Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 2. septembril 2021 [1]

Kohtuasi C-326/20

SIA „MONO“
versus
Valsts ieņēmumu dienests

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus, Läti))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikkel 12 – Aktsiisimaks – Ühtlustatud aktsiisist vabastamine – Diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikaup – Tingimused – Aktsiisikauba eest tegelik tasumine tegelike saajate poolt – Mittesularahaline makse

I. Sissejuhatus

1. Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus, Läti) on oma eelotsusetaotluses Euroopa Kohtule esitanud kaks küsimust, mis puudutavad aktsiisi üldist korda käsitleva direktiivi 2008/118/EÜ [2] artikli 12 tõlgendamist äriühingu MONO SIA (edaspidi „kaebaja“) ja Valsts ieņēmumu dienestse (maksuamet, Läti, edaspidi „Läti maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses seoses diplomaatiliste ja konsulaarteenistuste liikmete ning Lätis asuvate rahvusvaheliste organisatsioonide töötajate ostetud kaupade aktsiisivabastusega.

2. Nende küsimustega soovitakse peamiselt teada, kas direktiivi 2008/118 artikliga 12 on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt on diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikaup sellest maksust vabastatud üksnes tingimusel, mida ei ole sätestatud liidu õiguses, et selle kauba eest on tasutud mittesularahaliste maksevahenditega ja et makse on tarnijale teinud selle kauba tegelikud saajad.

3. Hoolimata käesoleva kohtuasja problemaatika uudsusest, puudutab see Euroopa Kohtu poolt hiljuti käsitletud teemat, nimelt piiranguid sularaha kasutamisel maksevahendina. Niisiis palutakse Euroopa Kohtul võtta seisukoht Läti õiguses sätestatud aktsiisivabastuse režiimi kooskõla suhtes ja täpsemalt liikmesriikide kaalutlusõiguse suhtes selle režiimi rakendamisel, arvestades eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet.

[1] Algkeel: prantsuse.

[2] Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12).

II. Õiguslik raamistik

A. Rahvusvaheline õigus

1. Diplomaatiliste suhete Viini konventsioon

4. 18. aprillil 1961 Viinis sõlmitud diplomaatiliste suhete Viini konventsiooni[3] artiklis 34 on sätestatud:

„Diplomaatiline esindaja on vabastatud kõigist riiklikest, piirkondlikest ning kohalikest isiku- ja varamaksudest ja -lõivudest, välja arvatud:

a) kaudsed maksud, mis sisalduvad tavaliselt kaupade ja teenuste hinnas;

[…]“

5. Diplomaatiliste suhete Viini konventsiooni artikli 36 punktis 1 on sätestatud:

„Asukohariik lubab kooskõlas oma õigusaktidega riiki sisse vedada ning vabastab kõigist tollimaksudest ja -lõivudest ning muudest tolliga seotud tasudest, välja arvatud tasu ladustamise, veo ja muude sarnaste teenuste eest:

a) esinduse jaoks ametialaseks kasutamiseks mõeldud esemed;

b) diplomaatilise esindaja või tema leibkonda kuuluva perekonnaliikme isiklikuks kasutamiseks mõeldud esemed, sealhulgas sisustusesemed.“

2. Konsulaarsuhete Viini konventsioon

6. 24. aprillil 1963 Viinis sõlmitud konsulaarsuhete Viini konventsiooni[4] artikli 49 „Maksuvabastus“ lõikes 1 on sätestatud:

„Konsulaarametnikud ja haldustöötajad ning nende leibkonda kuuluvad perekonnaliikmed on vabastatud kõigist riiklikest, piirkondlikest ning kohalikest isiku- ja varamaksudest ja -lõivudest, välja arvatud:

a) kaudsed maksud, mis sisalduvad tavaliselt kaupade ja teenuste hinnas;

[…]“.

[3] *United Nations Treaty Series*, 500. kd, lk 95.

[4] *United Nations Treaty Series*, 596. kd, lk 261.

7. Konsulaarsuhete Viini konventsiooni artikli 50 „Vabastus tollimaksudest ning -kontrollist“ lõikes 1 on sätestatud:

„Asukohariik lubab kooskõlas oma õigusaktidega riiki sisse vedada ning vabastab kõigist tollimaksudest ja -lõivudest ning muudest tolliga seotud tasudest, välja arvatud tasu ladustamise, veo ja muude sarnaste teenuste eest:

a) konsulaarasutuses ametialaseks kasutamiseks mõeldud esemed;

b) konsulaarametniku või tema leibkonda kuuluva perekonnaliikme isiklikuks kasutamiseks mõeldud esemed, sealhulgas sisustusesemed. Tarbeesemete hulk ei tohi ületada nimetatud isikute vajadusi.“

B. Liidu õigus

1. Direktiiv 2008/118/EÜ

8. Direktiivi 2008/118 põhjendus 13 on sõnastatud järgmiselt:

„Aktsiisist vabastatud saadetisi käsitlevad eeskirjad ja tingimused peaksid jätkuvalt olema ühtlustatud. Aktsiisist vabastatud saadetiste puhul, mis lähevad teistes liikmesriikides asuvatele organisatsioonidele, tuleks kasutada vabastussertifikaati.“

9. Direktiivi artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesoleva direktiiviga kehtestatakse üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt järgmise kauba (edaspidi „aktsiisikaup“) tarbimist:

[…]

b) direktiivides 92/83/EMÜ[5] ja 92/84/EMÜ[6] nimetatud alkohol ja alkohoolsed joogid;

c) direktiivides 95/59/EÜ[7], 92/79/EMÜ[8] ja 92/80/EMÜ[9] nimetatud tubakatooted.“

10. Direktiivi 2008/118 artiklis 12 on sätestatud:

„1. Aktsiisikaup vabastatakse aktsiisist, kui see kaup on ette nähtud kasutamiseks:

a) seoses diplomaatiliste või konsulaarsuhetega;

5 Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 206).

6 Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisimäära ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 29; ELT eriväljaanne 09/01, lk 213).

7 Nõukogu 27. novembri 1995. aasta direktiiv muude tubakatoodete tarbimist mõjutavate maksude kohta peale käibemaksu (EÜT 1995, L 291, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 283).

8 Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv sigarettidelt makstavate maksude ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 8; ELT eriväljaanne 03/013, lk 202).

9 Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiv muudelt tubakatoodetelt peale sigarettide makstavate maksude ühtlustamise kohta (EÜT 1992, L 316, lk 10; ELT eriväljaanne 03/013, lk 204).

b) asukohaliikmesriigi ametiasutuste tunnustatud rahvusvaheliste organisatsioonide ja nende liikmete poolt vastavalt piirangutele ja tingimustele, mis on ette nähtud rahvusvaheliste konventsioonidega nimetatud organisatsioonide asutamise kohta või peakorterit käsitlevate kokkulepetega;

c) Põhja-Atlandi lepingu osalisriigi relvajõudude poolt, välja arvatud relvajõud selles liikmesriigis, kus aktsiis on sissenõutav, nende enda või nendega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks või nende messide või sööklate varustamiseks;

[…]

2. Nimetatud aktsiisivabastuste suhtes kohaldatakse asukohaliikmesriigi kehtestatud tingimusi ja piiranguid. Liikmesriigid võivad anda aktsiisivabastuse aktsiisitagastuse kujul.“

11. Selle direktiivi artiklis 13 on sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks artikli 21 lõike 1 kohaldamist, peab artikli 12 lõikes 1 nimetatud kaubasaajale aktsiisi peatamise korra alusel veetava aktsiisikaubaga olema kaasas vabastussertifikaat.

2. Komisjon kehtestab vabastussertifikaadi vormi ja sisu vastavalt artikli 43 lõikes 2 sätestatud menetlusele.

[…]“

12. Direktiivi artikli 14 lõikes 3 on sätestatud:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et tagada lõigetes 1 ja 2 ettenähtud maksuvabastuse kohaldamine nii, et ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

2. Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011

13. Rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 [10] artiklis 51 on sätestatud:

„1. […] käesoleva määruse II lisas ette nähtud käibemaksust ja/või aktsiisist vabastamise tõendit, lähtudes kõnealuse tõendi lisas esitatud selgitavatest märkustest, [kasutatakse] selle tõendamisel, et asjaomase tehingu puhul on õigus saada sellist direktiivi 2006/112/EÜ[11] artikli 151 kohast vabastust.

