KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RANTOS
ippreżentati fil-5 ta' Settembru 2024[1]

Kawża C-137/23 [Alsen][i]

X

vs

Staatssecretaris van Financiën

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Direttiva 2003/96/KE – Tassazzjoni fuq prodotti tal-enerġija u fuq l-elettriku – Artikolu 14(1)(ċ) – Eżenzjoni tal-prodotti tal-enerġija użati bħala karburant jew kombustibbli għan-navigazzjoni f'ilmijiet tal-Unjoni Ewropea – Żejt tal-gass użat għall-propulsjoni ta' vapur li ma jinkludix l-immarkar fiskali meħtieġ – Direttiva 95/60/KE – Immarkar fiskali taż-żejt tal-gass u tal-pitrolju – Dazji tas-sisa – Direttiva 2008/118/KE – Arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa – Artikolu 7(2) – Eżiġibbiltà tad-dazji tas-sisa – Rilaxx għall-konsum ta' prodotti suġġetti għas-sisa – Żamma ta' prodotti suġġetti għas-sisa barra minn arranġament ta' sospensjoni li fir-rigward tagħhom id-dazju tas-sisa ma ngħabarx – Artikolu 8(1) – Persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa li jsiru dovuti – Detentur tal-prodott suġġett għas-sisa – Prodott suġġett għas-sisa pprovdut minn magazzinier awtorizzat – Żejt tal-gass li ma jkollux l-immarkar fiskali meħtieġ – Prinċipju ta' proporzjonalità"

I. Introduzzjoni

1. Id-Direttiva 2003/96/KE[2], dwar it-tassazzjoni ta' prodotti tal-enerġija u tal-elettriku, tipprevedi, essenzjalment, fl-Artikolu 14(1)(ċ) tagħha, li l-Istati Membri għandhom jeżentaw mit-tassazzjoni, skont il-kundizzjonijiet li huma jistabbilixxu sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' dawn l-eżenzjonijiet u sabiex jipprekludu l-frodi, l-evażjoni jew l-abbużi, il-prodotti tal-enerġija pprovduti sabiex jintużaw, bħala karburant jew kombustibbli għan-navigazzjoni f'ilmijiet tal-Unjoni Ewropea, minbarra f'dgħajjes għall-użu privat jew għad-divertiment.

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[i] L-isem ta' din il-kawża huwa fittizju. Ma jikkorrispondi għal ebda isem reali tal-partijiet fil-proċedura.

[2] Direttiva tal-Kunsill tas-27 ta' Ottubru 2003 li tirriforma l-istruttura tal-Komunità dwar tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 405, rettifika fil-ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 401).

2. Żejt tal-gass użat bħala karburant għan-navigazzjoni għall-finijiet kummerċjali fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea li ma jkollux il-livell minimu mitlub tas-sustanza kimika li taħdem bħala markatur fiskali meħtieġ, mingħajr ma ebda element jippermetti madankollu li tiġi konkluża l-eżistenza ta' frodi, evażjoni jew abbuż fil-qasam tas-sisa, jista' jibbenefika mill-eżenzjoni mit-tassazzjoni fis-sens tal-Artikolu 14(1)(ċ) ta' din id-direttiva? Din hija, essenzjalment, id-domanda magħmula mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi).

3. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' tilwima bejn persuna fiżika, proprjetarju ta' tanker motorizzat u kaptan (iktar 'il quddiem ir-"rikorrent fil-kawża prinċipali" jew il-"persuna kkonċernata"), u l-iStaatssecretaris van Financiën (is-Segretarju tal-Istat għall-Finanzi, il-Pajjiżi l-Baxxi), fir-rigward ta' avviż ta' rkupru fiskali maħruġ fil-konfront tiegħu dwar it-tassazzjoni fir-rigward ta' dazji tas-sisa taż-żejt tal-gass użat bħala karburant jew kombustibbli għan-navigazzjoni f'ilmijiet tal-Unjoni Ewropea u li ma kienx jissodisfa r-rekwiżiti meħtieġa fil-qasam tal-immarkar fiskali.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Id-Direttiva 2003/96

4. Il-premessi 3 u 23 tad-Direttiva 2003/96 jgħidu:

"(3) Il-funzjonijiet kif suppost tas-suq intern u s-seħħ ta' għanijiet ta' politiki oħra tal-Kommunità jinħtieġu livelli minimi ta' tassazzjoni li jkunu stabbiliti fuq livell Kommunitarju għall-bosta mill-prodotti tal-enerġija

[…]

(23) Obbligi internazzjonali eżistenti u ż-żamma ta' posizzjoni kompettitiva ta' kumpaniji tal-Komunità tagħti lok biex jinżammu l-eżenzjonijiet ta' prodotti ta' enerġija forniti għall-navigazzjoni bl-ajru u bil-baħar, minbarra dawk għal skopijiet privati jew ta' divertiment, waqt li għandu jkun possibli għall-Stati Membri li jillimitaw dawn l-eżenzjonijiet."

5. L-Artikolu 1 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"Stati Membri għandhom jimponu tassazzjoni fuq prodotti ta' enerġija u elettriku skond din id-Direttiva."

6. L-Artikolu 14(1)(ċ) tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"[…] 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 […]"

2. Id-Direttiva 95/60/KE

7. L-ewwel sat-tielet premessi tad-Direttiva tal-Kunsill 95/60/KE tas-27 ta' Novembru, 1995 dwar l-immarkar fiskali tan-nafta [żejt tal-gass] u tal-pitrolju [3], huma fformulati kif ġej:

"Billi l-miżuri tal-Komunità kkuntemplati minn din id-Direttiva mhumiex biss neċessarji imma wkoll indispensabbli biex jinkisbu l-oġġettivi tas-suq intern; billi dawn l-oġġettivi ma jistgħux jiġu miksuba mill-Istati Membri individwalment […];

Billi d-Direttiva 92/81/KEE [4] tistabbilixxi dispożizzjonijiet dwar ir-rati minimi tat-taxxa tas-sisa applikabbli ghal ċerti żjut minerali partikolarment għal kategoriji differenti tan-nafta [żejt tal-gass] u pitrolju;

Billi il-funzjonijiet kif suppost tas-suq intern issa jirrikjedu li regoli komuni jiġu stabbiliti għall-immarkar fiskali taż-żjut bil-gas u pitrolju li ma jkunx tħallas dazju għar-rata sħiħa applikabbli għal dawn iż-żjut minerali użati biex imexxu l-magni;"

8. Skont l-Artikolu 1 ta' din id-direttiva:

"1. Mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet nazzjonali fuq l-immarkar fiskali, l-Istati Membri għandhom japplikaw immarkar fiskali skond id-dispożizzjonijiet ta' din id-Direttiva biex:

– in-nafta [żejt tal-gass] kollha li taqa' taħt il-Kodiċi NM 27100069 li kienet maħruġa għall-konsum skond it-tifsira ta' l-Artikolu 6 tad-Direttiva [92/12] u li kienet eżenti minn, jew suġġetta għad-dazju u sisa ta' rata oħra għajr dik imsemmija fl-Artikolu 5(1) tad-Direttiva [92/82];

– Il-pitrolju li jaqa' taħt id-kodiċi NM 27100055 li kienet maħruġa għall-konsum skond it-tifsira ta' l-Artikolu 6 tad-Direttiva [92/12] u li kienet eżenti minn, jew suġġetta għad-dazju w sisa oħra għajr dawk imsemmija fl-Artikolu 8(1) tad-Direttiva [92/82].

