KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-2 ta’ Marzu 2017*

Kawża C-151/16

‘Vakarų Baltijos laivų statykla’ UAB
fil-preżenza ta’:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema tal-Litwanja)]

“Talba għal deċiżjoni preliminari – Dritt dwar id-dazju tas-sisa – Eżenzjoni fiskali għall-provvista ta’ prodotti ta’ enerġija – Użu bħala karburant għan-navigazzjoni – Rekwiżiti tal-Istati Membri sabiex tiġi żgurata applikazzjoni korretta u sempliċi – Nuqqas ta’ provi – Proporzjonalità – Traspożizzjoni tal-prinċipji tad-dritt dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud”

I. **Introduzzjoni**

1. F’dan il-każ il-Qorti tal-Ġustizzja ser ikollha tittratta eżenzjoni speċjali mid-dazju tas-sisa stabbilita bid-dritt tal-Unjoni. Din l-eżenzjoni teżenta n-navigazzjoni kummerċjali f’ibħra tal-Unjoni mill-piż tad-dazju tas-sisa fuq il-karburant. Madankollu, ma kinitx impriża tan-navigazzjoni li invokat din l-eżenzjoni, iżda manifattur tal-bastimenti. Dan biegħ bastiment flimkien ma’ ftit karburant lil impriża tan-navigazzjoni. F’dan ir-rigward, l-imsemmi bejjiegħ ma kienx fil-pussess tal-liċenzji neċessarji skont id-dritt nazzjonali sabiex jipprovdi karburant mingħajr taxxa.

2. F’dan ir-rigward, iqumu żewġ mistoqsijiet fundamentali. Minn naħa, għandu jiġi ċċarat il-kamp ta’ applikazzjoni *ratione personae* tal-eżenzjoni fiskali. Għal dan il-għan għandha tingħata risposta għall-mistoqsija dwar jekk manifattur jew fornitur ta’ bastiment huwiex ukoll kopert mill-benefiċċju mogħti lin-navigazzjoni fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96/KE. Min-naħa l-oħra, għandha tiġi kkonkretizzata l-importanza tar-rekwiżiti tal-provi fil-kuntest ta’ regola għall-benefiċċju fiskali fid-dritt dwar id-dazju tas-sisa. F’żewġ sentenzi tad-Disa’ Awla tal-Qorti tal-Ġustizzja** tingħaraf ix-xejra li l-ġurisprudenza relatata mad-dritt dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem il-“VAT”) tiġi trasposta wkoll għad-dritt dwar id-dazju tas-sisa.

* Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

** Sentenzi tat-2 ta’ Ġunju 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punt 59 *et seq*) u ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punti 20 u 21 kif ukoll 35 u 36).

II. **Il-kuntest ġuridiku**

A. **Id-dritt tal-Unjoni**

3. L-Artikolu 7(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE, tas-16 ta' Diċembru 2008, dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2008/118") jiddisponi:

"Id-dazju tas-sisa għandu jsir imponibbli fil-ħin, u fl-Istat Membru, tar-rilaxx għall-konsum."

4. L-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 jiddisponi li:

"Sakemm il-Kunsill jadotta dispożizzjonijiet Komunitarji dwar imħażen għad-dgħajjes u l-inġenji tal-ajru, l-Istati Membri jistgħu jżommu d-dispożizzjonijiet nazzjonali tagħhom dwar l-eżenzjonijiet għal tali imħażen."

5. L-Artikolu 6 tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/96/KE, tas-27 ta' Ottubru 2003, li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku, kif l-aħħar emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/75/KE, tad-29 ta' April 2004 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2003/96") jistabbilixxi l-possibbiltà li ġejja għall-Istati Membri:

"Stati Membri għandhom ikunu liberi li jpoġġu fis-seħħ l-eżenzjonijiet u t-tnaqqis fil-livell ta' tassazzjoni kif preskritti minn din id-Direttiva, jew:

– (a) direttament,

– (b) u permezz ta' rata li tvarja, ukoll

– (ċ) permezz ta' rifużjoni kollha jew parti ta' l-ammont ta' tassazzjoni."

6. Skont l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96:

"1. Barra d-disposizzjonijiet ġenerali kif imniżżla f'Direttiva 92/12/KEE fuq użijiet eżenti ta' prodotti taxxabli, u mingħajr preġudizzju għall-disposizzjonijiet oħra tal-Komunità, Stati Membri għandhom jeżentaw dan li ġej mit-tassazzjoni b'kondizzjonijiet li huma għandhom jagħmlu biex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' dawn l-eżenzjonijiet u biex jimpedixxu l-evażjoni, ħrib mit-taxxa jew abbuż:

[…]

(ċ) prodotti ta' enerġija forniti għall-użu ta' karburant għall-skopijiet ta' navigazzjoni fl-ibħra ġewwa l-Komunità (tinkludi s-sajd), barra minn dgħajjes għall-użu privat jew għall-divertiment, u elettriku magħmul abbord xi dgħajsa. Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva 'dgħajsa għall-użu privat jew għall-divertiment' għandha tfisser kull dgħajsa użata mis-sid tagħha jew il-persuna naturali jew ġuridika li tgawdi mill-użu tagħha permezz ta' kiri jew mezzi oħra, għall-skopijiet oħra mhux kummerċjali u b'mod partikolari dak li ma għandux jaqsam ma' ġarr ta' passiġġieri jew oġġetti jew fornitura ta' servizzi bil-ħlas jew għall-iskopijiet ta' awtoritajiet pubbliċi."