[…]

2. Lõikes 1 osutatud tõendil peab olema vastuvõtva liikmesriigi pädeva ametiasutuse tempel. Kui kaubad või teenused on ette nähtud ametlikuks kasutamiseks, võivad liikmesriigid siiski enda sätestatud tingimustel vabastada kaubatarnete või teenuste saaja nõudest, et tõendil peab tempel olema. Vabastus võidakse kuritarvitamise korral tagasi võtta.

[10] Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1).

[11] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

Liikmesriigid teatavad komisjonile kontaktpunkti, mis on määratud selleks, et määrata kindlaks, milline ametiasutus vastutab tõendile templi panemise eest ning mil määral nad on sellest nõudest loobunud. Komisjon annab liikmesriikidelt saadud teabe edasi teistele liikmesriikidele.

3. Kui liikmesriik, kus tarne või teenuse osutamine toimub, kohaldab vahetut maksust vabastamist, saab tarnija kaubatarnete või teenuste saajalt käesoleva artikli lõikes 1 osutatud tõendi ning säilitab selle oma raamatupidamise dokumendina. Kui vabastus antakse käibemaksu tagasimaksmise kaudu vastavalt direktiivi [2006/112] artikli 151 lõikele 2, lisatakse tõend asjaomasele liikmesriigile esitatavale tagasimaksetaotlusele."

14. Rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas on kindlaks määratud selle rakendusmääruse artiklis 51 osutatud käibemaksust ja/või aktsiisist vabastamise sertifikaadi vorm ja sisu.

C. Läti õigus

15. 30. oktoobri 2003. aasta aktsiisiseaduse (likums „Par akcīzes nodokli")[12] artiklis 7 on sätestatud:

„Maksu tasub:

1. importija […]"

16. Selle seaduse artikli 20 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui käesoleva artikli lõigetest 2, […] 5 […] ei tulene teisiti, on aktsiisist vabastatud aktsiisikaup, mis tarnitakse:

1) diplomaatilistele ja konsulaaresindustele;

2) diplomaatiliste ja konsulaaresinduste diplomaatilistele ja konsulaartöötajatele, haldus- ja tehnilistele töötajatele ning selles punktis nimetatud isikute pereliikmetele, kes ei ole Läti kodanikud ega alalised elanikud. […];

3) Läti Vabariigi tunnustatud rahvusvahelistele organisatsioonidele või nende esindustele vastavalt piirangutele ja tingimustele, mis on ette nähtud rahvusvaheliste konventsioonidega nimetatud organisatsioonide asutamise kohta või peakorterit käsitlevate kokkulepetega;

4) rahvusvaheliste organisatsioonide või nende diplomaatilise staatusega esinduste töötajatele Läti Vabariigi territooriumil, kui nad ei ole Läti kodanikud ega alalised elanikud;

[…]

6) Põhja-Atlandi Lepingu osalisriigi (välja arvatud liikmesriik, kus maks kuulub tasumisele) relvajõududele tarbimiseks neile endale või nende teenistuses töötavale tsiviilpersonalile või nende messide ja sööklate tarbeks;

[…]

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

9) […]

a) Läti Vabariigis tunnustatud liitlasvägede peakorteritele […],

b) liitlasvägede peakorteri liikmetele või nende ülalpeetavatele, kui nad ei ole Läti kodanikud ega alalised elanikud.“

17. Selle seaduse artikli 20 lõike 2 punktis 2 on sätestatud:

„Käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud maksukohustuslased võivad Läti Vabariigis saada aktsiisikaupa:

[…]

2) Läti Vabariigis asuvatest maksuladudest järgmistel tingimustel:

a) aktsiisikauba saatja kasutab [rakendus]määruse nr 282/2011 II lisas esitatud dokumenti, mis tõendab, et see kaup on nimetatud maksust vabastatud;

b) aktsiisikauba saatja esitab aktsiisikauba liikumist käsitlevate õigusnormide kohase tõendi;

c) aktsiisikauba soetamise eest tasutakse mittesularahaliste maksevahenditega.“

18. Sama seaduse artikli 20 lõikes 5 on sätestatud:

„Aktsiisist on vabastatud aktsiisikaup, mis on mõeldud käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud maksukohustuslaste vajaduste rahuldamiseks ja mis imporditakse Läti Vabariigi territooriumile vabasse ringlusse lubamiseks […] riikidest, mis ei ole liikmesriigid, või käesoleva seaduse artikli 2 lõikes 3^1 nimetatud territooriumilt järgmistel tingimustel:

1) aktsiisikauba saatja kasutab [rakendus]määruse nr 282/2011 II lisas esitatud dokumenti, mis tõendab, et see kaup on nimetatud maksust vabastatud;

2) aktsiisikauba soetamise eest tasutakse mittesularahaliste maksevahenditega.“

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

19. Kaebaja deklareeris Läti tolliametile aktsiisikauba (alkohol ja sigaretid), mille ta oli ostnud Ühendkuningriigi äriühingult ja tema Läti filiaalilt, (edaspidi „asjaomane kaup“) eesmärgiga lubada need vabasse ringlusse mitme riigi saatkondadele ja konsulaarteenistustele ning NATO esindusele Lätis, kohaldades aktsiisimaksu peatamise korda.

20. Pärast kõnealuse kauba omandamist Ühendkuningriigi äriühingult ja tema Läti filiaalilt, ilma et ta selle eest otse tasuks, müüb kaebaja kauba Lätis asuvatele diplomaatilistele ja konsulaaresindustele[13], kes talle aga selle eest tasu ei maksa. Nimelt tasuvad need esindused

[13] Käesolevas ettepanekus kasutatud mõiste „diplomaatilised ja konsulaaresindused“ hõlmab nii liikmesriigis asuvaid diplomaatilisi ja konsulaaresindusi kui ka rahvusvahelisi organisatsioone ja sõjalisi missioone.

pärast kauba saamist selle eest otse asjaomasele Ühendkuningriigi äriühingule, kellele kaebaja on nõude loovutanud. Nõude loovutamise lepingus on sätestatud ka tasu, mille asjaomane äriühing peab kaebajale maksma tema vahendaja rolli eest asjaomase kauba müümisel.

21. Maksukontrolli järel võttis maksuamet vastu otsuse, millega kohustati kaebajat tasuma asjaomase kauba vabasse ringlusse lubamiselt aktsiisi, millele lisandus trahv ja viivis. Selles otsuses oli märgitud, et kuna kõnealused diplomaatilised esindused ei tasunud kauba eest mittesularahaliste maksevahenditega, ei ole aktsiisiseaduse artikli 20 lõike 5 punktis 2 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimus täidetud.

22. Kaebaja esitas Administratīvā rajona tiesale (rajooni halduskohus, Läti) kaebuse Läti maksuameti otsuse tühistamiseks. Ta väitis selles eelkõige, et aktsiisiseaduse artikli 20 lõike 5 punktis 2 ette nähtud erandi kohaldamise tingimus ei ole määrav ning seda ei ole maksuvabastuse tingimusena kehtestatud ka Läti Vabariigile siduvates rahvusvahelistes õigusaktides.

23. Administratīvā rajona tiesa (rajooni halduskohus) jättis 10. juuni 2019. aasta kohtuotsusega kaebuse rahuldamata osas, mis puudutas kohustust tasuda aktsiisi.

24. Kaebaja esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Administratīvā apgabaltiesale (regionaalne halduskohus). See kohus märgib, et vaidlus puudub selles, et kaebaja deklareeris asjaomase kauba tollilaos vabasse ringlusse lubamiseks diplomaatidele, kohaldades aktsiisimaksu peatamise korda, et ta kasutas rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas esitatud sertifikaati, et ta on esitanud tõendavad dokumendid eri riikide diplomaatidele ja NATO esindusele Lätis kauba tarnimise kohta ning et Ühendkuningriigi ettevõtja tasus kaebajale asjaomase kauba eest nõude loovutamise lepingu alusel.

25. Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus) märgib siiski, et riigi maksuamet leiab, et aktsiisivabastus ei ole kohaldatav, kuna aktsiisiseaduse artikli 20 lõike 5 punkti 2 kohaselt on nõutav, et asjaomase kauba eest tasutaks mittesularahaliste maksevahenditega.

26. Lisaks tuleneb väidetavalt riigi maksuameti võetud seisukohast, et tõendada ei ole vaja mitte üksnes seda, et asjaomase tehingu poolte vahel on ette nähtud tasumine mittesularahaliste maksevahenditega, vaid ka seda, et selle makse on teinud konkreetselt isikud, kellele kaup tarniti. Kuna suursaatkondadele ja konsulaarteenistustele tarnitud asjaomase kauba eest oli kaebajale maksnud nõude loovutamise lepingu alusel Ühendkuningriigi äriühing, mitte need suursaatkonnad ja konsulaarteenistused, kellele kaup tarniti, ei ole väidetavalt riigi maksuameti sõnul võimalik kindlaks teha, kas need suursaatkonnad ja konsulaarteenistused tasusid nende kaupade vastuvõtmisel mittesularahaliste maksevahenditega.

27. Neil asjaoludel otsustas Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2008/118/EÜ] artikli 12 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikaup on sellest maksust vabastatud, tingimusel et selle kauba eest tasumine on ette nähtud mittesularahaliste maksevahenditega, et tasumine on tegelikult toimunud ja et makse on tarnijale teinud selle kauba tegelikud saajad?

2. Kas [direktiivi 2008/118/EÜ] artikli 12 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad kehtestada tingimusi ja piiranguid, mis diplomaatiliste või konsulaarsuhete raames seavad aktsiisikauba aktsiisist vabastamise tingimuseks, et kauba ostja on kauba eest tegelikult tasunud mittesularahaliste maksevahenditega?“

28. Kirjalikud seisukohad esitasid kaebaja, Läti ja Hispaania valitsus ning Euroopa Komisjon.

29. Põhikohtuasja pooled ja menetlusse astujad teevad ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Kaebaja on seisukohal, et direktiivi 2008/118 artikli 12 lõiget 1 ei saa tõlgendada nii, et diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikaup on sellest maksust vabastatud tingimusel, et selle kauba eest tasumine on ette nähtud mittesularahaliste maksevahenditega, et tasumine on tegelikult toimunud ja et makse on tarnijale teinud selle kauba tegelikud saajad. Selle direktiivi artikli 12 lõiget 2 ei saa tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel kehtestada toodete aktsiisist vabastamisele täiendavaid kasutuid ja bürokraatlikke piiranguid, mis seisnevad nende kaupade eest tasumise maksevahenditele seatavas piirangus.

– Läti valitsus omalt poolt teeb Euroopa Kohtule ettepaneku vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 12 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikaup on sellest maksust vabastatud tingimusel, et selle kauba eest tasumine on ette nähtud mittesularahaliste maksevahenditega, et tasumine on tegelikult toimunud ja et makse on tarnijale teinud selle kauba tegelikud saajad, ning et selle direktiivi artikli 12 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad kehtestada tingimusi ja piiranguid, mis diplomaatiliste või konsulaarsuhete raames seavad aktsiisikauba aktsiisist vabastamise tingimuseks, et kauba ostja on kauba eest tegelikult tasunud mittesularahaliste maksevahenditega.

– Hispaania valitsuse hinnangul võivad liikmesriigid suures osas kehtestada tingimusi ja piiranguid direktiivi 2008/118 artikli 12 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuste rakendamisele, järgides eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Maksukohustuslase kohustus maksuvabastuse saamiseks tõendada, et kauba või teenuste eest on tegelikult makstud ja seda mittesularahaliste vahenditega, näib olevat mõistlik, et hoida ära maksuvabastuse kuritarvitamist, kuivõrd see võimaldab kinnitada kauba tegelikku tarnimist diplomaatilistele või konsulaaresindustele. See nõue hoiaks ära kõikvõimalikud kuritarvitused või pettused. Hispaania valitsus teeb seega ettepanku vastata eelotsuse küsimustele nii, et selle direktiivi artikkel 12 võimaldab liikmesriikidel diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutatava kauba aktsiisivabastuse rakendamisele tingimusi ja piiranguid kehtestades seada selle maksuvabastuse tingimuseks, et asjaomase kauba ostja on tegelikult tasunud mittesularahaliste maksevahenditega.

– Komisjon leiab, et vastus esimesele eelotsuse küsimusele tuleneb direktiivi 2008/118 artikli 12 lõike 1 punktist a, mis ei viita kuidagi selles küsimuses osutatud tingimustele. Nii on ainus selles sättes esitatud tingimus see, et kaup oleks tõepoolest ette nähtud viidatud kasutuseks, nimelt kasutamiseks seoses diplomaatiliste või konsulaarsuhetega. Kuna komisjoni sõnul on kauba saajat võimalik tõendada muul viisil kui omandajalt otsesele tarnijale tehtud mittesularahalise makse tõendamise kaudu, siis teeb ta ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei ole selles sätestatud maksuvabastuse saamiseks nõutav, et asjaomaste toodete eest makstaks

mittesularahaliste maksevahenditega, et tasumine oleks tegelikult toimunud ja et makse oleks tarnijale teinud selle kauba tegelikud saajad.

– Komisjoni arvates tuleks teisele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 12 lõikega 2 on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt tuleb sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas aktsiisivabastuse andmisest keelduda seetõttu, et omandaja ei ole aktsiisikauba hinda tegelikult tasunud mittesularahaliste maksevahenditega, ilma et muude tõenditega oleks võimalik tõendada, et selle direktiivi artikli 12 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse tingimused on täidetud.

30. Samad pooled vastasid määratud tähtajaks kirjalikult ka Euroopa Kohtu poolt kohtu kodukorra artikli 61 lõike 1 kohaselt esitatud küsimusele.[14]

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt teada, kas direktiivi 2008/118 artiklit 12 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutatava kauba aktsiisivabastuse rakendamisele tingimusi ja piiranguid kehtestades seada sellele maksuvabastusele täiendavaid, liidu õiguses mittesätestatud tingimusi, näiteks tingimuse, et asjaomase kauba tegelik saaja oleks selle eest tarnijale mittesularahaliste maksevahenditega otse maksnud.

32. Märgin sellega seoses kõigepealt, et Euroopa Kohtul ei ole veel olnud võimalust võtta seisukohta direktiivi 2008/118 artikli 12 tõlgendamise küsimuses.

33. Samuti tuleb täpsustada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabe põhjal ei ole kahtlust, et põhikohtuasja asjaoludel saadeti asjaomane kaup diplomaatilistele ja konsulaaresindustele ning et riigi maksuamet ei ole avastanud muud eeskirjade rikkumist peale kõnealuse Läti õigusnormi rikkumise. Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et kaebaja on täielikult täitnud liidu õiguses ette nähtud nii vormi- kui ka sisunõuded. Seega tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas sellisel juhul on riigisiseses õiguses võimalik ette näha liidu õiguse suhtes täiendavaid tingimusi ja piiranguid, mille rikkumine tooks kaasa aktsiisivabastuse andmata jätmise.

34. Enne käesolevas kohtuasjas tõusetuvate küsimuste süvaanalüüsi pean oluliseks uurida direktiivi 2008/118 ning konkreetsemalt diplomaatiliste ja konsulaaresinduste aktsiisivabastust puudutavate sätete kohaldamisala.

35. Seejärel teen ettepaneku analüüsida Läti õiguses ette nähtud aktsiisivabastuse korda proportsionaalsuse põhimõtte seisukohast ning viimaks selle korra kooskõla arvestades Euroopa Kohtu praktikat käibemaksuvabastuse küsimuses, mille jaoks liidu seadusandja on ette näinud aktsiisivabastusega identse maksuvabastussüsteemi.

[14] Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punkt 83.

B. Aktsiisivabastuse korra kohaldamisala

1. Direktiivi 2008/118 kohaldamisala

36. Liidu õiguse sätte tõlgendamisel tuleb arvestada mitte üksnes selle sätte sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on [15].