2. L-Istati Membri jistgħu jagħmlu eċċezzjoniet [derogi] għall-applikazzjoni tal-markatur fiskali stabbilit fil-paragrafu 1 fuq raġunijiet tas-saħħa pubblika jew sigurtà għar-raġunijiet tekniċi oħra, jekk jieħdu l-miżuri ta' sorveljanza fiskali xierqa.

[…]"

[3] Direttiva tal-Kunsill 95/60/KE tas-27 ta' Novembru, 1995 dwar l-immarkar fiskali tan-nafta [żejt tal-gass] u tal-pitrolju (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 289).

[4] Direttiva tal-Kunsill tad-19 ta' Ottubru 1992 fuq l-armonizzazzjoni ta' l-istrutturi tat-taxxi tas-Sisa fuq żjut minerali (ĠU 1992, L 316, p. 19). Din id-direttiva tħassret u ġiet issostitwita bid-Direttiva 2003/96.

9. L-Artikolu 2 tal-imsemmija direttiva jgħid:

"1. L-immarkar għandu jikkonsiti f'taħlita tajba magħmula minn żidiet kimiċi li għandhom jiżdiedu taħt sorveljanza fiskali qabel ma ż-żjut minerali konċernati jiġu rilaxxjati għall-konsum. […]"

10. L-Artikolu 3 tal-istess direttiva jipprevedi:

"L-Istati Membri għandhom jieħdu l-passi neċessarji biex jiżguraw li l-użu mhux xieraq tal-prodotti mmarkati jiġi evitat […].

L-Istati Membri għandhom jipprovdu li l-użu taż-żjut minerali n-kwistjoni fil-każi msemmija fl-ewwel subparagrafu għandu jiġi konsidrat bħala offiża taħt il-liġi nazzjonali ta' l-Istat Membru konċernat. Kull Istat Membru għandu jieħu l-miżuri meħtieġa biex jagħti effett sħiħ lid-dispożizzjonijiet ta' din id-Direttiva u għandu, partikolarment, jiffissa l-penali li għandhom jiġu mposti fil-kaz tan-nuqqas ta' konformità ma' dawn il-miżuri; dawn il-penali għandhom jiġu proporzjonati ma' l-iskop tagħhom u għandu jkollhom effett adegwat u deterrenti."

3. Id-Direttiva 2008/118/KE

11. Il-premessa 8 tad-Direttiva 2008/118/KE[5] kienet ifformulata kif ġej:

"Billi jibqa' meħtieġ għall-funzjonament bla xkiel tas-suq intern li l-kunċett, u l-kondizzjonijiet għall-ħlas, tad-dazju tas-sisa jkunu l-istess fl-Istati Membri kollha, jeħtieġ li jkun iċċarat fil-livell tal-[Unjoni] meta l-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa jkunu rilaxxati għall-konsum u liema hija l-persuna li għandha tħallas it-taxxa tas-sisa."

12. L-Artikolu 7(1) u (2) ta' din id-direttiva kien jipprovdi:

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

2. Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, ir-'rilaxx għall-konsum' għandu jfisser kwalunkwe wieħed minn dawn li ġejjin:

(a) it-tluq ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa, inkluż it-tluq irregolari, minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazju;

(b) iż-żamma ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa barra minn arranġamenti ta' sospensjoni tad-dazju fejn id-dazju tas-sisa ma jkunx inġabar skont id-dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt [tal-Unjoni] u l-leġislazzjoni nazzjonali;

[…]"

[5] 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/KE (ĠU 2009, L 9, p. 12), li ġiet irriformulata u mħassra b'effett mit-13 ta' Frar 2023, bid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2020/262 tad-19 ta' Diċembru 2019 li tistabbilixxi l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa (ĠU 2020, L 58, p. 4).

13. L-Artikolu 8(1) tal-imsemmija direttiva kien jipprevedi:

"Il-persuna responsabbli biex tħallas id-dazju tas-sisa li jkun sar dovut għandha tkun:

(a) fir-rigward tat-tneħħija ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazju kif imsemmi fl-Artikolu 7(2)(a):

(i) il-magazzinier awtorizzat, id-destinatarju reġistrat jew kwalunkwe persuna oħra li tirrilaxxa […] prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa [ta]l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazju u, fil-każ ta' tneħħija irregolari minn maħżen tat-taxxa, kwalunkwe persuna oħra involuta f'dik it-tneħħija;

[…]

(b) fir-rigward taż-żamma ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa kif imsemmi fl-Artikolu 7(2)(b): il-persuna li qed iżżomm il-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa jew kull persuna oħra li pparteċipat fiż-żamma tal-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa;

[…]"

4. Id-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/544/UE

14. Il-premessa 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/544/UE[6], kienet tgħid: "[b]iex is-suq intern jiffunzjona sewwa, u b'mod partikolari biex ma jkunx hemm evażjoni ta' taxxa, id-Direttiva 95/60/KE tipprovdi għal sistema komuni ta' immarkar għall-identifikazzjoni tal-gażolji [żjut tal-gass], li jaqgħu taħt il-kodiċi NM 2710 00 69, u l-kerosin [pitrolju], li jaqa' taħt il-kodiċi NM 2710 00 55, li nħarġu għall-konsum eżenti mis-sisa, jew suġġetti għal rata ta' sisa mnaqqsa."

15. L-Artikolu 1 ta' din id-deċiżjoni kien jipprovdi:

"L-indikatur [markatur] fiskali komuni stipulat bid-Direttiva 95/60/KE, għall-immarkar tal-gażolji [żjut] kollha li jaqgħu taħt il-kodiċijiet NM 2710 19 41, 2710 19 45, u 2710 19 49, kif ukoll tal-kerosin [pitrolju] li jaqa' taħt il-kodiċi NM 2710 19 25, għandu jkun Solvent Yellow 124, kif speċifikat fl-Anness ta' din id-Deċiżjoni.

L-Istati Membri għandhom jiffissaw livell ta' immarkar ta' mill-anqas 6 mg u mhux aktar minn 9 mg ta' indikatur għal kull litru ta' żejt minerali."

[6] Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kummissjoni 2011/544/UE tas-16 ta' Settembru 2011 li tistabbilixxi indikatur fiskali komuni għall-gażolji [żjut tal-gass] u l-kerosin [pitrolju] (ĠU 2011, L 241, p. 31). Din id-deċiżjoni ġiet adottata, b'mod partikolari, abbażi tal-Artikolu 2(2) tad-Direttiva 95/60. Hija tħassret u ġiet ssostitwita bid-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kummissjoni (UE) 2022/197 tas-17 ta' Jannar 2022 li tistabbilixxi indikatur [markatur] fiskali komuni għaż-żjut tal-gass u għall-pitrolju (ĠU 2022, L 31, p. 52).