B. **Id-dritt nazzjonali**

7. Il-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, l-applikazzjoni tad-dazju tas-sisa fuq dawn il-prodotti kif ukoll l-aspetti speċjali tal-kontroll u tat-trasport ta' tali prodotti huma stabbiliti fil-Liġi Litwana dwar is-sisa (Akcizų įstatymas) fil-verżjoni fis-seħħ permezz tal-Liġi Nru XI 722 tal-1 ta' April 2010. Skont il-punt 5 tal-Artikolu 19(1) tal-Liġi dwar is-sisa, "prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa [...] huma eżentati mid-dazju tas-sisa jekk dawn jiġu pprovduti [...] għall-provvista ta' bastimenti tal-passiġġieri u/jew tal-merkanzija [...] li joperaw fuq rotot internazzjonali". Barra minn hekk, il-punt 2 tal-Artikolu 43(1) ta' din il-liġi jipprevedi li l-eżenzjoni mid-dazju tas-sisa tapplika wkoll għal "karburant tal-bastimenti pprovdut għal skopijiet ta' navigazzjoni fl-ibħra tal-Unjoni Ewropea (inkluż is-sajd), minbarra n-navigazzjoni għall-użu privat mhux kummerċjali".

III. **Il-kawża prinċipali**

8. Ir-rikorrenti hija impriża stabbilita fil-Litwanja li, *inter alia*, hija attiva fil-bini ta' bastimenti tal-baħar ta' tipi varji. Fis-7 ta' Ottubru 2009 hija kkonkludiet kuntratt dwar il-bini ta' bastiment għall-ġarr ta' merkanzija (iktar 'il quddiem il-"bastiment") għal klijent.

9. Matul il-bini tal-bastiment ir-rikorrenti akkwistat 80 600 litru ta' karburant mingħand fornitur. Il-fornitur wassal il-karburant direttament fit-tankijiet tal-karburant tal-bastiment. Dan ikkalkola d-dazju tas-sisa għall-karburant, li r-rikorrenti ħallset flimkien mal-ħlas tal-fatturi tal-VAT maħruġin lilha. Ir-rikorrenti kkonsmat parti minn dan il-karburant għall-ittestjar tal-bastiment.

10. Fis-6 ta' Ġunju 2013 ir-rikorrenti ttrasferixxiet il-proprjetà kif ukoll id-drittijiet u l-interessi kollha fil-bastiment lill-klijent. Il-bastiment ġie ttrasferit lill-klijent flimkien mat-tagħmir u mar-riżervi li kienu jinsabu abbord, fosthom it-73 030 litru ta' karburant li kien għad fadal wara l-ittestjar tal-bastiment. Kif speċifikat fil-kuntratt, il-klijent kien obbligat jakkwista dan il-karburant bil-prezz tal-kost, li sar parti mill-prezz tax-xiri totali.

11. Wara t-trasferiment tal-bastiment lill-klijent, dan ħa ħsieb li l-bastiment ibaħħar bil-mezzi tiegħu stess mingħajr merkanzija (kummerċjali) mit-tarzna lejn il-port ta' Stralsund (il-Ġermanja). Hemmhekk, il-bastiment tgħabba bl-ewwel tagħbija tiegħu li kellha tiġi ttrasportata bi ħlas lejn Santander (Spanja).

12. Ftit wara l-bejgħ tal-bastiment (fit-22 ta' Lulju 2013), ir-rikorrenti ressqet applikazzjoni għar-rimbors tad-dazji tas-sisa fir-rigward tal-karburant li nbiegħ lill-klijent flimkien mal-bastiment. Bid-deċiżjoni kkontestata tal-21 ta' Awwissu 2013, l-awtorità tat-taxxa (il-konvenuta) irrifjutat l-applikazzjoni għal rimbors. Essenzjalment, il-ġustifikazzjoni li tat kienet li r-rikorrenti ma kinitx imliet kif suppost id-dokumenti tal-kontabbiltà. Barra minn hekk, din ma kellhiex awtorizzazzjoni, maħruġa skont il-proċedura rilevanti kif speċifikat fid-dritt nazzjonali, għall-provvista tal-karburant għall-bastimenti.

13. Abbażi tal-eżami tal-oppożizzjoni kontra d-deċiżjoni preċedenti, il-Kumitat dwar it-tilwim fuq it-taxxa, bid-deċiżjoni tiegħu Nru S 185 (7 195/2013) tat-28 ta' Novembru 2013, irrevoka d-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa. Bħala raġuni huwa spjega, *inter alia*, li n-nuqqas ta' konformità mal-prerekwiżiti jirrelata ma' regoli formali u ma jistax iwassal għat-tħassir tad-dritt tar-rikorrenti għar-rimbors tad-dazju tas-sisa.