37. Tuleb märkida, et direktiivi 2008/118 eesmärk on kehtestada üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse liidus aktsiisikaupu, et tagada nende vaba liikumine ja liidu siseturu nõuetekohane toimimine. [16] Üheks erandiks sellest põhimõttest on selle direktiivi artiklis 12 sätestatud aktsiisivabastus diplomaatilistele ja konsulaaresindustele.

38. Nendest direktiivi 2008/118 aktsiisivabastust käsitlevatest põhisätetest võib teha järgmised esialgsed järeldused, mida on kirjeldatud käesoleva ettepaneku punktides 10–12.

39. Esiteks on direktiivi 2008/118 artiklis 12 sätestatud aktsiisivabastuse korra peamine eesmärk tagada, et sellest saaksid kasu asjaomases sättes välja toodud kategooriatesse kuuluvad kauba või teenuse saajad. Seega on aktsiisikaup vastavast aktsiisimaksust vabastatud juhul, kui see kaup on ette nähtud kasutamiseks seoses diplomaatiliste või konsulaarsuhetega. Selline tõlgendus on ka kooskõlas diplomaatiliste suhete Viini konventsiooni artikliga 36 ja konsulaarsuhete Viini konventsiooni artikliga 50.

40. Teiseks, ehkki on tunnustatud, et liikmesriikidel on aktsiisivabastuse korra rakendamisel kaalutlusõigus, piirab seda vabastussertifikaadi kasutamine, mille ülesanne on seada aktsiisivabastuse korra rakendamine raamidesse ja täpsemalt tagada, et direktiivi 2008/118 artiklis 12 sätestatud eesmärk saaks täidetud, kindlustades samal ajal asjaomase kauba tegeliku kasutamise selle saajate poolt.

41. Kolmandaks võivad liikmesriigid neile antud volituste raames võtta vajalikke meetmeid, et tagada diplomaatilistele ja konsulaaresindustele ettenähtud maksuvabastuse kohaldamine nii, et ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi [17]. Sellega seoses tuleb märkida, et selliste nähtuste ärahoidmine on nii liidu õiguse kui ka Läti õiguse ühine eesmärk.

42. Neljandaks, mis puudutab aktsiisivabastuse korra rakendamist, siis direktiiviga 2008/118 on liikmesriikidele jäetud võimalus valida aktsiisivabastuse andmisel kahe erineva menetluse vahel, nimelt ühelt poolt aktsiisi hilisema tagasimaksmise (*ex post*) ja teiselt poolt eelneva aktsiisivabastuse (*ex ante*) vahel diplomaatilistele ja konsulaaresindustele tarnitava kauba aktsiisi peatamise vormis [18], millise mudeli on valinud Läti.

43. Viimaks ei näe liidu õigus diplomaatilistes ja konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikauba sellest maksust vabastamiseks ette peale direktiivis 2008/118 ja rakendusmääruses nr 282/2011 sõnaselgelt osutatud tingimuste muid ühtlustatud tingimusi. Eelkõige ei sõltu aktsiisivabastuse saamine kaupade eest maksmise vahenditest ega saajalt otse tarnijale tasumisest.

[15] Vt 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

[16] Vt direktiivi 2008/118 põhjendused 2, 8 ja 10.

[17] Vt selle kohta direktiivi 2008/118 artikli 14 lõige 3.

[18] Vt selle kohta direktiivi 2008/118 artikli 12 lõige 2.

2. Aktsiisivabastuse korra rakendamine

44. Selleks et mõista aktsiisivabastuse korra toimimist ja selle rakendamise tingimusi, tuleb kõigepealt uurida vabastussertifikaadi sisu. Seejärel käsitleb minu analüüs liikmesriigi õiguse rolli ja selle seost liidu õigusega aktsiisivabastuse korra rakendamisel.

a) Vabastussertifikaat

45. Märgin kõigepealt, et vabastussertifikaat kujutab endast dokumenti, mille vormi ja sisu on kehtestanud komisjon ja mida liikmesriigid peavad järgima, et tagada aktsiisivabastuse korra nõuetekohane toimimine [19]. Seega tuleb järeldada, et liidu seadusandja on selle sertifikaadi kasutamise abil soovinud asjaomast korda ühtlustada.

46. Mis puudutab sertifikaadi sisu, siis selle võib kokku võtta järgmiselt: vabastussertifikaat sisaldab aktsiisivabastuse saaja – organi (diplomaatiline või konsulaaresindus) või selle esindaja – isiku- ja kontaktandmeid [20], asjaomase kauba või teenuste üksikasjalikku kirjeldust, nende kogust või arvu, nende ühikuväärtust ja koguväärtust ning kasutatud valuutat [21], aktsiisivabastuse saaja sõnaselget teatist, et see kaup või need teenused on ette nähtud kasutamiseks üheks direktiivi 2008/118 artiklis 12 sätestatud ametlikuks kasutuseks või diplomaatilise või konsulaaresinduse töötaja isiklikuks kasutuseks [22], asjaomase asutuse kuupäeva ja allkirjaga templit isiklikuks kasutamiseks mõeldud kauba ja/või teenuse maksuvabastuse puhul [23] ning asukohaliikmesriigi pädevate ametiasutuste kuupäeva ja allkirjaga templit, mis tõendab, et tehing vastab tervikuna või täpsustatud koguses aktsiisist vabastamise tingimustele [24].

47. Märgin kõigepealt, et vabastussertifikaat kirjeldab täpselt eri etappe, mida peavad läbima kõik aktsiisivabastuse menetluses osalejad, nimelt maksukohustuslane, asukohaliikmesriigi ametiasutused ja asjasse puutuva liikmesriigi aktsiisivabastust saav organ.

48. Seega tuleb rõhutada, et üldjuhul kinnitab vabastussertifikaadi sisu nii aktsiisivabastust saav organ või eraisik, see tähendab asjasse puutuva liikmesriigi diplomaatilised ja konsulaaresindused (või nende töötajad), kui ka asukohaliikmesriigi ametiasutused.

49. Mis puudutab aktsiisivabastust saavaid diplomaatilisi või konsulaaresindusi, siis teatavad nad vabastussertifikaadis järgmist: a) et kaup on mõeldud ettenähtud ametlikuks kasutuseks või isiklikuks kasutuseks, b) et kaup või teenused vastavad asukohaliikmesriigis kehtivatele maksuvabastuse andmise tingimustele ja piirangutele ning c) et teave on antud heas usus. Eeltoodud teabe õigsuse kinnitamiseks lisab asjaomase organi esindaja oma allkirja, samuti diplomaatilise või konsulaaresinduse templi või pitseri, kui vabastus saadi aktsiisivabastust saava organi töötaja isiklikuks kasutuseks.

50. Mis puudutab asukohaliikmesriiki, siis tuleb märkida, et üldjuhul kinnitavad vabastussertifikaadi sisu ka selle liikmesriigi pädevad ametiasutused. Oma kinnituse võivad anda kas üks või mitu ametiasutust sõltuvalt asjaomasest liikmesriigist. Märgin siinjuures, et teatud

[19] Vt selle kohta direktiivi 2008/118 artikli 13 lõige 2 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 51.

[20] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas vabastussertifikaadi lahter 1 ja sertifikaadi selgitavad märkused.

[21] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas vabastussertifikaadi lahter 5 ja sertifikaadi selgitavad märkused.

[22] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas vabastussertifikaadi lahter 3 ja sertifikaadi selgitavad märkused.

[23] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas vabastussertifikaadi lahter 4 ja sertifikaadi selgitavad märkused.

[24] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas vabastussertifikaadi lahter 6 ja sertifikaadi selgitavad märkused.

liikmesriikides osaleb selles menetluses kaks ametiasutust [25]. Kõigepealt kinnitab välisminister [26] või kaitseminister [27], et asjaomasel organil on tänu tema staatusele aktsiisivabastuse õigus. Kui see kinnitus on saadud, esitab aktsiisivabastuse õigusega organ vabastussertifikaadi tarnijale ja ostab aktsiisivaba kaupa, edastades talle selle sertifikaadi koopia. Seejärel võib asukohaliikmesriigi teine ametiasutus, enamikul juhtudel maksuhaldur või tolliteenistus, kontrollida tehingu kooskõla aktsiisist või käibemaksust vabastamisele kohaldatavate eeskirjadega.