B. Id-dritt Olandiż

16. L-Artikolu 66(1)(a) tal-Wet van 31 oktober 1991, houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving (il-Liġi tal-31 ta' Ottubru 1991 dwar is-Semplifikazzjoni u l-Unifikazzjoni tal-Leġiżlazzjoni dwar is-Sisa)[7] (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar is-Sisa"), jikkostitwixxi, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali, b'mod partikolari, l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

17. L-Artikolu 7(2) u l-Artikolu 8(1)(b) tad-Direttiva 2008/118 ġew trasposti, fl-ordinament ġuridiku Olandiż, rispettivament, fl-Artikolu 2(1)(b) u fl-Artikolu 51 tal-Liġi dwar is-Sisa, fil-verżjoni tagħhom applikabbli fiż-żmien tal-fatti fil-kawża prinċipali.

III. It-tilwima fil-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

18. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, li jirrisjedi fil-Ġermanja, huwa proprjetarju ta' tanker motorizzat li huwa juża sabiex jittrasporta, permezz ta' rotot navigabbli ġewwa l-Unjoni Ewropea, żjut minerali f'isem terzi bi ħlas (iktar 'il quddiem it-"tanker"). Dan it-tanker huwa mgħammar, kemm fuq wara kif ukoll fuq quddiem, tankijiet bunker li jservu sabiex jinżamm il-karburant intiż għall-propulsjoni tiegħu.

19. Fis-7 ta' Ġunju 2016, waqt kontroll imwettaq waqt li l-imsemmi tanker kien jinsab fl-Amsterdam-Rijnkanaal (il-Pajjiżi l-Baxxi), kontrolluri tal-Belastingdienst (id-Dipartiment tat-Taxxa/Dwana, il-Pajjiżi l-Baxxi) ġabru kampjuni taż-żejt tal-gass maħżun fit-tankijiet bunker. Matul dan il-kontroll, il-persuna kkonċernata ppreżentat lill-kontrolluri provi ta' xiri li permezz tagħhom hija riedet tistabbilixxi li kienet ġie kunsinnat lilha dan iż-żejt tal-gass abbord reċentement mingħand dawk li jissejħu stazzjonijiet ta' bunkering (jiġifieri, stazzjonijiet ta' fornitura għall-bastimenti) ta' fornituri ta' karburanti. Wieħed mill-istazzjonijiet kien jinsab f'Millingen ann de Rijn (il-Pajjiżi l-Baxxi) u l-ieħor f'Emden (il-Ġermanja).

20. Analiżi ta' dawn il-kampjuni mwettqa mil-laboratorju tad-dipartiment tad-dwana rrileva, b'mod partikolari, il-preżenza ta' kwantità ta' "Solvent Yellow 124" ta', rispettivament, 5 grammi għal kull 1 000 litru u ta' 4.4 grammi għal kull 1 000 litru, jiġifieri kwantità inqas mill-kontenut minimu ta' 6 grammi għal kull 1 000 litru meħtieġ mil-leġiżlazzjoni Olandiża għar-rilaxx għall-konsum ta' żejt tal-gass b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa sabiex jintuża bħala karburant għall-finijiet tal-propulsjoni ta' bastimenti.

21. Fit-30 ta' Jannar 2017, l-inspecteur van de Belastingdienst/Douane (l-Ispettur tad-Dipartiment tat-Taxxa/Dwana, il-Pajjiżi l-Baxxi) (iktar 'il quddiem, l-"Ispettur"), billi qies li ż-żejt tal-gass li kien jinsab fit-tankijiet bunker tat-tanker ma kienx jissodisfa l-kundizzjonijiet kollha meħtieġa għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa, ikkomunika lill-persuna kkonċernata l-intenzjoni tiegħu li jimponi rkupru fiskali fil-konfront tagħha, għar-raġunijiet, minn naħa, li l-kontenut ta' "Solvent Yellow 124" taż-żejt tal-gass kien inqas mill-kontenut minimu meħtieġ, u min-naħa l-oħra, li huwa kien qiegħed iżomm dan iż-żejt tal-gass kemm bħala proprjetarju kif ukoll kaptan tat-tanker ikkonċernat għaliex id-dazji tas-sisa dovuti f'dan ir-rigward ma kinux inġabru skont id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u

[7] Stb. 1991, nru 561.

tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli. Wara li l-persuna kkonċernata ressqet l-osservazzjonijiet tagħha, l-Ispettur ħareġ avviż ta' rkupru fiskali fir-rigward, b'mod partikolari, tad-dazji tas-sisa dovuti fir-rigward taż-żejt tal-gass li l-preżenza tiegħu kienet ġiet ikkonstatata fit-tankijiet bunker.

22. Permezz ta' sentenza tad-19 ta' Novembru 2019, il-Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (il-Qorti tal-Appell ta' Arnhem-Leeuwarden, il-Pajjiżi l-Baxxi), adita bl-appell ippreżentat mill-Ispettur mis-sentenza tar-rechtbank Gelderland (il-Qorti Distrettwali ta' Gelderland, il-Pajjiżi l-Baxxi), qieset li fuq il-persuna kkonċernata kienet ġie ġustament impost tali rkupru fiskali għar-raġuni, b'mod partikolari, li ż-żejt tal-gass użat ma kienx jissodisfa l-kundizzjoni essenzjali sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 66(1)(a) tal-Liġi dwar is-Sisa (iktar 'il quddiem id-"dispożizzjoni kontenzjuża"), kif ukoll sabiex tiġi prekluża l-frodi, jiġifieri ż-żieda tal-kwantità legalment prevista ta' "Solvent Yellow 124" bħala mezz ta' identifikazzjoni, u li għalhekk, dan iż-żejt tal-gass ma setax jibbenefika minn tali eżenzjoni.

23. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ppreżenta appell ta' kassazzjoni quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi), il-qorti tar-rinviju, mis-sentenza tal-Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (il-Qorti tal-Appell ta' Arnhem-Leeuwarden).

24. Il-qorti tar-rinviju tfakkar li l-Artikolu 66(1)(a) tal-Liġi dwar is-Sisa, li jittrasponi fid-dritt Olandiż l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, jissuġġetta l-benefiċċju tal-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa għal ċerti kundizzjonijiet. Konformement mal-leġiżlazzjoni Olandiża, iż-żejt tal-gass għandu, b'mod partikolari, jinkludi, bħala markatur ta' identifikazzjoni, bejn 6 u 9 grammi ta' "Solvent Yellow 124" għal kull 1 000 litru.