14. Il-konvenuta ppreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti amministrattiva reġjonali ta' Vilnius, li bis-sentenza tad-9 ta' Diċembru 2014 laqgħat ir-rikors peress li r-rikorrenti ma kinitx fil-pussess ta' awtorizzazzjoni valida għall-eżekuzzjoni tal-provvista inkwistjoni. Issa, ir-rikorrenti, min-naħa tagħha, ressqet appell kontra din is-sentenza.

IV. **It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

15. Fl-14 ta’ Marzu 2016, il-qorti amministrattiva superjuri, li issa hija adita bil-kawża, ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi segwenti għal deċiżjoni preliminari:

“1. L-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva tal-Kunsill 2003/96/KE, tas-27 ta’ Ottubru 2003, li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta’ enerġija u elettriku, kif l-aħħar emendat bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/75/KE, tad-29 ta’ April 2004, għandu jiġi interpretat bħala li jfisser li d-dazji tas-sisa ma jistgħux jinġabru fuq il-[provvista] ta’ prodotti ta’ enerġija f’ċirkustanzi fejn, bħal f’dan il-każ, dawn il-prodotti huma pprovduti bħala karburant lil bastiment sabiex jintużaw għal skopijiet ta’ navigazzjoni fl-ibħra tal-[Unjoni Ewropea] bil-għan, li ma jinvolvix remunerazzjoni diretta, li dan il-bastiment ibaħħar bil-mezzi tiegħu stess mill-post fejn ġie mibni għal port fi Stat Membru ieħor sabiex jimbarka l-ewwel merkanzija kummerċjali tiegħu?

2. L-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 jipprekludi dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tal-Istati Membri, bħal dawk applikabbli f’dan il-każ, li jipprekludu l-benefiċċju tal-eżenzjoni fiskali previst f’din id-dispożizzjoni fil-każ fejn il-[provvista] tal-prodotti ta’ enerġija sar bi ksur tal-kundizzjonijiet stabbiliti mill-Istat Membru, anki jekk [din il-provvista t]issodisfa l-kundizzjonijiet essenzjali għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni msemmija f’din id-dispożizzjoni tad-Direttiva 2003/96?”

16. Il-Litwanja, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub fil-proċedura għal deċiżjoni preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

V. **Analiżi legali**

A. **Fuq l-ewwel domanda**

17. Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi kif għandu jiġi interpretat l-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 f’dan il-każ ta’ hekk imsejjaħ vjaġġ vojt ta’ bastiment kummerċjali. Peress li, madankollu, fil-proċedura prinċipali, il-bejjiegħ tal-bastiment jixtieq rimbors tad-dazju tas-sisa, id-domanda preliminari għandha tiġi ppreċiżata. Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-bejjiegħ ta’ bastiment jistax jinvoka rimbors għad-dazju tas-sisa. Id-domanda hija relatata mar-rimbors fir-rigward tal-karburant li x-xerrej tal-bastiment uża bil-għan li jbaħħar lejn port fejn il-bastiment imbagħad tgħabba għall-ewwel darba.

18. Għalhekk, il-kriterju determinanti f’dan il-każ huwa biss jekk il-bejgħ ta’ bastiment, flimkien mal-karburant li kien jinsab fit-tankijiet tal-bastiment, mill-manifattur tal-bastiment (bejjiegħ) jitlobx rimbors tad-dazju tas-sisa lill-bejjiegħ meta huwa “biss” ix-xerrej tal-bastiment li eventwalment ser juża l-karburant għal skopijiet ta’ navigazzjoni (hawnhekk fil-forma tal-hekk imsejjaħ vjaġġ vojt).

19. Tabilħaqq, tali rimbors ma jistax jiġi eskluż permezz tad-dritt nazzjonali abbażi tal-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 (ara l-punt 1. hawn taħt). Madankollu, manifattur tal-bastimenti, li jforni bastiment flimkien mal-karburant diġà rrilaxxat għall-konsum, la jaqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni *ratione personae* (a) u lanqas f’dak *ratione materiae* (b) tal-eżenzjoni fiskali tal-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 (ara l-punt 2. hawn taħt).

1. ***Ir-relazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 mal-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96***

20. Fl-istqarrija tiegħu, il-Gvern Litwan isostni l-fehma li, jekk jagħti l-każ, japplika l-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 u, minħabba f'hekk, l-eżenzjoni fiskali tista' tisfaxxa fid-dawl tal-liġi nazzjonali. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 jipprevedi eżenzjoni fiskali obbligatorja. Għalhekk, fl-ewwel lok, għandha tiġi ċċarata r-relazzjoni bejn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet.

21. Iżda l-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 jinkludi "biss" tip ta' sistema tranżitorja għal "imħażen [provvista eżentata mit-taxxa] għad-dgħajjes u l-inġenji tal-ajru" skont il-liġi nazzjonali sakemm il-Kunsill jadotta dispożizzjonijiet komuni għal dan il-qasam.

22. Jaf hemm oqsma fejn għadha ma teżistix leġiżlazzjoni tal-Unjoni. Imma l-eżenzjoni tal-"imħażen [provvista]" ta' prodotti ta' enerġija għall-użu ta' karburant għan-navigazzjoni hija rregolata espressament u b'mod obbligatorju fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, li fil-fatt jirreferi għalih l-Artikolu 1 tad-Direttiva 2008/118. Għalhekk l-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 ma għadux jista' jkopri l-każ tal-provvista eżentata ta' karburanti sabiex jintużaw għan-navigazzjoni.