51. Kui kaup või teenus on ette nähtud ametlikuks kasutuseks, võib asukohaliikmesriik siiski enda sätestatud tingimustel vabastada diplomaatilised või konsulaaresindused nõudest saada asjaomase liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt vabastussertifikaadi kasutamiseks eelnev luba [28]. Sellisel juhul saab seda sertifikaati kasutada ilma asukohaliikmesriigi kinnituseta ja ilma selle liikmesriigi pädevate ametiasutuste templita. Seega saaks kujutleda, et ühe liikmesriigi diplomaatilistes suhetes teise liikmesriigiga võetakse vastastikku vastu otsus lihtsustada diplomaatilistel ja konsulaaresindustel aktsiisikauba ostmist, vabastades need sellest kohustusest, mille võib siiski kuritarvituse korral tühistada.

52. Siiski isegi juhul, kui asukohaliikmesriigi pädev ametiasutus otsustab ametlikuks kasutuseks ettenähtud kauba või teenuse aktsiisivabastuse puhul oma templit mitte lisada, ei vabasta ta üldjuhul seda maksuvabastust saavat diplomaatilist või konsulaaresindust kohustusest kinnitada esitatud andmete õigsust ja tõendada vabastussertifikaadi sisu allkirja või ametliku pitseriga.

53. Viimaks, mis puudutab maksukohustuslast (või aktsiisist vabastatava kauba tarnijat), siis on rakendusmääruse nr 282/2011 II lisa selgitavates märkustes vabastussertifikaadi kohta täpsustatud, et see sertifikaat on dokumendiks, mis tõendab diplomaatilistele ja konsulaaresindustele saadetavate kaubasaadetiste maksuvabastust.
Maksukohustuslaselt/laopidajalt nõutakse lisaks selle sertifikaadi säilitamist tema raamatupidamises [29] vastavalt selles liikmesriigis kehtivatele õigusaktidele [30].

b) Liikmesriigi õiguse roll aktsiisivabastuse korra rakendamises

54. Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2008/118 artikli 12 lõike 2 kohaselt kohaldatakse selle artikli lõikes 1 viidatud aktsiisivabastuste suhtes „asukohaliikmesriigi kehtestatud tingimusi ja piiranguid“.

55. Läti valitsus on seega seisukohal, et mittesularahaliste maksevahenditega maksmise kohustus lisaks vabastussertifikaadi formaalsustele on põhjendatud lähtuvalt eelkõige liikmesriikidele eelnimetatud sätte sõnastusega jäetud kaalutlusõigusest ja selle sätte poolt antavast võimalusest kehtestada aktsiisivabastustele tingimusi ja piiranguid.

[25] Vt näiteks Prantsusmaal kasutatav vabastussertifikaat, mis on kättesaadav järgmisel veebiaadressil: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf.

[26] Enamikus liikmesriikides on see ülesanne antud välisministeeriumi riikliku protokolli osakonnale.

[27] Juhul kui aktsiisivabastus puudutab asukohaliikmesriigis paiknevat relvavägede missiooni.

[28] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 51 lõige 2 ja selle rakendusmääruse II lisa selgitavate märkuste punkt 7.

[29] Vt selle kohta rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 51 lõige 3.

[30] Rakendusmääruse nr 282/2011 II lisa selgitavates märkustes on ka märgitud, et vabastussertifikaat koostatakse kahes eksemplaris, millest üks eksemplar jääb kaubasaatjale ja teine eksemplar saadab aktsiisikaupade liikumist.

56. Sama arvab ka Hispaania valitsus, kes leiab, et kui nõustuda tõlgendusega, mille kohaselt aktsiisivabastus kohaldub automaatselt kaupade või teenuste tarnimisel diplomaatilisele või konsulaaresindusele, siis kaotab direktiivi 2008/118 artikli 12 lõige 2, mis näeb ette, et liikmesriigid võivad sellele vabastusele kehtestada tingimusi ja piiranguid, täielikult oma tähenduse.

57. Märgin kõigepealt, et ma ei nõustu Läti ja Hispaania valitsuse seisukohaga.

58. Nimelt esiteks näib ilmselge, et liidu õiguse ühtlustatud valdkonnas, nagu seda on aktsiisi üldine kord, on liikmesriikide kaalutlusõigus piiratud ja seda tuleb teostada kooskõlas liidu õigusega.

59. Teiseks, isegi kui piirduda direktiivi 2008/118 artikli 12 lõike 2 kitsa tõlgendusega, ei võta see säte liikmesriikidelt võimalust kehtestada aktsiisivabastuse rakendamisele teatud hulk tingimusi.

60. Kõigepealt tuleb märkida, et liikmesriigi seadusandja ülesandeks on valida, millist aktsiisivabastust ta soovib kohaldada, see tähendab, kas see toimub eelnevalt (*ex ante*) ja otse aktsiisi peatamise teel või tagantjärgi (*ex post*) aktsiisi tagastamise teel.

61. Lisaks kinnitavad liikmesriikide kaalutlusõigust aktsiisivabastuse korra rakendamisel selgelt erinevad lähenemised, mida need liikmesriigid on selle korra tunnuste kehtestamisel järginud. Seega võib täheldada erinevusi asukohaliikmesriigi pädevate ametiasutuste määramises nii aktsiisivabastuse saajate kõlblikkuse kui ka tehtud tehingute kehtivuse kinnitamiseks [31], nõuetes seoses sertifikaadi sisu kinnitamisega asjaomase diplomaatilise esinduse poolt [32], summades, millest alates aktsiisivabastus on kohaldatav [33], ajavahemikes, mille jooksul aktsiisivabastus on kehtiv, või aktsiisitagastuse saamise tähtaegades [34], asjaomase kauba kasutusele esitatavates nõuetes [35] või esitatavate vabastussertifikaadi eksemplaride arvudes [36].

[31] Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punkt 50.

[32] Teatud liikmesriigid nõuavad, et vabastussertifikaat sisaldaks nii esinduse juhi (või isiku, kellele esinduse juht on selle pädevuse andnud) allkirja kui ka diplomaatilise esinduse pitserit. Vt näiteks Leedu aktsiisivabastuse kord (https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions).

[33] Ostu minimaalne summa aktsiisi- või käibemaksuvabastuse saamiseks võib eri liikmesriikides erinevate asjaomaste kaupade puhul olla erinev. Näiteks Soome Vabariigis on kehtestatud piirmäär 80 eurot tehingu kohta (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/), Luksemburgi Suurhertsogiriigis 120–240 eurot tehingu kohta (vt selle kohta suurhertsogi 7. veebruari 2013. aasta määruse, mis käsitleb diplomaatilistele ja konsulaaresindustele, samuti diplomaatidele, konsulaarametnikele ja kantseleiametnikele antavaid käibemaksusoodustusi ja -vabastusi, (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, 2013. aasta Luksemburgi ametlik väljaanne A24, edaspidi „suurhertsogi määrus") artikkel 2 ja artikli 4 lõige 1) ning Kreeka Vabariigis 250 eurot tehingu kohta (vt selle kohta ministri 30. detsembri 2011. aasta otsuse POL.1268 artikli 3 punkt h, mida on muudetud ministri 25. juuni 2021. aasta otsusega A 1144 (FEK B 2821/30-06-2021)).

[34] Vt näiteks Ungari õiguses rahandusministri määruse nr 11/2010 (III. 31), mis käsitleb teatud käibe- ja aktsiisimaksuga seotud privileege, soodustusi ja puutumatust, (egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet) artikli 7 lõige 1, milles on täpsustatud, et aktsiisitagastust tuleb taotleda käibe- või aktsiisimaksuvabastust puudutava kauba omandamisele järgneva aasta 1. jaanuarist kuni 30. septembrini.

