels kunnen kiezen, maar ook dat, indien Letland voor het model van teruggave van accijnzen zou hebben gekozen, dit het land in beginsel in staat zou hebben gesteld te zorgen voor een correcte toepassing van de vrijstellingsregeling zonder dat er bijkomende maatregelen nodig zouden zijn geweest. Mijns inziens vormt deze erkenning echter op het eerste gezicht een belangrijke aanwijzing dat de Letse wettelijke regeling wellicht niet gerechtvaardigd is.

92. Ik merk bovendien op dat overeenkomstig artikel 51, lid 3, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, zelfs indien de vrijstelling wordt verleend in de vorm van een teruggaaf, dit gebeurt op basis van hetzelfde certificaat van vrijstelling, en dat dit certificaat wordt gehecht aan het verzoek om teruggaaf dat bij de betrokken lidstaat wordt ingediend, zonder enige andere nadere formaliteit.⁽⁵¹⁾ Wat de vrijstelling betreft, blijkt derhalve dat deze geschiedt in het kader van een regeling voor schorsing of teruggaaf van accijnzen, waarbij de vorm en de inhoud van het certificaat van vrijstelling ongewijzigd blijven, doch dezelfde bewijskracht behouden.

93. Ofschoon het evident lijkt dat de gastlidstaat bij teruggaaf van accijnzen meer controlemogelijkheden heeft, aangezien in beginsel wordt verondersteld dat de identiteit van de ontvanger van de gelden wordt gecontroleerd voordat de teruggaaf plaatsvindt, heeft de Letse regering

in haar antwoord op de schriftelijke vragen geen enkel bewijs geleverd waaruit blijkt dat het certificaat van vrijstelling het in het geval van schorsing van accijnzen niet mogelijk zou maken de noodzakelijke controle uit te oefenen om te verzekeren dat de vrijstellingsregeling correct wordt toegepast en te waarborgen dat er geen sprake is van fraude of misbruik, waardoor bijkomende maatregelen zoals die welke door de Letse regering zijn ingevoerd, dus gerechtvaardigd zouden zijn.

94. In de tweede plaats berust de door de Letse regering aangevoerde argumentatie ter rechtvaardiging van de bijkomende maatregelen op artikel 72 van het 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” [decreet nr. 908 van de Raad van ministers tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen van een nultarief voor de levering van goederen en diensten aan diplomatieke en consulaire missies, internationale organisaties, instellingen van de Unie en de Noord-Atlantische Verdragsorganisatie (NAVO) en van de bepalingen voor de teruggave van accijnzen voor in Letland gekochte accijnsgoederen en van de bepalingen voor de toepassing van de vrijstelling inzake accijnzen] (52) welk artikel diplomatieke en consulaire missies toestaat het certificaat van vrijstelling te gebruiken zonder voorafgaande goedkeuring van de Letse belastingdienst gedurende een periode van maximaal 36 maanden.(53)

95. De Letse regering legt echter niet uit in hoeverre deze door het nationale recht geboden mogelijkheid specifiek de toepassing van de vrijstellingsregeling zou ondermijnen, bijvoorbeeld doordat zij het risico van fraude of misbruik zou vergroten. Deze regering slaagt er evenmin in uit te leggen waarom in dit geval het certificaat van vrijstelling als zodanig niet volstaat om aan de door het Letse recht gestelde voorwaarden te voldoen. Ik benadruk in dit verband dat, zoals is uiteengezet in punt 52 van deze conclusie, het feit dat een lidstaat de ontvanger ontheft van de verplichting om dit certificaat door diens bevoegde autoriteiten te laten afstempelen, de diplomatieke of consulaire missie die de vrijstelling geniet, niet van haar verplichting ontslaat om dit certificaat volledig in te vullen en de inhoud ervan te certificeren.

96. Ook moet worden vastgesteld dat, indien de Letse regering meent dat een dergelijke ontheffing van de goedkeuring de goede werking van de vrijstellingsregeling in gevaar zou kunnen brengen, zij op ieder moment kan besluiten tot intrekking van deze maatregel overeenkomstig artikel 51, lid 2 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, op grond waarvan deze ontheffing in geval van misbruik kan worden ingetrokken.

97. In de derde en laatste plaats merk ik op dat de Letse regering de genomen maatregelen rechtvaardigt met een beroep op de noodzaak om een doeltreffender controle door de douanediens ten te verzekeren. Op dit punt wordt betoogd dat, aangezien het onmogelijk is om controlemaatregelen te nemen jegens diplomatieke en consulaire missies, deze controle alleen kan worden uitgeoefend ten aanzien van de handelaren die accijnzen verschuldigd zijn of belast zijn met de toepassing van deze accijnsvrijstelling, met name in het geval waarin ontheffing van de hierboven vermelde voorafgaande goedkeuring is verleend.