23. Għall-kuntrarju, l-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 – kif jenfasizza wkoll bir-raġun il-Gvern Litwan – huwa d-dispożizzjoni iktar speċifika. Għalhekk, f'dan il-każ – kif ippreżentat mill-Kummissjoni – ma huwiex l-Artikolu 41 tad-Direttiva 2008/118 li huwa rilevanti, iżda l-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 biss.

2. ***Il-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni fiskali tal-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96***

24. Sabiex ikun jista' jibbenefika mir-rimbors, il-manifattur tal-bastimenti jkollu jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni fiskali prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96. Dan ma huwiex il-każ.

a) ***Il-kamp ta' applikazzjoni ratione personae tal-eżenzjoni***

25. Kif jirriżulta mill-Artikolu 7 tad-Direttiva 2008/118, id-dazju tas-sisa ma huwiex imponibbli f'kull livell tal-kummerċ – bħalma huwa l-każ pereżempju tal-VAT – iżda darba biss, fil-ħin tar-rilaxx għall-konsum.

26. L-Artikolu 6 tad-Direttiva 2003/96 jiċċara li l-Istati Membri għandhom ikunu liberi li jagħtu l-eżenzjonijiet fiskali kif preskritti minn din id-direttiva direttament [punt (a)], jew indirettament, permezz ta' rimbors sħiħ jew parzjali tat-taxxa mħallsa [punt (ċ)]. Meta l-punti (ċ) u (a) tal-Artikolu 6 tad-Direttiva 2003/96 jinqraw flimkien, jirriżulta li tal-aħħar ifisser rimbors (preċiżament: rifużjoni[***]) ta' taxxa mħallsa minn terz iżda mhux dovuta minnu stess[****].

27. Għalhekk, jekk l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 jeżenta l-*provvista* ta' prodotti ta' enerġija *intiżi li jintużaw* bħala karburant, allura jkunu jeżistu żewġ possibbiltajiet ta' eżenzjoni fiskali meta jittieħed inkunsiderazzjoni l-Artikolu 6 tad-Direttiva 2003/96. Tista' tiġi kkunsidrata eżenzjoni (diretta) tal-fornitur minħabba r-rilaxx għall-konsum (*provvista*) jew inkella eżenzjoni (indiretta) tal-*użu* sussegwenti ta' dawn il-prodotti ta' enerġija.

*** It-terminoloġija Ġermaniża fid-dritt Ġermaniż dwar it-taxxa dovuta hija iktar preċiża f'dan ir-rigward: il-kelma "Erstattung" (rimbors) ġeneralment tfisser ir-rimbors tat-taxxa lill-persuna responsabbli għall-ħlas tagħha (relazzjoni bejn żewġ partijiet), filwaqt li "Vergütung" (rifużjoni) tfisser il-ħlas tal-ammont ta' taxxa lil terz li, għalkemm ma kienx responsabbli għall-ħlas tagħha, għamel tajjeb għaliha ekonomikament (relazzjoni bejn tliet partijiet).

**** Ir-rimbors tat-taxxa dovuta mill-persuna taxxabbli (hawnhekk il-fornitur tal-karburant) diġà huwa kopert mill-Artikolu 6(a) tad-Direttiva 2003/96 bħala eżenzjoni fiskali diretta.

28. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali qed titlob ir-"rimbors" tad-dazju tas-sisa dovut mill-fornitur tal-karburant. Għaldaqstant, għandha tittieħed inkunsiderazzjoni biss it-tieni possibbiltà, jiġifieri l-eżenzjoni indiretta.

29. Tabilħaqq, mid-deċiżjoni tar-rinviju ma jirriżultax jekk il-Litwanja għamlitx użu, qabelxejn, mill-possibbiltà ta' eżenzjoni fiskali indiretta prevista fl-Artikolu 6(ċ) tad-Direttiva 2003/96. Jidher li r-regoli dwar il-provvista msemmija fid-deċiżjoni tar-rinviju primarjament jkopru biss ir-rilaxx għall-konsum. Fi kwalunkwe każ, il-ħtiġiet ta' liċenzja standardizzati minn dawn ir-regoli jagħtu dik l-impressjoni.