25. Din il-qorti tqis li l-kwistjoni li tqum f'dan il-każ hija dik dwar jekk l-obbligu, li jirriżulta mid-Direttiva 95/60, li ż-żejt tal-gass suġġett għal rata ta' sisa mnaqqsa għandu jkollu ċertu kontenut ta' "Solvent Yellow 124", għandux jitqies li huwa kundizzjoni sostantiva jew rekwiżit formali mingħajr rabta mal-użu reali tal-prodott ikkonċernat, b'tali mod li l-osservanza tiegħu ma tkunx rilevanti għall-finijiet tal-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

26. L-imsemmija qorti tenfasizza li, sabiex taqta' l-kawża pendenti quddiemha, hija għandha tiddetermina jekk il-fatt waħdu li s-"Solvent Yellow 124", bħala markatur fiskali previst mid-dritt tal-Unjoni, ma huwiex preżenti fi kwantità suffiċjenti fiż-żejt tal-gass użat u kkonsmat għan-navigazzjoni fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea, jimplikax li l-awtorità kompetenti hija marbuta li tħalli mhux applikat l-obbligu tal-Istati Membri, bis-saħħa tal-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, li jimponu fuq l-Istati Membri li jeżentaw dan il-prodott mid-dazji tas-sisa, anki fl-assenza ta' element li jindika li l-kaptan kien involut fi frodi, evażjoni jew abbuż.

27. L-istess qorti tirrileva li, f'dan il-każ, waqt il-kontroll imwettaq mill-Ispettur, l-ewwel nett, iż-żejt tal-gass preżenti fit-tankijiet bunker ma kienx jinkludi "Solvent Yellow 124" fi kwantità suffiċjenti, it-tieni nett, il-persuna kkonċernata pproduċiet provi ta' xiri sabiex tistabbilixxi li ż-żejt tal-gass kien ġie kkunsinnat lilha abbord it-tanker reċentement, f'żewġ okkażjonijiet, minn fornituri ta' karburant awtorizzati, sabiex jikkunsinnaw iż-żejt tal-gass b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa, rispettivament, fil-Pajjiżi l-Baxxi u fil-Ġermanja, u, it-tielet nett, ma ġie kkonstatat, anki sussegwentement, ebda fatt u ebda ċirkustanza li jippermetti li jiġi konkluż li l-persuna kkonċernata kienet involuta fi frodi, abbuż jew evażjoni fil-qasam tas-sisa.

28. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li, fit-tali ċirkustanzi, il-persuna kkonċernata ma tistax tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, tqum, allura, il-kwistjoni dwar min, bejn il-fornitur tal-karburant jew il-kaptan, għandu jitqies li hija l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa. Il-qorti tar-rinviju tqis li, jekk jitqies li l-eżiġibbiltà tas-sisa sseħħ esklużivament waqt ir-rilaxx għall-konsum fis-sens tal-Artikolu 7(2)(a) tad-Direttiva 2008/118, jiġifieri waqt il-ħruġ ta' prodotti suġġetti għas-sisa minn sistema ta' sospensjoni ta' dazji tas-sisa, il-kaptan ma jistax jitqies li huwa l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa. Għall-kuntrarju, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tasal tqis li d-dazji tas-sisa jkunu dovuti minħabba ż-żamma prevista fl-Artikolu 7(2)(b) ta' din id-direttiva, id-detentur ta' prodotti suġġetti għas-sisa jista' jiġi identifikat, bis-saħħa tal-Artikolu 8(1)(b) tal-imsemmija direttiva, bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa li jsiru dovuti.

29. Madankollu, il-prinċipju ta' proporzjonalità jista' jwassal li dak li jkun jinterpreta dawn id-dispożizzjonijiet fis-sens li dawn jipprekludu li l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti jirkupraw id-dazji tas-sisa li jsiru dovuti mingħand il-proprjetarju tal-bastiment jew mingħand il-kaptan, konformement mal-Artikolu 8(1)(b) tad-Direttiva 2008/118, u mhux mingħand il-fornitur tal-karburant, b'applikazzjoni tal-punt (i) tal-Artikolu 8(1)(a) ta' din id-direttiva. Fil-fatt, meta l-kaptan ħa l-provvista mingħand operatur li pprovda, bl-awtorizzazzjoni ta' awtoritajiet nazzjonali kompetenti, iż-żejt tal-gass b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa u mingħajr ma jkun hemm xi raġuni għal xiex jiddubita dwar il-fatt li ż-żejt tal-gass kien ġie kkunsinnat b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u tad-dritt nazzjonali applikabbli, jista' jkun sproporzjonat li dawn id-dazji tas-sisa jiġu rkuprati mingħand dan il-kaptan pjuttost milli mingħand dan il-fornitur tal-karburant.

30. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva [2003/96] għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni fiskali prevista minn din id-dispożizzjoni tapplika għall-prodotti ta' enerġija li dwarhom huwa stabbilit li jintużaw għall-propulsjoni tal-bastimenti fin-navigazzjoni fl-ilmijiet interni tal-Unjoni Ewropea, anki meta l-prodotti ta' enerġija (f'dan il-każ iż-żejt tal-gass) matul dak l-użu ma jinkludux il-kontenut minimu meħtieġ tal-markatur Solvent Yellow 124 [8], jekk l-awtoritajiet fiskali ma jkollhomx indizju wieħed jew iktar li l-proprjetarju jew l-operatur tal-bastiment jew ir-rappreżentant tiegħu abbord il-bastiment (il-kaptan) ikun involut fi frodi fiskali, f'abbuż jew f'evażjoni fiskali fir-rigward taż-żejt tal-gass miżmum?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tingħata fin-negattiv, l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva [2008/118] għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta huwa stabbilit li t-tank bunker ta' bastiment għan-navigazzjoni fl-ilmijiet interni jinkludi esklużivament żejt tal-gass li joriġina minn fornitur ta' karburanti li, bl-awtorizzazzjoni tal-awtoritajiet fiskali, jista' jirrilaxxa għall-konsum żejt li huwa eżentat mid-dazju tas-sisa, il-fatt biss li ż-żejt tal-gass ma jinkludix il-kontenut minimu meħtieġ ta' markatur Solvent [Y]ellow 124 ifisser li s-sisa tkun saret dovuta esklużivament mill-mument ta' dan ir-rilaxx għall-konsum preċedenti skont l-Artikolu 7(2)(a) ta' din id-Direttiva?

[8] Skont l-Artikolu 1 tad-Direttiva 95/60, moqri flimkien mal-Artikolu 3 ta' din id-direttiva, u tal-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/544.

3) Jekk ir-risposta għat-tieni domanda tingħata fin-negattiv u għalhekk l-Artikolu 7(2)(b) tad-Direttiva [2008/118] japplika wkoll fil-każ hawnhekk, il-prinċipju ta' proporzjonalità tad-dritt tal-Unjoni jipprekludi li s-sisa li tkun saret dovuta skont dan l-Artikolu 7(2)(b) tad-Direttiva 2008/118/KE tingħabar skont l-Artikolu 8(1)(b) ta' din id-direttiva mingħand il-kaptan li jżomm il-prodotti suġġetti għas-sisa, anki jekk din il-persuna ma kellha ebda raġuni sabiex tiddubita li ż-żejt tal-gass kien ġie kkunsinnat konformement mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u mad-dispożizzjonijiet nazzjonali b'eżenzjoni tad-dazju tas-sisa?

4) Huwa rilevanti, għar-risposta għat-tielet domanda, li l-kaptan ma jeżerċitax il-funzjoni tiegħu bħala impjegat, iżda li huwa wkoll il-proprjetarju tal-bastiment?"

31. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Olandiż u Spanjol, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn l-istess partijiet kif ukoll ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ppreżentaw ukoll osservazzjonijiet orali waqt is-seduta għas-sottomissjonijiet orali li nżammet fis-16 ta' Mejju 2024.

IV. Analiżi

A. Fuq l-ewwel domanda preliminari

32. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni tapplika għal prodott tal-enerġija li jkun stabbilit li jintuża bħala karburant għan-navigazzjoni f'ilmijiet tal-Unjoni Ewropea, fil-każ li dan il-prodott ma jinkludix, waqt l-użu tiegħu, il-kontenut minimu tal-markatur meħtieġ mid-dritt tal-Unjoni, u ebda indizju ma jippermetti li tiġi konkluża l-eżistenza ta' frodi, evażjoni jew abbuż fir-rigward tad-dazji tas-sisa imposti fuq il-prodott inkwistjoni.

33. Qabel neżamina din id-domanda, għandhom jitfakkru fil-qosor il-prinċipji ġenerali tas-sistema ta' tassazzjoni tal-karburanti użati għall-finijiet tan-navigazzjoni stabbiliti mid-Direttiva 2003/96 u jsiru xi preċiżazzjonijiet dwar ir-rabta eżistenti bejn is-sistema ta' eżenzjoni fiskali stabbilita mid-Direttiva 2003/96 u s-sistema ta' mmarkar fiskali prevista mid-Direttiva 95/60.

1. Osservazzjonijiet preliminari

a) Fuq il-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96

34. Preliminarjament, għandu jiġi nnotat li, bis-saħħa tad-dispożizzjonijiet konġunti tal-Artikoli 1 u 2 tad-Direttiva 2003/96, l-Istati Membri għandhom jintaxxaw il-prodotti tal-enerġija konformement ma' din id-direttiva, peress li din it-tassazzjoni tinkludi wkoll id-dazji tas-sisa.

35. Għandu jiġi rrilevat, fl-ewwel lok, li kemm l-istruttura ġenerali kif ukoll l-iskop tad-Direttiva 2003/96 huma bbażati fuq il-prinċipju li l-prodotti tal-enerġija jiġu ntaxxati *skont l-użu reali tagħhom*[9]. F'dan il-każ, mill-Artikolu 14(1)(ċ) ta' din id-direttiva jirriżulta li l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni hija suġġetta għall-kundizzjoni li ż-żejt tal-gass jiġi pprovdut sabiex jintuża bħala karburant jew kombustibbli għan-navigazzjoni għall-finijiet kummerċjali fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea.[10]

36. Fit-tieni lok, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 14(1) tal-imsemmija direttiva jippreċiża li l-Istati Membri għandhom jagħtu l-eżenzjoni skont il-kundizzjonijiet li huma jistabbilixxu fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' din l-eżenzjoni u jipprekludu l-frodi, l-evażjoni u l-abbużi fiskali. Madankollu, minkejja li d-dritt tal-Unjoni jippermetti espressament lill-Istati Membri jissuġġettaw il-benefiċċju tal-eżenzjoni għal kundizzjonijiet oħra, dawn huma marbutin josservaw id-dritt tal-Unjoni[11].

37. Fit-tielet lok, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat in-natura *inkundizzjonata* ta' obbligu ta' eżenzjoni previst mid-Direttiva[12]. B'mod iktar partikolari, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, leġiżlazzjoni *ta' Stat Membru* li tissuġġetta l-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) ta' din id-direttiva għall-osservanza ta' *rekwiżiti formali* mingħajr rabta mal-użu reali tal-prodotti tal-enerġija kkonċernati u lanqas mal-kundizzjonijiet sostantivi meħtieġa f'din id-dispożizzjoni, timmina n-natura inkundizzjonata tal-obbligu ta' eżenzjoni previst fl-imsemmija dispożizzjoni u tmur kontra l-prinċipju ta' proporzjonalità[13]. Minn dan isegwi li minkejja li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu l-impożizzjoni ta' sanzjoni pekunjarja għall-ksur ta' *rekwiżiti formali*, tali ksur ma jistax jaffettwa l-benefiċċju tal-eżenzjoni obbligatorja prevista jekk il-*kundizzjonijiet sostantivi* relatati mal-applikazzjoni tagħha jkunu ssodisfatti[14].

b) Fuq is-sistema ta' mmarkar fiskali stabbilita mid-Direttiva 95/60

38. Għandu jiġi rrilevat, qabelxejn, li r-rekwiżit ta' mmarkar fiskali jirrifletti l-obbligu impost fuq l-Istati Membri skont id-Direttiva 95/60. B'mod iktar preċiż, l-ewwel inċiż tal-Artikolu 1(1) ta' din id-direttiva jipprevedi li l-Istati Membri għandhom japplikaw sistema ta' mmarkar fiskali, b'mod partikolari għaż-żejt tal-gass irrilaxxat għall-konsum b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa.

39. Barra minn hekk, mill-imsemmija direttiva jirriżulta li l-immarkar fiskali għandu preċiżament l-għan li jiżgura l-*funzjonament tajjeb tas-suq intern, u b'mod partikolari, li jiġi evitat l-użu abbużiv ta' dan iż-żejt tal-gass u għalhekk li jipprekludi l-frodi fiskali*[15]. Barra minn hekk, u minkejja li dawn l-għanijiet ma humiex espressament imsemmija fost dawk previsti mid-Direttiva 95/60, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-immarkar fiskali taż-żejt tal-gass eżentat jew intaxxat b'rata mnaqqsa huwa intiż li jiffaċilita l-kontroll,

9 Ara s-sentenza tat-13 ta' Lulju 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, iktar 'il quddiem is-"sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla", EU:C:2017:537 (punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 Din l-eżenzjoni għandha, fil-fatt, bħala għan li tiffaċilita l-iskambji kummerċjali fi ħdan l-Unjoni, b'mod partikolari l-moviment liberu tal-merkanzija u l-provvista libera tas-servizzi li jistgħu jitmexxew fl-ilmijiet tal-Unjoni. Permezz ta' din l-eżenzjoni, il-leġiżlatur ried ukoll jippromwovi l-ugwaljanza ta' ċerti kundizzjonijiet fiskali li fihom joperaw l-impriżi tat-trasport jew ta' servizzi oħra li jaħdmu fuq dawn l-ilmijiet. Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla (punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata). Barra minn hekk mill-premessa 23 tad-Direttiva 2003/96 jirriżulta li l-istess eżenzjoni hija bbażata fuq l-osservanza tal-obbligi internazzjonali eżistenti u fuq il-preżervazzjoni tal-pożizzjoni kompetittiva tal-impriżi tal-Unjoni.