98. Ik herinner er echter aan dat zowel in het Unierecht als in het Letse recht is bepaald dat de certificaten van vrijstelling in tweevoud moeten worden opgesteld, en dat één exemplaar door de afzender in zijn administratie moet worden bewaard. Dit stelt de Letse autoriteiten in staat om een doeltreffende controle uit te oefenen vanaf het moment waarop het desbetreffende certificaat van vrijstelling een officiële certificatie van de aankoop en het daadwerkelijke gebruik door de betrokken diplomatieke en consulaire missie bevat.

99. Ik merk ook op dat de Letse regering overeenkomstig het Unierecht over verschillende mogelijkheden beschikt om haar accijnsvrijstellingsregelingen aan te passen, waaronder de in punt 96 van deze conclusie genoemde mogelijkheid om bepaalde aan diplomatieke en consulaire missies verstrekte faciliteiten in te trekken indien deze regering vermoedt dat er enig risico van fraude of misbruik bestaat. Dienaangaande wijs ik erop dat noch de Letse belastingdienst noch de verwijzende rechter heeft aangevoerd dat verzoekster mogelijk misbruik of fraude heeft gepleegd. Zoals de verwijzende rechter stelt, twijfelt de VID er dan ook niet aan dat de betrokken goederen werkelijk aan ambassades en consulaire diensten zijn geleverd, en evenmin dat de andere in richtlijn 2008/118 en de accijnswet gestelde voorwaarden zijn nageleefd.

D. Toepassing van de accijnsvrijstellingsregeling overeenkomstig de vrijstellingsregeling voor btw

100. Ten slotte moet worden benadrukt dat ditzelfde certificaat van vrijstelling eveneens in het kader van de in artikel 151, lid 2, van richtlijn 2006/112 vastgestelde btw-vrijstellingsregeling wordt gebruikt.

101. Volgens vaste rechtspraak van het Hof inzake btw, gaat een nationale maatregel die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten en, met name, zonder na te gaan of aan deze vereisten is voldaan, verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting.(54)

102. Net als de Commissie merk ik op dat deze rechtspraak door het Hof ook is toegepast bij de accijnsvrijstelling voor energieproducten.(55) Zo kunnen, volgens het Hof, formele vereisten enkel aan het verlenen van vrijstelling in de weg staan, indien schending ervan het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd.(56)

103. Voorts wijs ik erop dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof inzake btw, voor de vaststelling van misbruik moet worden voldaan aan twee voorwaarden, te weten, ten eerste, dat de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en, ten tweede, dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat om belastingvoordeel te verkrijgen.(57) Wanneer deze redenering met betrekking tot accijnzen wordt toegepast op de zaak in het hoofdgeding, blijkt uit de beschrijving van de feiten in de verwijzingsbeslissing dat de werkelijke ontvangers van de betrokken goederen wel degelijk diplomatieke en consulaire missies waren en dat de belastingplichtige/entrepouhouder bijgevolg geen voordeel uit deze transacties lijkt te hebben getrokken.

104. Gelet op een en ander ben ik van mening dat deze vaste rechtspraak van het Hof inzake btw-vrijstelling naar analogie moet worden toegepast op de zaak in het hoofdgeding, teneinde de uniforme toepassing van het Unierecht en het nuttig effect van richtlijn 2008/118 te waarborgen.

105. In deze omstandigheden en behoudens de verificaties die de verwijzende rechter dient te verrichten om zich ervan te vergewissen dat het in het hoofdgeding gebruikte certificaat van vrijstelling zowel de gegevens bevat die nodig zijn om een doeltreffende controle door de Letse autoriteiten mogelijk te maken, als de certificering van de inhoud van het certificaat van vrijstelling door de betrokken diplomatieke en consulaire missies, lijkt een nationale wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, verder te gaan dan noodzakelijk is om misbruik en fraude op het gebied van accijnzen te voorkomen.

V. Conclusie

106. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Administratīvā apgabaltiesa te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 12, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG, moet aldus worden uitgelegd dat voor het verlenen van de in dit artikel bedoelde vrijstelling niet is vereist dat de betaling van accijnsgoederen die bestemd zijn voor gebruik in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen geschiedt met niet-contante middelen, noch dat de betaling aan de leverancier daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en is verricht door de werkelijke ontvangers van deze goederen, aangezien het bewijs van het voorgenomen gebruik van de bedoelde goederen in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen met name aan de hand van het certificaat van vrijstelling kan worden geleverd.