30. Madankollu, fir-rigward tar-risposta għad-domandi preliminari qed jiġi implikat li l-eżenzjoni prevista fid-dritt nazzjonali tkopri wkoll eżenzjoni fiskali indiretta (rimbors tad-dazju tas-sisa lill-utent tal-prodotti ta' enerġija). Altrimenti d-domanda preliminari ma tkunx tagħmel sens. Li kieku kien hekk, din l-eżenzjoni kien ikollha tipprevedi li d-dazji mħallsa mill-fornitur jiġu rrimborsati [rifużjoni fis-sens tal-Artikolu 6(ċ) tad-Direttiva 2003/96] wkoll lil terz jekk ikunu ssodisfatti l-prerekwiżiti tal-eżenzjoni fiskali stabbiliti fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

31. F'dan il-każ, il-provvista tal-karburant lill-manifattur tal-bastimenti min-naħa tal-fornitur ġiet ittrattata bħala taxxabbli. Kif jirriżulta minn paragun tal-Artikolu 14(1)(ċ) u l-Artikolu 15(1)(j) tad-Direttiva 2003/96, dan kien konformi mad-dritt tal-Unjoni. Skont dawn id-dispożizzjonijiet, il-provvista ta' karburant sabiex jintuża waqt it-tlestija u l-prova ta' bastimenti ma jaqax taħt l-użu bħala karburant għal skopijiet ta' navigazzjoni kummerċjali fl-ibħra tal-Komunità skont l-Artikolu 14(ċ) tad-Direttiva 2003/96. Għall-kuntrarju, il-provvista ta' karburant sabiex jintuża waqt it-tlestija u l-prova ta' bastimenti jista' jiġi eżentat mill-Istati Membri kif speċifikat fl-Artikolu 15(1)(j) tad-Direttiva 2003/96, iżda l-Istati Membri ma humiex obbligati jagħmlu hekk. Milli jidher il-Litwanja ma għamlitx użu minn din il-possibbiltà tal-eżenzjoni fiskali.

32. Skont il-fatti kkomunikati, il-provvista tal-karburant ma reġgħetx ġiet intaxxata mill-ġdid waqt il-bejgħ tal-bastiment lest flimkien mal-karburant li kien għad fadal. Anki dan huwa loġiku: il-karburant kien diġà ġie rilaxxat għall-konsum. Għaldaqstant, l-eżenzjoni ma hijiex invokata mill-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazju, iżda minn terz.

33. Iżda mingħajr dejn fiskali min-naħa tal-manifattur tal-bastiment stess fil-mument tal-provvista tal-karburant lix-xerrej, l-eżenzjoni tal-provvista tisfa fix-xejn. Għalhekk, f'dan il-każ, ma hijiex ikkonċernata eżenzjoni fiskali ta' *provvista* ta' karburant.

b) ***Il-kamp ta' applikazzjoni ratione materiae***

34. Barra minn hekk, il-bejjiegħ tal-bastiment flimkien mal-karburant ma jużax il-karburant għan-navigazzjoni li għandha tibbenefika minn eżenzjoni.

35. Bħala eżenzjoni fiskali indiretta, l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 jeżenta l-provvista ta' prodotti tal-enerġija sabiex dawn *jintużaw* biss bħala karburant għall-iskopijiet ta' navigazzjoni fl-ibħra tal-Komunità (inkluż is-sajd), minbarra n-navigazzjoni għall-użu privat mhux kummerċjali. B'dan il-mod għandha tiġi żgurata l-kompetittività tan-navigazzjoni tal-baħar kummerċjali fi ħdan l-Unjoni b'użu għoli tal-karburanti[*****] kif ukoll il-pożizzjoni kompetittiva tal-impriżi Ewropej fil-konfront ta'

[*****] Ara l-premessa 23 tad-Direttiva 2003/96, kif ukoll sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja b'rabta mal-eżenzjoni fiskali fformulata b'mod simili fl-Artikolu 14(1)(b) tad-Direttiva 2003/96 – ara s-sentenza tal-1 ta' Diċembru 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punti 24 u 26); ara wkoll is-sentenzi tal-1 ta' Marzu 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 28), u tad-29 ta' April 2004, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-240/01, EU:C:2004:251, punti 39 u 44).

impriżi minn pajjiżi terzi******. Barra minn hekk, b'dan il-mod għandu jiġi promoss ukoll il-moviment tal-merkanzija bejn l-Istati Membri*******. Għaldaqstant, huwa stabbilit li, f'każ ta' eżenzjoni indiretta, id-dritt għar-rimbors tad-dazju tas-sisa jingħata biss lil min ikun parti min-navigazzjoni li fir-rigward tagħha tingħata l-eżenzjoni.

36. Għalhekk, hawnhekk tista' saħansitra titħalla miftuħa l-kwistjoni ta' jekk hekk imsejjaħ vjaġġ vojt ta' impriża tan-navigazzjoni b'bastiment għall-ġarr ta' merkanzija mill-post tal-manifattura lejn il-post fejn kellu jitgħabba bl-ewwel tagħbija jaqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96. B'mod plawżibbli, dan huwa affermat mill-Kummissjoni, mir-Repubblika tal-Polonja u, fl-aħħar mill-aħħar, anki mil-Litwanja********. Iżda din il-kwistjoni tqum biss għall-impriża tan-navigazzjoni li użat il-karburant għal dan l-hekk imsejjaħ vjaġġ vojt. Iżda hawnhekk huwa l-bejjiegħ ta' tali bastiment li qed ifittex rimbors tad-dazju tas-sisa.

37. Iżda l-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 ma huwiex eżenzjoni ġenerali********* u, għalhekk, huwa eżentat biss il-karburant li jintuża għan-navigazzjoni.