11 Ara s-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla (punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Ara s-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla (punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

13 Ara s-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla (punt 51).

14 Ara s-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 Ara, f'dan is-sens, l-ewwel u t-tielet premessi tad-Direttiva 95/60 kif ukoll il-premessa 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/544.

mill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru, tal-ħlas effettiv tad-dazji tas-sisa xierqa fl-Istat Membru tar-rilaxx għall-konsum ta' dan iż-żejt tal-gass [16] u jippermetti għalhekk lil dawn l-awtoritajiet jikkontrollaw l-applikazzjoni korretta tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

40. Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 95/60 jipprevedi li l-markatur jikkonsisti f'taħlita stabbilita ta' addittivi kimiċi, li bħala prinċipju, għandhom *jiġu miżjuda* taħt sorveljanza fiskali qabel ir-rilaxx għall-konsum tal-prodott. L-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/544 kien jipprevedi l-użu ta' "Solvent Yellow 124" bħala markatur komuni għall-immarkar fiskali taż-żejt tal-gass fil-mument tal-fatti tal-kawża prinċipali. Skont din id-dispożizzjoni, il-livell tal-immarkar kellu jkun bejn 6 mg u 9 mg għal kull litru ta' żejt minerali, filwaqt li, bis-saħħa tal-Artikolu 4 tad-Direttiva 95/60, peress li l-Istati Membri kellhom, barra minn hekk, il-possibbiltà li jżidu kulur jew markatur nazzjonali [17].

2. Fuq il-konformità tad-dispożizzjoni kontenzjuża mad-dritt tal-Unjoni

a) Is-sistema ta' mmarkar fiskali tikkostitwixxi kundizzjoni "sostantiva" jew "formali"?

41. Preliminarjament, għandu jiġi ddeterminat, jekk ir-rekwiżit ta' mmarkar fiskali (kif previst mid-dritt tal-Unjoni u traspost fid-dritt nazzjonali mid-dispożizzjoni kontenzjuża) jikkostitwixxix kundizzjoni "sostantiva" jew "formali" skont id-Direttiva 2003/96 u l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, kjarifika li hija ta' importanza partikolari sabiex jiġi ddeterminat jekk l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) ta' din id-direttiva tapplikax f'din il-kawża.

42. Fil-fatt, jekk jiġi stabbilit li r-rekwiżit ta' mmarkar fiskali, traspost fid-dritt nazzjonali permezz tad-dispożizzjoni kontenzjuża, jikkostitwixxi kundizzjoni sostantiva, in-nuqqas ta' osservanza tiegħu jwassal għar-rifjut tal-għoti tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96. Jekk, bil-kontra, jiġi stabbilit li huwa rekwiżit formali (li għaldaqstant ma jkollu ebda rabta mal-użu reali tal-prodott ikkonċernat), ir-rilevanza tal-osservanza jew le tiegħu tixxejjen għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni tad-dazji tas-sisa prevista f'din id-dispożizzjoni, fis-sens li d-dritt għall-eżenzjoni jkollu jitqies li jkun miksub jekk, fl-assenza ta' konstatazzjoni ta' frodi jew ta' abbuż, il-kundizzjonijiet sostantivi kienu ssodisfatti, mingħajr ma jkunu jistgħu jitqiegħdu inkwistjoni bin-nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżit formali.

43. L-ewwel nett, għandu jiġi rrilevat, li l-immarkar fiskali ma huwiex kundizzjoni imposta mid-dritt nazzjonali iżda obbligu impost fuq l-Istati Membri bis-saħħa tad-dritt tal-Unjoni, u preċiżament mid-Direttiva 95/60, moqrija flimkien mad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/544 li tistabbilixxi sistema komuni ta' mmarkar sabiex jiġi identifikat, fost oħrajn, iż-żejt tal-gass irrilaxxat għall-konsum b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa [18].

44. It-tieni nett, mill-analiżi ppreżentata fil-punti 35 sa 39 ta' dawn il-konklużjonijiet, jirriżulta li teżisti rabta bejn is-sistema ta' mmarkar fiskali prevista mid-Direttiva 95/60 u l-kundizzjonijiet sostantivi meħtieġa mill-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 li jipprevedi s-sistema ta' eżenzjoni mit-tassazzjoni għall-prodotti tal-enerġija. Is-sistema ta' mmarkar fiskali għandha,

[16] Ara s-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-503/17, EU:C:2018:831, punt 53).

[17] Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, b'applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni, id-dritt Olandiż jipprevedi li ż-żejt tal-gass għandu jkun ta' kulur aħmar b'mod viżibbli sew u permanenti.

[18] Ara l-punti 38 u 39 ta' dawn il-konklużjonijiet.

fil-fatt, l-għan li tikkompleta d-Direttiva 2003/96 u li tiżgura applikazzjoni korretta u uniformi tal-eżenzjoni, kif jeżiġi l-Artikolu 14(1)(ċ) tagħha, filwaqt li tipprekludi l-frodi fiskali, sabiex jiġi żgurat il-ġbir tad-dazji tas-sisa.

45. It-tielet nett, għandu jiġi nnotat li, permezz tal-inklużjoni tal-markatur fiskali fil-karburant eżentat mis-sisa, dan il-markatur jikkostitwixxi karatteristika essenzjali u "indissoċjabbli" ta' dan il-prodott, esklużivament marbuta mal-użu li għalih l-eżenzjoni mis-sisa kienet stabbilita. Billi adotta s-sistema ta' mmarkar fiskali, il-leġiżlatur tal-Unjoni ma riedx, fil-fehma tiegħi, iżid kundizzjonijiet supplimentari ma' dawk ġa eżistenti (u numerużi), peress li l-prodotti petroliferi kienu diġà rregolati ħafna. L-introduzzjoni ta' dan l-obbligu tistrieħ fuq il-konstatazzjoni li huwa estremament diffiċli għall-amministrazzjoni fiskali tistabbilixxi, fl-assenza ta' dan l-istrument, jekk il-prodott petroliferu li jkun is-suġġett ta' kontrolli għal għarrieda u li jkun jinsab fit-tankijiet ta' bastiment kummerċjali jkunx eżentat jew le[19]. Barra minn hekk, fid-dawl tal-piż fiskali għoli fuq il-karburanti f'numru ta' Stati Membri u tad-differenza kbira fil-prezzijiet li tirriżulta bejn il-karburanti eżentati mid-dazji tas-sisa u dawk li ma jkunux, hemm tendenza qawwija li jitwettqu tranżazzjonijiet illeċiti, li l-individwazzjoni tagħhom tista' tkun partikolarment diffiċli, filwaqt li l-benefiċċji li jirriżultaw jistgħu jkunu kbar.

46. Minn dan isegwi li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija differenti minn dik li tat lok għas-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla msemmija mill-qorti tar-rinviju, li kienet tirrigwarda ksur tal-kundizzjonijiet formali previsti mid-dritt Litwan għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96[20]. Issa, kif ġie stabbilit fil-punti 43 sa 45 ta' dawn il-konklużjonijiet, b'differenza mis-sistema Litwana inkwistjoni fis-sentenza fuq imsemmija, il-kundizzjoni li tirrigwarda l-immarkar fiskali taż-żejt tal-gass hija mhux biss prevista mid-dritt tal-Unjoni iżda hija wkoll direttament marbuta mal-kundizzjoni sostantiva tal-eżenzjoni, jiġifieri l-użu effettiv taż-żejt tal-gass għall-propulsjoni ta' bastimenti u hija għalhekk ta' importanza fundamentali sabiex tiżgura l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa.