2) Artikel 12, lid 2, van richtlijn 2008/118 verzet zich tegen een nationale regeling op grond waarvan accijnsvrijstelling wordt geweigerd indien de koper de accijnsgoederen niet daadwerkelijk heeft betaald met niet-contante middelen, zonder dat, met name aan de hand van het certificaat van vrijstelling, kan worden aangetoond dat aan de in artikel 12, lid 1, van deze richtlijn gestelde voorwaarden voor vrijstelling is voldaan.”

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 Richtlijn van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12; hierna: „richtlijn 2008/118”).

3 *United Nations Treaty Series*, deel 500, blz. 95.

4 *United Nations Treaty Series*, deel 596, blz. 261.

5 Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 21).

6 Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 29).

7 Richtlijn van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabricaten (PB 1995, L 291, blz. 40).

- 8 Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 8).
- 9 Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabricaten dan sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 10).
- 10 Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2011, L 77, blz. 1).
- 11 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).
- 12 *Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161.
- 13 De in deze conclusie gebruikte uitdrukking „diplomatieke en consulaire missies” omvat zowel de diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen als de in een lidstaat gevestigde internationale instellingen en militaire missies.
- 14 Zie in die zin punt 83 van deze conclusie.
- 15 Zie arrest van 26 maart 2015, Litaksa (C#556/13, EU:C:2015:202, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 16 Zie overwegingen 2, 8 en 10 van richtlijn 2008/118.
- 17 Zie in die zin, artikel 14, lid 3, van richtlijn 2008/118.
- 18 Zie in die zin, artikel 12, lid 2, van richtlijn 2008/118.
- 19 Zie in die zin artikel 13, lid 2, van richtlijn 2008/118 en artikel 51 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.
- 20 Zie in die zin bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, vak 1 van het certificaat van vrijstelling en toelichting.
- 21 Zie in die zin bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, vak 5 van het certificaat van vrijstelling en toelichting.
- 22 Zie in die zin bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, vak 3 van het certificaat van vrijstelling en toelichting.
- 23 Zie in die zin bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, vak 4 van het certificaat van vrijstelling en toelichting.
- 24 Zie in die zin bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011, vak 6 van het certificaat van vrijstelling en toelichting.
- 25 Zie bijvoorbeeld het in Frankrijk gebruikte certificaat van vrijstelling dat beschikbaar is op het volgende adres: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf
- 26 In de meeste lidstaten is de afdeling Protocol van het ministerie van Buitenlandse Zaken belast met deze taak.

- 27 Ingeval de vrijstelling een militaire missie betreft die geleverd is in de gastlidstaat.
- 28 Zie in die zin artikel 51, lid 2, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en punt 7 van de toelichting in bijlage II bij deze uitvoeringsverordening.
- 29 Zie in die zin artikel 51, lid 3 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.
- 30 Ook wordt in de toelichting in bijlage II bij uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aangegeven dat het certificaat van vrijstelling in twee exemplaren wordt opgesteld: het eerste exemplaar wordt door de afzender bewaard, terwijl het tweede exemplaar het transport van de aan accijnzen onderworpen goederen vergezelt.
- 31 Zie in die zin punt 50 van deze conclusie.
- 32 Bepaalde lidstaten eisen dat het certificaat van vrijstelling zowel de handtekening van het hoofd van de missie (of van degene aan wie het hoofd van de missie deze bevoegdheid heeft gedelegeerd) bevat, als een stempel van de diplomatieke vertegenwoordiging. Zie bijvoorbeeld de Letse regeling voor de vrijstelling van accijnzen (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).
- 33 Het minimumaankoopbedrag om recht te hebben op de accijns- of btw-vrijstelling kan tussen de verschillende lidstaten uiteenlopen naargelang de betrokken goederen. Zo is dit bijvoorbeeld vastgesteld op 80 EUR per transactie voor de Republiek Finland (<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/>), tussen 120 en 240 EUR per transactie voor het Groothertogdom Luxemburg [zie in die zin artikel 2 en artikel 4, lid 1, van règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie (groothertogelijke verordening van 7 februari 2013 betreffende de franchises en btw-vrijstellingen verleend aan diplomatieke missies en consulaire posten, alsook aan diplomatieke ambtenaren, consulaire medewerkers en ambtenaren van de kanselarij) (*Mémorial A* 2013, nr. 4; hierna: „groothertogelijke verordening”), en op 250 EUR per transactie voor de Helleense Republiek [zie in die zin artikel 3, onder h), van ministerieel besluit POL.1268/30.12.2011 zoals gewijzigd bij ministerieel besluit A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30#06#2021)].
- 34 Zie bijvoorbeeld, wat het Hongaarse recht betreft, § 7, lid 1, van het egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet [besluit van de minister van Financiën nr. 11/2010 (III. 31) betreffende de uitvoering van bepaalde privileges, faciliteiten en immuniteiten inzake btw en accijnzen] waarin wordt gepreciseerd dat het verzoek om teruggaaf van accijnzen moet worden ingediend tussen 1 januari en 30 september van het jaar volgend op de aankoop van de goederen waarvoor de btw- of accijnsvrijstelling wordt verzocht.
- 35 De Finse regeling bevat bijvoorbeeld specifieke bepalingen voor het gebruik van alcohol die door diplomatieke en consulaire missies is gekocht voor officiële doeleinden. Zo moet de alcohol worden geconsumeerd binnen de panden van deze instellingen en kan deze enkel gratis ter beschikking worden gesteld van een specifieke groep genodigden van de ambassadeur of van een lid van de diplomatieke of consulaire missie (zie in die zin: <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 Het aantal exemplaren kan dan ook uiteenlopen, en varieert van drie exemplaren voor het Groothertogdom Luxemburg (zie in die zin artikel 7, lid 1, van de groothertogelijke verordening) tot vier exemplaren voor de Franse Republiek (zie in die zin het door de Franse regering verstrekte certificaat van vrijstelling: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