38. Madankollu, taħt il-kunċett ta' navigazzjoni jaqgħu biss servizzi bi ħlas li huma marbutin direttament mal-vjaġġ tal-bastiment**********. Iżda l-bejgħ tal-bastiment ma huwiex servizz bi ħlas li huwa marbut direttament mal-vjaġġ tal-bastiment. Il-bejgħ tal-bastiment huwa provvista li mingħajrha ma jkunx possibbli għax-xerrej li jipprovdi servizzi ta' navigazzjoni bi ħlas lill-klijenti tiegħu. Għalhekk, il-provvista tal-bastiment hija l-iktar l-iktar marbuta preliminarjament (indirettament) mal-attività tax-xerrej li fir-rigward tagħha tingħata l-eżenzjoni. Iżda dan ma jwassalx sabiex il-bejjiegħ ukoll jeżerċita attività lir-rigward tagħha tingħata l-eżenzjoni.

39. Fl-aħħar nett, ma jidhirx li l-kompetittività tal-manifatturi tal-bastimenti hija wkoll għan tal-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96. Għall-kuntrarju, l-eżenzjoni għall-benefiċċju tal-manifatturi tal-bastimenti hija sempliċement stabbilita bħala għażla fl-Artikolu 15 tad-Direttiva 2003/96, li l-Litwanja apparentement ma użatx.

40. Huwa loġiku li l-Qorti tal-Ġustizzja dejjem ikkonferixxiet l-eżenzjoni fiskali, stabbilita fl-Artikolu 14(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva 2003/96, lil min uża mezz tat-trasport imsemmi hemmhekk għall-provvista ta' servizzi bi ħlas biss***********.

****** Proposta għal Direttiva tal-Kunsill li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija tat-12 ta' Marzu 1997 – COM(97) 30 final, 97/0111(CNS) – paġna 7.

******* F'dan ir-rigward ara, espliċitament, is-sentenza tal-1 ta' Marzu 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punti 24 u 25).

******** Anki l-ewwel vjaġġ lejn il-port fejn tgħabbiet l-ewwel tagħbija jaf jaqa' taħt il-kunċett ta' navigazzjoni (kummerċjali), u dan anki jekk dan il-vjaġġ ma jkunx twettaq direttament bi ħlas. L-ispejjeż ta' dan il-vjaġġ huma spejjeż għall-impriża tan-navigazzjoni, li jistgħu jiġu allokati fuq l-ewwel vjaġġ jew fuq kull vjaġġ (bi ħlas) ieħor li jsegwih. Is-sens u l-iskop tal-eżenzjoni fiskali kif stabbilita fl-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96 huma rilevanti bl-istess mod f'każ ta' vjaġġ lejn il-post tat-tagħbija bħal fil-każ ta' vjaġġ lejn il-post tal-ħatt (bit-tagħbija). Fiż-żewġ każijiet is-sid tal-bastiment huwa mingħajr dubju attiv fil-kuntest tan-navigazzjoni (kummerċjali).

********* Ara, f'dan is-sens, espressament, is-sentenza tal-1 ta' Diċembru 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 23); f'dan is-sens ukoll ara s-sentenzi tal-10 ta' Novembru 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punt 21), u tad-29 ta' April 2004, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-240/01, EU:C:2004:251, punt 23).

********** Sentenzi tal-10 ta' Novembru 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punt 18), tal-1 ta' Marzu 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 37), u tal-1 ta' April 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punt 28); l-istess huwa enfasizzat mill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tal-eżenzjoni fiskali simili għall-avjazzjoni – sentenza tal-1 ta' Diċembru 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 21).

*********** *Vide*, partikolarment, is-sentenzi tal-1 ta' Marzu 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punti 33 *et seq*), u tal-1 ta' April 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punt 28) – f'dawn il-kawżi, il-karburant li għalih intalbet eżenzjoni mit-taxxa "kien isostni l-vapuri li kienu jintużaw direttament [mill-applikant] għall-provissta ta' servizzi bi ħlas" – ikkonfermati bis-sentenza tal-1 ta' Diċembru 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 30), bl-istess mod is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, mhux ippubblikata, EU:C:2011:862, punt 24).

41. Konsegwentement ikun kontradittorju għall-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 jekk il-bejjiegħ tal-bastiment jibbenefika sussegwentement minn eżenzjoni mid-dazju tas-sisa. Il-bejjiegħ la jappartjeni għaċ-ċirku tal-persuni li jibbenefikaw mill-eżenzjoni (navigazzjoni kummerċjali) u lanqas ma jiġi impost dazju tas-sisa fuqu. Ix-xerrej tal-bastiment biss huwa suġġett għaliex dan għamel tajjeb għad-dazju tas-sisa permezz tal-prezz tax-xiri.

42. Konsegwentement, l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li ċċaħħad lil bejjiegħ ta' bastiment milli jibbenefika minn eżenzjoni fiskali permezz ta' rimbors/rifużjoni tad-dazju tas-sisa fir-rigward tal-karburant mibjugħ mal-bastiment.

B. **Fuq it-tieni domanda**

43. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja xorta waħda tkun tal-fehma li anki bejjiegħ tal-bastimenti għandu jiġi eżentat mid-dazju tas-sisa kif speċifikat fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 meta l-parti kontraenti l-oħra tuża l-oġġett mibjugħ fil-kuntest ta' navigazzjoni, f'tali każ anki t-tieni domanda tkun teħtieġ risposta. Permezz tagħha l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk Stat Membru jistax jissuġġetta l-eżenzjoni fiskali prevista fl-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2003/96 għall-konformità ma' ċerti rekwiżiti formali.