47. Minkejja li mill-analiżi preċedenti jirriżulta li, għall-kuntrarju ta' dak li jsostni r-rikorrent fil-kawża prinċipali, is-sistema ta' mmarkar fiskali prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkostitwixxix rekwiżit formali maqtugħ mill-użu effettiv tal-prodott tal-enerġija kopert mill-eżenzjoni – iżda fid-dawl tal-karatteristiċi tagħha tidher pjuttost li hija kundizzjoni sostantiva – din il-konstatazzjoni, waħedha, ma tippermettix li tingħata risposta għall-ewwel domanda preliminari. Fil-fatt, għadha trid tiġi stabbilita n-neċessità tar-rekwiżit ta' mmarkar fiskali sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri li fiha, minn naħa, ma huwiex ikkontestat li l-kaptan kien jissodisfa l-kundizzjonijiet sostantivi sabiex jibbenefika mill-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni, u min-naħa l-oħra, fejn l-awtoritajiet fiskali jew doganali ma kellhomx indizji li jippermettu li jiġi konkluż li l-proprjetarju jew l-operatur tal-bastiment kien involut fi frodi jew abbuż fil-qasam tad-dazji tas-sisa fir-rigward taż-żejt tal-gass miżmum.

[19] Ara l-punti 54 sa 59 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[20] B'dan il-mod, f'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-kundizzjonijiet imposti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali ma kinux marbutin mal-użu reali tal-prodotti tal-enerġija inkwistjoni u bl-ebda mod ma kienu neċessarji sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni prevista skont id-dispożizzjoni ċċitata iktar 'il fuq sabiex tipprekludi l-frodi, l-evażjoni jew l-abbużi. Ara b'mod partikolari, is-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla (punt 51).

b) Fuq ir-rifjut li tingħata l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 bħala konsegwenza tan-nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżit ta' mmarkar fiskali

48. Preliminarjament, għandu jitfakkar li l-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista mid-dispożizzjoni kontenzjuża hija suġġetta għall-preżenza ta' kwantità suffiċjenti tal-markatur fiskali, peress li d-dritt nazzjonali jqis dan ir-rekwiżit kundizzjoni essenzjali sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni, kif ukoll sabiex jiġu prekluži l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar jekk iż-żejt tal-gass li ma jkunx tqiegħed taħt arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa u li ma jinkludix il-kontenut minimu previst ta' "Solvent Yellow 124", iżda li jiġi stabbilit li jkun qiegħed jintuża għall-propulsjoni ta' bastiment ta' navigazzjoni fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea, jistax jibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

49. Fuq dan il-punt, kif jirriżulta mill-osservazzjonijiet kemm bil-miktub kif ukoll orali tal-partijiet fil-kawża prinċipali, jistgħu jingħataw żewġ interpretazzjonijiet diverġenti.

50. Minn naħa, skont l-ewwel interpretazzjoni, sostnuta mill-Gvern Olandiż u dak Spanjol, l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 ma jipprekludix dispożizzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-eżenzjoni fiskali għall-kundizzjoni li ż-żejt tal-gass ikollu l-immarkar fiskali meħtieġ mid-dritt tal-Unjoni. Il-kundizzjoni li dwar l-immarkar fiskali taż-żejt tal-gass hija fil-fatt direttament marbuta mal-kundizzjoni sostantiva tal-eżenzjoni, jiġifieri l-użu effettiv taż-żejt tal-gass għall-propulsjoni ta' bastimenti, u hija mhux biss xierqa iżda wkoll indispensabbli għall-ġlieda kontra l-frodi fiskali u sabiex tiġi żgurata applikazzjoni korretta tal-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa. Il-fatt li ż-żejt tal-gass fil-fatt jintuża għall-propulsjoni tal-bastiment u l-assenza tal-frodi huma, barra minn hekk, irrilevanti f'dan ir-rigward, peress li l-interess ġenerali jeżiġi li s-sistema ta' kontroll tal-applikazzjoni tal-eżenzjonijiet tiffunzjona korrettament.

51. Min-naħa l-oħra, u għall-kuntrarju, skont it-tieni interpretazzjoni prevista, sostnuta mill-Kummissjoni u mir-rikorrent fil-kawża prinċipali, peress li l-bastiment ikkonċernat jissodisfa l-kundizzjonijiet sostantivi sabiex jibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) ta' din id-direttiva (jiġifieri ż-żejt tal-gass inkwistjoni kien fil-fatt ipprovdut għall-użu bħala karburant għan-navigazzjoni fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea), din l-eżenzjoni ma tistax tiġi rrifjutata lilu jekk l-awtoritajiet fiskali ma jkollhomx indizji li jippermettu li tiġi kkonstatata l-eżistenza ta' frodi, evażjoni jew abbuż fir-rigward taż-żejt tal-gass miżmum. Fil-fehma tagħhom, f'dan il-każ, l-element determinanti huwa l-fatt li ż-żejt tal-gass inkwistjoni effettivament jintuża għall-propulsjoni tal-vapur, anki jekk dan iż-żejt tal-gass ma kienx jissodisfa r-rekwiżiti meħtieġa mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-immarkar [21].

52. Fil-fatt, wieħed jista' jistaqsi, bħall-qorti tar-rinviju, jekk leġiżlazzjoni nazzjonali ta' natura li ċċaħħad id-dritt għall-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tal-imsemmija direttiva, anki fil-każ fejn l-awtoritajiet fiskali u doganali ma jkunux ikkonstataw użu frawdolenti taż-żjut minerali eżentati mid-dazji tas-sisa u ma jkunx ikkontestat li l-kundizzjoni sostantiva dwar l-użu reali taż-żejt tal-gass inkwistjoni tkun issodisfatta, tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiżgura l-applikazzjoni korretta u ċara ta' din l-eżenzjoni kif ukoll sabiex jiġu prekluži l-frodi, l-evażjoni jew l-abbużi u għalhekk l-effett utli tagħha.

[21] Dawn il-partijiet iqisu, barra minn hekk, li r-rekwiżit li jgħid li l-karburant għandu jkollu kwantità minima ta' markatur fiskali ma jservix biex jipprevjeni l-frodi, peress li l-użu ta' karburant immarkat ħażin ma jkollu ebda effett fuq l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni.

53. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat, kif ġie stabbilit fil-punti 41 sa 47 ta' dawn il-konklużjonijiet, li l-immarkar fiskali ma jikkostitwixxix sempliċi kundizzjoni formali prevista mid-dritt nazzjonali iżda rekwiżit essenzjali u indispensabbli li kien ġie stabbilit fid-dritt tal-Unjoni sabiex jiżgura l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 u b'mod partikolari sabiex jipprekludi l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi. Peress li s-sistema ta' ġbir u ta' eżenzjoni tad-dazji tas-sisa stabbilita minn din id-direttiva, hija bbażata, fl-intier tagħha, fuq il-prinċipju li l-prodotti tal-enerġija jiġu ntaxxati *skont l-użu reali tagħhom*, il-fatt li l-applikazzjoni tal-eżenzjoni inkwistjoni tiġi suġġetta għall-preżenza fi kwantità suffiċjenti ta' markatur fiskali jikkostitwixxi, fil-fehma tiegħi, il-mezz prinċipali, jew l-uniku wieħed, li għandhom l-awtoritajiet fiskali u doganali tal-Istati Membri sabiex jivverifikaw l-imsemmi użu tal-prodotti kkonċernati u jipprekludu għalhekk użu mhux konformi taż-żjut minerali li jibbenefikaw minn eżenzjoni jew minn rata mnaqqsa tad-dazji tas-sisa.