[35] Näiteks näeb Soome kord diplomaatiliste ja konsulaaresinduste poolt ametlikuks kasutuseks ostetud alkoholi kasutamisele ette konkreetsed nõuded. Nõnda peab alkoholi tarbimine toimuma nende organite asukohas ja seda võib tasuta pakkuda üksnes konkreetselt suursaadiku või diplomaatilise või konsulaaresinduse töötaja külalistele (vt selle kohta 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] Eksemplaride arv võib ulatuda alates kolmest Luksemburgi Suurhertsogiriigis (vt selle kohta suurhertsogi määruse artikli 7 lõige 1) kuni neljani Prantsusmaal (vt selle kohta Prantsuse valitsuse välja antud vabastussertifikaat).

62. Eeltoodut arvestades leian, et tõlgendus, mis keskendub aktsiisivabastuse korra peamisele eesmärgile, s.o eesmärgile tagada, et direktiivi 2008/118 artiklis 12 osutatud kauba ja/või teenuse saaja saab asjaomase maksuvabastuse, ei jäta liikmesriike ilma võimalusest kehtestada teatud hulka selle korra elluviimiseks tähtsaid tingimusi.

C. Aktsiisivabastuse korra proportsionaalsuse analüüs

63. Proportsionaalsuse põhimõte kohustab liikmesriike kasutama õiguskaitsevahendeid, mis võimaldavad küll tõhusalt saavutada liikmesriigi õigusega taotletava eesmärgi, kuid ei või siiski minna kaugemale taotletud eesmärgi saavutamiseks vajalikust, ja kahjustavad võimalikult vähe kõnealuste liidu õigusnormidega püstitatud eesmärke ja põhimõtteid [37].

64. Euroopa Kohtu praktika täpsustab selle kohta, et kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb kasutada kõige vähem piiravat meedet ning et tekitatud piirangud peavad olema vastavuses püstitatud eesmärkidega [38].

65. Seega tuleb kõigepealt vaadata legitiimset eesmärki, mida Läti seadusandja aktsiisiseaduse artikli 20 lõike 5 punkti 2 vastuvõtmisel taotles, et analüüsida, kas see on põhjendatud ja proportsionaalne.

66. Teiseks tuleb analüüsida, kas see õigusnorm on taotletava eesmärgi elluviimiseks sobiv ega lähe kaugemale taotletud eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

67. Pean vajalikuks märkida, et aktsiisivabastuse korda on liidu tasandil ühtlustatud direktiiviga 2008/118. Selle rakendamise osas ilmneb kõnealune ühtlustamine aktsiisivabastuse korra reguleerimises vabastussertifikaadi abil. Seega tuleb eelotsuse küsimustele vastamiseks analüüsida aktsiisiseaduse artikli 20 lõike 5 punkti 2 proportsionaalsust just selles konkreetses kontekstis.

68. Eeltoodut arvestades leian, et juhul, kui asjaomane ühtlustamine ja sellest tulenev ühtse aktsiisivabastuse süsteemi nõue puuduksid, võiksid sellised meetmed, nagu on ette nähtud Läti õiguses, olla põhjendatud ja proportsionaalsed nii liikmesriigi õiguses taotletavate eesmärkide seisukohast kui ka liikmesriigi suurema kaalutlusõiguse seisukohast.

1. Läti õiguses sätestatud piirangu põhjendatus

69. Eelotsusetaotlusest ja Läti valitsuse kirjalikest seisukohtadest ilmneb, et mittesularahaliste maksevahenditega tasumise tingimus tuleneb soovist tagada, et aktsiisivabastust antakse õigesti neile, kellel on õigus aktsiisivabastusele, ning soovist võidelda tõhusamalt maksustamise vältimise ja maksupettuse vastu.

[37] Vt 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Molenheide jt (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 46) ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Impresa Edilux ja SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

[38] Vt 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

70. Tuleb märkida, et liikmesriikidel on õigustatud huvi võtta oma finantshuvide kaitseks vajalikke meetmeid [39] ning et maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiiviga 2008/118 taotletav eesmärk, nagu nähtub selle direktiivi artiklist 11 ja artikli 39 lõike 3 esimesest lõigust [40].

71. Leian seega, et esmapilgul näib Läti seadusandja taotletav eesmärk olevat põhjendatud teatud konkreetsete aktsiisikaupade puhul, nagu sigarettide ja alkoholi puhul, mis ebaseaduslikult turule sattudes kujutaks endast olulist osa turustatavast aktsiisikaubast.

72. Märgin siiski, et liikmesriigid peavad neile liidu õigusega antud pädevust teostades kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mille hulka kuulub ka proportsionaalsuse põhimõte [41].

73. Seega tuleb nüüd uurida argumente, mida need kaks valitsust on Läti õiguses kehtestatud piirangu õigustamiseks toonud.

74. Läti ja Hispaania valitsus on seisukohal, et sularahaliste maksevahendite kasutamine majandustehingutes lihtsustab oluliselt pettuseid ja kuritegelikku käitumist ning et seetõttu on Läti õiguses kehtestatud piirangud väidetavalt legitiimsed ja proportsionaalsed.

75. Hispaania valitsuse sõnul ei puudu ka liidu õigusest sellist laadi piirangud, mis on väidetavalt kehtestatud niisugustel legitiimsetel eesmärkidel nagu maksupettuste ärahoidmine. Sealjuures viitab see valitsus kohtuotsusele Hessischer Rundfunk [42] ja kohtujurist Richard de la Tour'i ettepanekule kohtuasjas ECOTEX BULGARIA [43].

76. Isegi kui on tunnistatud, et teatud konkreetsetel juhtudel võivad sularaha maksevahendina kasutamisele seatud piirangud olla legitiimsed, siis olen seisukohal, et Hispaania valitsuse viidatud kohtupraktika ei ole ülekantav käesolevale kohtuasjale, mille puhul nii faktilised asjaolud kui ka kohaldatav õiguslik regulatsioon erinevad oluliselt kohtuasjast, milles tehti 26. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Tuletan meelde, et liidetud kohtuasjades Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19) otsustas Euroopa Kohtu suurkoda, et põhimõtteliselt võib euroala liikmesriik kohustada oma administratsiooni vastu võtma sularahamakseid, kuid seda võimalust võib ka piirata avalikust huvist tulenevalt tingimusel, et sellised piirangud oleksid proportsionaalsed taotletava avaliku huvi eesmärgiga. Kohus märkis, et selline piirang võib muu hulgas olla põhjendatud juhul, kui sularahamakse võib tasu maksjate väga suure arvu tõttu administratsioonile kaasa tuua ebamõistlikke kulusid. Kohus järeldas seega, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas selline piirang on ringhäälingutasu tegeliku kogumise eesmärgiga proportsionaalne [44], arvestades eelkõige asjaolu, et alternatiivsed maksmise seaduslikud võimalused ei pruugi olla hõlpsasti kättesaadavad kõigile selle maksmiseks kohustatud isikutele [45].

[39] Vt 10. juuli 2008. aasta kohtuotsus Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

[40] Vt 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 59).

[41] Vt 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504, punkt 62).

[42] Vt 26. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63).

[43] Kohtujurist Richard de la Tour'i ettepanek kohtuasjas ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

[44] Vt 26. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63, punktid 72–76).

[45] Vt 26. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63, punkt 77).

78. Märgin kõigepealt, et 26. jaanuari 2021. aasta kohtuotsuses Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63) viidatud proportsionaalsuse kontroll tõusetus käesolevast kohtuasjast erinevas kontekstis. Nimetatud kohtuasjas taotletav avaliku huvi eesmärk seisnes tagamises, et administratsioonile ei teki sularahas maksmise tõttu ebamõistlikke kulusid. Sellist ohtu ei esine aga põhikohtuasjas, kus Läti õigusnormidega taotletav eesmärk on vältida kuritarvitusi ja pettuseid aktsiisi tasumise ja sellest vabastamise puhul.

79. Praegu Euroopa Kohtu menetlus olevas kohtuasjas ECOTEX BULGARIA (C-544/19) on kohtult küsitud seisukohta küsimuses, mil määral oleks liidu õigusega kooskõlas liikmesriigi maksuõiguse säte, mis keelab füüsilistel ja juriidilistel isikutel riigi territooriumil teha kindlaksmääratud künnisega võrdses või väiksemas summas sularahamakset ning kohustab karistuse ähvardusel maksumaksjaid selleks kasutama muid maksevahendeid.