44. Minnu nnifsu, it-test tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2003/96 diġà jistabbilixxi li l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' prodotti ta' enerġija li jintużaw bħala karburant għal skopijiet ta' navigazzjoni fl-ibħra tal-Komunità "b'kondizzjonijiet li huma għandhom jagħmlu biex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' dawn l-eżenzjonijiet u biex jimpedixxu l-evażjoni, ħrib mit-taxxa jew abbuż". Għaldaqstant, id-dritt tal-Unjoni espressament jagħti s-setgħa lill-Istati Membri sabiex jistabbilixxu prerekwiżiti oħrajn għall-eżenzjoni.

45. Madankollu, f'dak li jirrigwarda l-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja stabbiliet ġurisprudenza kostanti. Skont din il-ġurisprudenza, ir-rifjut tal-eżenzjoni fiskali (għal provvista bejn l-Istati Membri jew provvista għall-esportazzjoni) minħabba n-nuqqas ta' provi formali huwa, bħala prinċipju, sproporzjonat[***********].

1. ***Traspożizzjoni tal-ġurisprudenza relatata mad-dritt dwar il-VAT għal eżenzjoni fiskali diretta fid-dritt dwar id-dazju tas-sisa***

46. Il-VAT hija taxxa ġenerali fuq il-konsum. Għaldaqstant, jagħmel sens li l-prinċipji msemmija iktar 'il fuq stabbiliti fil-qasam tad-dritt dwar il-VAT jiġu trasposti għad-dritt speċjali dwar id-dazju tas-sisa, u konsegwentement għall-applikazzjoni tal-Artikolu 14 tad-Direttiva 2003/96. Barra minn hekk, dan għamlitu d-Disa' Awla tal-Qorti tal-Ġustizzja f'żewġ deċiżjonijiet reċenti[************]. Fl-osservazzjonijiet tagħha anki l-Kummissjoni xxaqleb lejn din il-fehma. Minħabba s-similarità eżistenti mas-sistema tal-VAT, dan l-approċċ huwa konformi mas-sistema u loġiku fir-rigward tal-eżenzjoni *diretta* ta' provvista ta' karburant.

[***********] Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 45 *et seq*); tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 *et seq*), u tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 45 *et seq*); dwar il-prinċipju tal-proporzjonalità fil-liġi fil-qasam tal-VAT, ara s-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, EU:C:1997:623, punt 48), u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C-384/04, EU:C:2006:309, punti 29 u 30).

[************] Sentenzi tat-2 ta' Ġunju 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punti 59 *et seq*) u ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punti 20 u 21 kif ukoll 35 u 36).

47. L-impożizzjoni tal-VAT issir permezz ta' tassazzjoni tal-fażijiet kollha, fejn tiġi evitata tassazzjoni ripetuta (kumulu tat-taxxa) bit-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input jiġi żgurat li l-konsumatur finali biss jagħmel tajjeb għall-VAT************* u l-persuna taxxabbli (l-imprenditur) ma għandhiex tiġi mgħobbija biha (prinċipju ta' newtralità). F'dan ir-rigward, il-persuna taxxabbli taġixxi biss bħala l-persuna li tiġbor it-taxxa għan-nom tal-Istat fl-istadji kollha**************. Ma huwa evidenti l-ebda benefiċċju għall-persuna taxxabbli stess.

48. Fir-rigward tal-prinċipju tal-proporzjonalità, dan ir-rwol tal-persuna taxxabbli bħala kollettriċi tat-taxxa involuta b'mod obbligatorju jistabbilixxi rekwiżiti speċjali għall-Istat ikkonċernat. Għalhekk, it-tnaqqis tal-VAT ma jistax jiġi miċħud sempliċement minħabba n-nuqqas ta' provi (formali) biss, sakemm jiġi ffissat oġġettivament li huma eżistenti l-prerekwiżiti materjali kollha tiegħu. Altrimenti, ikunu qegħdin jiġu imposti rekwiżiti sproporzjonati fuq parti privata għall-finijiet tal-Istat.

49. Fid-dritt dwar id-dazju tas-sisa, il-fatt taxxabbli (Artikolu 7 tad-Direttiva 2008/118) jinħoloq darba bir-rilaxx għall-konsum. Skont l-Artikolu 8 tad-Direttiva 2008/118, il-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazju hija dik li tirrilaxxa l-merkanzija għall-konsum, minkejja li l-intenzjoni hija li jkun il-konsumatur li jġarrab il-piż tad-dazju (destinatarju tat-taxxa). Anki hawnhekk, il-fornitur jaġixxi sempliċement bħala kollettur tat-taxxa għall-Istat. Għalhekk, hawnhekk iridu jgħoddu l-istess rekwiżiti stretti ta' proporzjonalità, bħal fil-każ tad-dritt dwar il-VAT***************.