37 Zie arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C#286/94, C#340/95, C#401/95 en C#47/96, EU:C:1997:623, punt 46), en 22 oktober 2015, Impresa Edilux en SICEF (C#425/14, EU:C:2015:721, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Zie arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal (C#126/15, EU:C:2017:504, punt 64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Zie arrest van 10 juli 2008, Sosnowska (C#25/07, EU:C:2008:395, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Zie arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal (C#126/15, EU:C:2017:504, punt 59).

41 Zie arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal (C#126/15, EU:C:2017:504, punt 62).

42 Zie arrest van 26 januari 2021, Hessischer Rundfunk (C#422/19 en C#423/19, EU:C:2021:63)

43 Conclusie van advocaat-generaal Richard de la Tour in de zaak ECOTEX BULGARIA (C#544/19, EU:C:2020:931).

44 Zie arrest van 26 januari 2021, Hessischer Rundfunk (C#422/19 en C#423/19, EU:C:2021:63, punten 72#76).

45 Zie arrest van 26 januari 2021, Hessischer Rundfunk (C#422/19 en C#423/19, EU:C:2021:63, punt 77).

46 Conclusie van advocaat-generaal Richard de la Tour in de zaak ECOTEX BULGARIA (C#544/19, EU:C:2020:931).

47 Zie punt 83 van de conclusie van advocaat-generaal Richard de la Tour in de zaak ECOTEX BULGARIA (C#544/19, EU:C:2020:931).

48 Zie arresten van 25 april 2013, Jyske Bank Gibraltar (C#212/11, EU:C:2013:270, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2018, Stanley International Betting en Stanleybet Malta (C#375/17, EU:C:2018:1026, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Het Hof heeft partijen verzocht de vraag te beantwoorden of en in hoeverre het vereiste van een betaling met niet-contante middelen de overheid bijkomende informatie kan verschaffen die niet in het certificaat, zoals omschreven in bijlage II bij uitvoeringsverordening 282/2011, is opgenomen en die nodig is om na te gaan of aan de voorwaarden voor de vrijstelling van accijnzen is voldaan.

50 Zie in die zin de beschrijving van het certificaat van vrijstelling in punt 46 van deze conclusie.

51 Gelet op de discretionaire bevoegdheid waarover de lidstaten beschikken bij de uitvoering van de vrijstelling, kunnen sommige van hen verlangen dat het certificaat van vrijstelling vergezeld gaat van

facturen of andere documenten ten bewijze van de aankoop van de betrokken goederen wanneer om teruggaaf wordt verzocht.

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

53 Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of de op dit decreet gebaseerde argumentatie van de Letse regering relevant is.

54 Zie arrest van 27 september 2007, Collée (C#146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

55 Zie arrest van 2 juni 2016, Polihim-SS (C#355/14, EU:C:2016:403, punt 62).

56 Zie arrest van 27 september 2007, Collée (C#146/05, EU:C:2007:549, punt 31).

57 Zie arrest van 10 juli 2019, Kuršu zeme (C#273/18, EU:C:2019:588, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).