80. Ehkki ma nõustun kohtujurist Richard de la Tour'i analüüsiga kohtuasjas ECOTEX BULGARIA [46], leian, et sellest analüüsist lähtuvaid järeldusi ei ole võimalik üle kanda põhikohtuasjale. Ühelt poolt, vastupidi Läti õigusnormidele ei kuulu selles kohtuasjas kõne all olevad Bulgaaria õigusnormid liidu õigusega ühtlustatud valdkonda. Teiselt poolt on Bulgaaria õiguslik kontekst ja õigusnormidega taotletavad eesmärgid Läti õigusnormidest oluliselt erinevad. Nimelt püütakse Bulgaaria õigusnormidega ära hoida maksustamise vältimise praktikaid, mis tulenevad olukordadest, kus olulisi sularahavooge ei registreerita raamatupidamisdokumentides, vältides nii sotsiaalkindlustusmaksudega maksustamist kui ka nende maksude tasumist [47]. Seega nõuab Bulgaaria seadusandja selliste maksevahendite kasutamist, mis võimaldavad jälgida finantstehinguid, mille jaoks ei ole olemas muid tõendeid ega kontrolli. Põhikohtuasjas aga näeb liidu õigus aktsiisivabastuse korra rakendamiseks ette konkreetse mehhanismi vabastussertifikaadi näol, mis kujutab endast tõendit, mis tõendab põhimõtteliselt mitte üksnes kaubandustehingu toimumist, vaid ka selle jälgitavust, et vältida mis tahes kuritarvitusi ja pettuseid.

2. Kõnealuste liikmesriigi õigusnormide sobivus taotletavate eesmärkide saavutamiseks ja nende vajalikkus

81. Juhin tähelepanu sellele, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liikmesriigi õigusnormid konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt [48].

82. Seega tekib küsimus, kas ja mil määral võimaldab üksnes vabastussertifikaat täita nii Läti õiguse eesmärke kui ka direktiivi 2008/118 artiklis 12 osutatud eesmärki, s.o asjaomaste kaubasaajate maksust vabastamine, hoides samal ajal ära pettused ja kuritarvitused. Märgin kõigepealt, et kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis leian, et kogu liikmesriigi regulatsioon, mis kehtestab täiendavaid tingimusi ja formaalsusi tagamaks, et asjaomased saajad saavad aktsiisikauba kätte, võib olla põhjendamatu ja ebaproportsionaalne. Kui aga see sertifikaat ei võimalda kindlustada aktsiisivabastuse korra legitiimset ja kuritarvitusteta rakendamist – ja eelkõige tagada asjaomase kauba kättesaamist tegelike saajate poolt –, siis võivad täiendavad meetmed, nagu need, mis on ette nähtud Läti õiguses, olla põhjendatud ja proportsionaalsed.

[46] Kohtujurist Richard de la Tour'i ettepanek kohtuasjas ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

[47] Vt kohtujurist Richard de la Tour'i ettepanek kohtuasjas ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931), punkt 83.

[48] Vt 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Stanley International Betting ja Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

83. Märgin, et kõikidele pooltele saadeti just seda problemaatikat käsitlev suunatud küsimus [49].

84. Oma vastustes esitatud küsimusele väidavad kaebaja ja komisjon, et vabastussertifikaat sisaldab kõiki vajalikke andmeid tagamaks, et asjaomase kauba ostjad on direktiivi 2008/118 artiklis 12 osutatud isikud.

85. Seevastu tuleb märkida, et Läti ja Hispaania valitsus ei selgitanud oma vastustes, mille poolest annaks mittesularahaliste maksevahendite nõue täiendavat teavet, mis ei oleks maksuhalduritele kättesaadav vabastussertifikaadi põhjal. Need valitsused leiavad, et mittesularahaliste maksevahenditega tasumine võimaldab maksuhalduril teisel viisil tõendada, et tarnija on tehingu teinud konkreetse saajaga, kes on harilikult maksja. Nõnda oleks makse teinud isik selgelt tuvastatav (tema nime, kontonumbri või pangakaardi numbri järgi) ning oleks võimalik kinnitada, et see isik on kauba saaja ja et ta on asjaomasele tarnijale otse tasunud.

86. Siiski tuleb nentida, et need andmed esitatakse juba vabastussertifikaadil ja neid on võimalik selgelt ja ühemõtteliselt tuvastada [50]. Nõnda esinevad juba vabastussertifikaadil ostja isiku andmed ja kauba koguhind, peale selle ka ostetud kauba kogus, iga toote liik ja ühikuhind, mida ei ole võimalik lihtsa maksekviitungiga kindlaks määrata. Järelikult olen sarnaselt komisjoniga arvamusel, et makset tõendavad andmed võivad käesoleval juhul olla kasutatavad sertifikaadil esitatud teabe täpsuse kontrollimiseks, kui neid kahte andmeallikat omavahel võrrelda, kuid need ei anna mingit lisateavet.

87. Olen seega seisukohal, et juba vabastussertifikaadi sisu üksi võimaldab esmapilgul kontrollida direktiivi 2008/118 artiklis 12 määratletud aktsiisivabastuse tingimuste ja selle direktiiviga taotletavate eesmärkide täitmist.

88. Teiseks peame analüüsima, kas aktsiisivabastuse korra elluviimise raames ja arvestades liikmesriikidele jäetud kaalutlusõigust võiksid Läti seadusandja võetud täiendavad meetmed olla põhjendatud.

89. Läti valitsuse sõnul on need täiendavad meetmed põhjendatud eelkõige Läti seadusandja valitud aktsiisivabastuse liigist tulenevalt. Läti valitsus märgib, et erinevalt aktsiisimaksu tagasimaksmisest, mis võimaldab maksuhalduril veenduda, et see maks tagastatakse diplomaatilistele ja konsulaaresindustele, ei ole asjaomasest maksust vabastamise kohaldamisel maksuhalduritel olenevalt olukorrast võimalust läbi viia samasugust kontrolli.

90. Leian, et Läti valitsuse vastuse kohta tuleb teha järgmised tähelepanekud.

91. Esiteks näib Läti valitsus tunnistavat mitte üksnes liikmesriikide võimalust valida erinevaid aktsiisivabastuse režiime, vaid ka asjaolu, et kui Läti oleks valinud aktsiisimaksu tagasimaksmise mudeli, oleks see tal üldjuhul võimaldanud tagada aktsiisivabastuse korra nõuetekohase toimimise ilma täiendavaid meetmeid võtmata. Leian siiski, et selle tunnistamine on esmapilgul oluline märk selle kohta, et Läti õigusnormid on potentsiaalselt põhjendamatud.

[49] Euroopa Kohus palus pooltel vastata küsimusele, kas ja mil määral võimaldab mittesularahaliste maksevahenditega tasumise nõue anda administratsioonile täiendavat teavet võrreldes sellega, mida sisaldab rakendusmääruse nr 282/2011 II lisas määratletud sertifikaat, ja mis on vajalik aktsiisivabastuse tingimuste täitmise kontrollimiseks.

[50] Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punktis 46 esitatud vabastussertifikaadi kirjeldus.

92. Märgin lisaks, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 51 lõike 3 kohaselt toimub ka juhul, kui aktsiisivabastust antakse tagasimaksmise kujul, see sama vabastussertifikaadi alusel, kuna see sertifikaat lisatakse asjaomasele liikmesriigile esitatavale tagasimaksetaotlusele ilma ühegi täiendava formaalsuseta [51]. Seega ilmneb, et aktsiisivabastuse seisukohast jäävad vabastussertifikaadi vorm ja sisu nii aktsiisimaksu peatamise kui ka tagasimaksmise režiimi puhul samaks, säilitades sama tõendusväärtuse.