2. *Assenza ta' traspożizzjoni tal-ġurisprudenza relatata mad-dritt dwar il-VAT għal eżenzjoni fiskali indiretta fid-dritt dwar id-dazju tas-sisa*

50. Iżda, kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, il-ġurisprudenza relatata mad-dritt dwar il-VAT ma tistax tiġi trasposta wkoll għall-eżenzjoni *indiretta* rilevanti hawnhekk, kif tinsab fid-dritt dwar id-dazju tas-sisa. Dan jirriżulta min-nuqqas ta' similarità mas-sistema tal-VAT f'dan ir-rigward. Huwa bir-raġun li l-Qorti tal-Ġustizzja stess irrifjutat it-traspożizzjoni tal-ġurisprudenza tagħha, filwaqt li nnotat l-arranġamenti differenti fid-dritt doganali u fid-dritt dwar il-VAT****************.

51. Għall-kuntrarju, *eżenzjoni fiskali indiretta* permezz ta' rimbors/rifużjoni lil terz – kif prevista fl-Artikolu 6(ċ) tad-Direttiva 2003/96 – iġġorr magħha n-neċessità li jiġu pprovduti ċerti provi. Dawn il-provi jservu sabiex tittieħed deċiżjoni dwar jekk jistax verament jintalab ir-rimbors, u minn min. Inkella jkun jeżisti r-riskju ta' iktar minn rimbors jew rifużjoni wieħed jew waħda għall-istess dazju. Għaldaqstant, in-neċessità ta' ċerti provi formali diġà tirriżulta mis-sistema ta' kif jiġu imposti d-dazji tas-sisa, li f'dan ir-rigward hija mfassla b'mod differenti.

52. Fil-fatt, fil-każ ta' *eżenzjoni indiretta* jeżisti *benefiċċju reali* għall-parti kkonċernata. Hawnhekk qiegħed jibbenefika l-utent tal-karburant huwa stess. Proprjament jeżisti konsum li għandu jiġi ntaxxat ta' prodott għall-konsumatur. Iżda, għal raġunijiet partikolari (hawnhekk għal raġunijiet ta' politika ekonomika), dan xorta waħda ma jiġix intaxxat, għall-benefiċċju tal-konsumatur. Il-persuna intitolata għall-ħlas lura hawnhekk ma hijiex taġixxi bħala kollettriċi tat-taxxa għan-nom tal-Istat, iżda f'isimha proprju.

************* Sentenzi tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), u tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), kif ukoll id-digriet tad-9 ta' Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

************** Sentenzi tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

*************** Għalhekk, f'dan ir-rigward huma korretti ż-żewġ sentenzi tad-Disa' Awla tal-Qorti tal-Ġustizzja: is-sentenzi tat-2 ta' Ġunju 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punti 59 *et seq*) u ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punti 20 u 21 kif ukoll 35 u 36).

**************** Sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 57).

53. F'sitwazzjoni bħal din ma huwiex sproporzjonat jekk, fir-rigward ta' kontroll effettiv, il-vantaġġ jingħata biss ladarba jiġu ppreżentati l-provi korrispondenti – li huma neċessarji għall-kontroll. Kuntrarjament għal kollettriċi tat-taxxa involuta b'mod obbligatorju, fuq persuna li tgawdi minn benefiċċji fiskali (hawnhekk l-utent tal-karburant) tista' tkun suġġetta għal rekwiżit iktar strett ta' kooperazzjoni. X'aktarx li jkun intlaħaq limitu biss meta fid-dritt nazzjonali tiġi essenzjalment eskluża l-korrezzjoni ta' provi żbaljati jew inkella s-sottomissjoni sussegwenti ta' dawn il-provi. Iżda hawnhekk dan ma jidhirx li huwa l-każ.

3. *Konklużjoni*

54. Il-prinċipju ta' proporzjonalità ma jipprojbixxix li dritt għal rimbors jew rifużjoni jinħoloq biss meta l-benefiċjarju jippreżenta l-provi li huma neċessarji għall-kontroll.

VI. **Konklużjoni**

55. Għaldaqstant nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari tal-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva superjuri tal-Litwanja):

1. Sabiex tingħata eżenzjoni indiretta, l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 jeżiġi li l-persuna intitolata għar-rimbors tkun użat il-karburant għal finijiet ta' navigazzjoni. Dan ma jkunx il-każ meta din tkun sempliċement ipprovdiet bastiment flimkien mal-karburant lil impriża ta' navigazzjoni. Bil-bejgħ ta' bastiment flimkien mal-karburant inkluż fih, manifattur tal-bastimenti ma jkunx qiegħed jipprovdi servizzi bi ħlas fil-kuntest tan-navigazzjoni (kummerċjali).

2. L-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu l-prerekwiżiti għal eżenzjoni skont l-Artikolu 14(1)(ċ) moqri flimkien mal-Artikolu 6(ċ) tad-Direttiva 2003/96. Il-prinċipju ta' proporzjonalità ma jipprojbixxix li d-dritt ta' terz għal rimbors jew għal rifużjoni tad-dazju tas-sisa kkonċernat ikun suġġett għall-preżentazzjoni ta' ċerti provi sabiex isir possibbli kontroll effettiv u sabiex tiġi evitata eżenzjoni doppja jew assenza mhux awtorizzata ta' tassazzjoni.