93. Isegi kui näib selge, et aktsiisimaksu tagasimaksmise korral on asukohaliikmesriigi kontroll suurem, kuna üldiselt eeldab tagasimaksmine enne makse tegemist selle saaja isiku kontrollimist, siis Läti valitsus ei ole oma vastuses kirjalikult esitatud küsimustele andnud teavet, mis tõendaks, et aktsiisimaksu peatamise režiimi korral ei võimalda vabastussertifikaat läbi viia aktsiisivabastuse korra nõuetekohase toimimise tagamiseks ning pettuste ja kuritarvituste ärahoidmiseks vajalikku kontrolli, mis õigustaks selliste täiendavate meetmete võtmist, mida on võtnud Läti seadusandja.

94. Teiseks tugineb Läti valitsus oma täiendavate meetmete põhjenduseks toodud argumentides ministrite nõukogu dekreedi nr 908, millega kehtestatakse diplomaatilistele ja konsulaaresindustele, rahvusvahelistele organisatsioonidele, Euroopa Liidu institutsioonidele ja Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsioonile (NATO) tarnitavale kaubale ja teenustele nullprotsendilise käibemaksumäära kohaldamise ning Läti Vabariigile tasutud aktsiisikaupade aktsiisimaksu tagasimaksmise ja aktsiisimaksust vabastamise rakenduseeskirjad (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“) [52], artiklile 72, millega lubatakse diplomaatilistel ja konsulaaresindustel kasutada vabastussertifikaati kuni 36 kuu vältel ilma Läti maksuhaldurite eelneva heakskiiduta [53].

95. Siiski ei selgita Läti valitsus, mille poolest täpselt võib see riigisiseses õiguses ette nähtud võimalus ohustada aktsiisivabastuse korra rakendamist, suurendades näiteks pettuste või kuritarvituste riski. See valitsus ei ole suutnud ka selgitada, miks ei piisa Läti õiguses sätestatud tingimuste täitmiseks sel juhul üksnes vabastussertifikaadist. Rõhutan siinkohal, et nagu on selgitatud käesoleva ettepaneku punktis 52, ei võta asjaolu, et liikmesriik vabastab kauba või teenuste saaja nõudest, et sertifikaadil peab olema pädevate ametiasutuste tempel, aktsiisivabastusest kasu saavalt diplomaatiliselt või konsulaaresinduselt tema kohustust täita ajaomane sertifikaat ja kinnitada selle sisu.

96. Samuti tuleb märkida, et kui Läti valitsus leiab, et selline heakskiidust vabastamine võib ohustada aktsiisivabastuse korra nõuetekohast toimimist, võib see valitsus igal hetkel otsustada selle meetme tagasi võtta rakendusmääruse 282/2011 artikli 51 lõike 2 kohaselt, mis näeb ette võimaluse see vabastus kuritarvitamise korral tagasi võtta.

[51] Arvestades liikmesriikide kaalutlusõigust aktsiisivabastuse korra rakendamisel võivad osa neist nõuda, et vabastussertifikaadile lisataks arved või muud dokumendid, mis tagasimakse taotlemisel tõendavad asjaomase kauba ostu.

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

[53] Sellele dekreedile tuginevate Läti valitsuse argumentide asjakohasust peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

97. Kolmandaks ja viimasena märgin, et Läti valitsus põhjendab võetud meetmeid vajadusega tagada tõhusam tolliasutuste poolne kontroll. Sealjuures väidetakse, et kuna diplomaatiliste ja konsulaaresinduste suhtes ei ole võimalik võtta kontrollimeetmeid, saab kontrollida üksnes aktsiisimaksu tasuma või selle maksu vabastust rakendama kohustatud kaupmehi, eelkõige juhul, kui on antud eespool viidatud vabastus eelnevast heakskiidust.

98. Rõhutan siiski, et nii liidu kui ka Läti õiguses on sätestatud, et vabastussertifikaadid tuleb koostada kahes eksemplaris, millest ühe peab kaubasaatja säilitama oma raamatupidamises. Selline nõue võimaldaks Läti ametiasutustel tagada tõhus kontroll, kuna see vabastussertifikaat sisaldab ametlikku kinnitust diplomaatiliste ja konsulaaresinduste poolse ostu ja tegeliku kasutuse kohta.

99. Märgin samuti, et liidu õiguse kohaselt on Läti valitsusel mitu meedet, mis võimaldavad tal oma aktsiisivabastuse režiimi korraldada, sealhulgas käesoleva ettepaneku punktis 96 viidatud meede võtta tagasi teatud diplomaatilistele ja konsulaaresindustele antud soodustused, kui see valitsus kahtlustab mingit kuritarvituste või pettuste ohtu. Rõhutan siinkohal et ei Läti maksuhaldurid ega ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole väitnud võimalike kaebajapoolsete pettuste või kuritarvituste esinemist. Nagu viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei sea Läti maksuamet kahtluse alla asjaomase kauba tegelikku tarnimist suursaatkondadele ja konsulaarteenistustele ega ka muude direktiivis 2008/118 ja aktsiisiseaduses sätestatud tingimuste täitmist.

D. Aktsiisivabastuse korra kohaldamine kooskõlas käibemaksust vabastamise korraga

100. Viimaks tuleb rõhutada, et sama vabastussertifikaati kasutatakse ka direktiivi 2006/112 artikli 151 lõikes 2 sätestatud käibemaksust vabastamise korra raames.

101. Euroopa Kohtu väljakujunenud käibemaksualase praktika kohaselt läheb siseriiklik meede, mis kohustab maksust vabastamisel järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks [54].

102. Sarnaselt komisjoniga märgin, et seda kohtupraktikat on Euroopa Kohus kohaldanud ka aktsiisivaldkonnas seoses energiatoodete maksuvabastusega [55]. Euroopa Kohtu praktika kohaselt välistavad formaalsed nõuded maksuvabastuse andmise üksnes juhul, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud [56].

103. Lisaks märgin, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldab kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas, et täidetud on kaks tingimust, nimelt esiteks, et vaatamata direktiivi 2006/112 ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine [57]. Kui kanname selle aktsiisialase arutluskäigu üle

[54] Vt 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

[55] Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punkt 62).

[56] Vt 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31).

[57] Vt 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

põhikohtuasjale, siis tuleneb sellest eelotsusetaotluses esitatud asjaolude kirjelduse põhjal, et asjaomase kauba tegelikud saajad olid justnimelt diplomaatilised ja konsulaaresindused ning et seetõttu ei näi maksukohustuslane/laopidaja olevat saanud nende tehingute tulemusena mingit soodustust.

104. Eeltoodut arvestades olen seisukohal, et seda Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat käibemaksuvabastuse küsimuses tuleb liidu õiguse ühetaolise kohaldamise ja direktiivi 2008/118 kasuliku mõju tagamiseks kohaldada analoogia alusel põhikohtuasjas.

105. Nendel asjaoludel – tingimusel, et kontrollimisel, mille teostamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses, veendutakse, et põhikohtuasjas kasutatud vabastussertifikaat sisaldab nii Läti ametiasutuste poolse tõhusa kontrolli võimaldamiseks vajalikke andmeid kui ka asjaomaste diplomaatiliste ja konsulaaresinduste poolset vabastussertifikaadi sisu kinnitust – näib mulle, et sellised riigisisesed õigusnormid, nagu käsitleti põhikohtuasjas, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik aktsiisimaksu puudutavate kuritarvituste või pettuste ärahoidmiseks.

V. Ettepanek

106. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Administratīvā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus, Läti) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 12 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaselt ei ole samas sättes ette nähtud aktsiisivabastuse andmiseks nõutav, et diplomaatilistes või konsulaarsuhetes kasutamiseks mõeldud aktsiisikauba eest tasumine oleks ette nähtud mittesularahaliste maksevahenditega, et tasumine oleks tegelikult toimunud ja et makse oleks tarnijale teinud selle kauba tegelikud saajad, kui asjaomase kauba kavandatud kasutust diplomaatilistes või konsulaarsuhetes on võimalik tõendada eelkõige vabastussertifikaadi alusel.

2. Direktiivi 2008/118 artikli 12 lõikega 2 on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt tuleb aktsiisivabastuse andmisest keelduda seetõttu, et omandaja ei ole aktsiisikauba hinda tegelikult tasunud mittesularahaliste maksevahenditega, ilma et eelkõige vabastussertifikaadi alusel oleks võimalik tõendada, et selle direktiivi artikli 12 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse tingimused on täidetud.