54. Ir-restrizzjoni tal-kundizzjonijiet tal-għoti tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 għall-osservanza tal-kundizzjoni li tirrigwarda użu bħala karburant għan-navigazzjoni fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea u għall-verifika mill-awtoritajiet fiskali ta' din il-kundizzjoni biss, tirriskja, fil-fehma tiegħi, li tikkomprometti l-effettività nnifisha tad-Direttiva 95/60. L-interpretazzjoni proposta mill-Kummissjoni u mir-rikorrent fil-kawża prinċipali donnha, barra minn hekk, tinjora kemm ir-riskji ta' frodi u ta' abbuż li jistgħu jseħħu fi stadju sussegwenti għall-provvista ta' karburant (preċiżament dak li s-sistema ta' mmarkar fiskali hija intiża li tiġġieled) kif ukoll id-diffikultà (jew anki l-kważi impossibbiltà) li jkollhom l-awtoritajiet doganali sabiex jeżerċitaw il-kontrolli tagħhom fl-assenza ta' preżunzjoni, bħal dik stabbilita mid-dritt nazzjonali f'dan il-każ.

55. Fil-fatt, l-għan tal-immarkar fiskali huwa li jippermetti lill-awtoritajiet doganali jwettqu kontroll immedjat f'kull mument u b'mod partikolari fi stadju sussegwenti għall-provvista taż-żejt tal-gass tagħhom. Għal dan il-għan, l-użu ta' dan il-markatur jippermetti lil dawn l-awtoritajiet jivverifikaw jekk l-akkwirent taż-żejt tal-gass ipprovdut b'eżenzjoni tas-sisa jkunx qiegħed jużah għal fini differenti minn dik li tippermetti l-eżenzjoni jew jekk dan l-akkwirent ikunx ikkunsinnah sussegwentement lil utenti li jużawh għal finijiet oħra. Min-naħa l-oħra, in-nuqqas ta' osservanza ta' dan ir-rekwiżit ta' mmarkar jiffaċilita, jew tal-inqas, jippermetti l-evażjoni fiskali [22].

56. Issa, huwa preċiżament għal dawn ir-raġunijiet li l-immarkar speċifiku tal-karburant eżentat ġie introdott. L-użu ta' mmarkar li jibdel, anki jekk bi ftit, il-kompożizzjoni kimika u d-dehra (imlewna) tal-prodott, [fil-fatt], skont ir-rieda tal-leġiżlatur tal-Unjoni, tip ġdid ta' karburant intaxxat normalment, b'mod li l-użu tal-immarkar ma huwiex rekwiżit formali għall-finijiet tal-eżenzjoni, imma kundizzjoni sostanzjali tiegħu, għaliex ma jkun hemm ebda mod prattiku li bih jiġi pprovat l-użu reali tal-karburant. Jekk ikun mod ieħor, l-obbligu ta' eżenzjoni ma jiġix osservat mill-Istati Membri, għaliex l-eżenzjoni tiġi estiża indebitament għall-prodotti mhux eżentati u, b'mod partikolari, l-għan prinċipali tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, li huwa dak li jiġu mħajra biss ċerti tranżazzjonijiet f'karburanti f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni mhux distorti, ma jkunx jista' jintlaħaq. Fi kliem ieħor, jekk dawn id-dispożizzjonijiet jiġu interpretati b'mod li jgħaddu fuq l-awtoritajiet fiskali nazzjonali l-oneru tal-prova tal-irregolarità tat-tranżazzjoni,

[22] Il-Gvern Olandiż semma, waqt is-seduta, żewġ eżempji ta' frodi li jirrigwarda bastimenti li jibbenefikaw bħala prinċipju mill-eżenzjoni fiskali li ġew ikkonstatati mill-awtoritajiet doganali. Dawn l-awtoritajiet sabu, qabel kollox, każijiet fejn kaptani jieħdu żejt tal-gass eżentat tal-bunkers tagħhom sabiex imbagħad ibigħuh lill-kaptani li jużawh għall-finijiet ta' divertiment (privati). Huma wara skoprew frodi li implikat it-taħlit ta' żejt tal-gass immarkat eżentat ma' żejt tal-gass pur.

mingħajr għajnuna sostanzjali permezz tas-sistema ta' mmarkar fiskali, jekk dan ma jkunx "bidu ta' prova", li jirrikjedi diversi żidiet, ikun faċli ħafna li l-kompetizzjoni tiġi distorta f'settur fundamentali għall-funzjonament tas-suq, jiġifieri dak tat-trasferimenti kummerċjali marittimi.

57. Barra minn hekk, l-interpretazzjoni proposta mill-Kummissjoni u mir-rikorrent fil-kawża prinċipali twassal, essenzjalment, għal-limitazzjoni tal-portata tal-kontroll tal-awtoritajiet doganali biss għall-vapuri, li apparentement, ma jistgħux jibbenefikaw mill-eżenzjoni, bħal dawk użati għall-finijiet privati, u b'hekk tneħħi l-interess fuq kull kontroll ieħor fuq vapuri kummerċjali li jistgħu jibbenefikaw minn eżenzjoni, peress li dawn ikunu jistgħu, fi kwalunkwe każ, u minkejja s-seħħ ta' frodi (li l-prova tagħha hija diffiċli ferm li tiġi prodotta mill-awtoritajiet doganali), jinvokaw il-fatt li jnissel l-eżenzjoni, jiġifieri l-użu minnhom bħala karburant għan-navigazzjoni għall-finijiet kummerċjali fl-ilmijiet tal-Unjoni Ewropea, mingħajr ma l-awtoritajiet doganali jkunu jistgħu jintervjenu. Barra minn hekk, l-argument invokat mill-Kummissjoni li jgħid, fl-assenza tal-element frawdolenti, li l-użu ta' karburant li ma jkollux immarkar fiskali ma għandu jkollu ebda konsegwenza għall-eżenzjoni tiegħu, huwa sempliċi talba ta' prinċipju.

58. Barra minn hekk, għalkemm huwa minnu li l-Artikolu 3 tad-Direttiva 95/60, li jimponi fuq l-Istati Membri jieħdu miżuri kontra l-użu abbużiv ta' karburanti mmarkati, ma jirreferix għall-użu abbużiv ta' karburanti mhux immarkati jew immarkati ħażin u li l-immarkar tal-karburant jikkostitwixxi indikatur tal-eżenzjoni tiegħu jew tal-eliġibbiltà tiegħu għal rata mnaqqsa, xorta jibqa' l-fatt li din id-direttiva għandha bħala għan il-funzjonament tajjeb tas-suq intern u hija intiża, b'mod partikolari, li tipprekludi l-frodi mingħajr ma teskludi mill-kamp tal-kontroll ċerti tipi ta' vapuri [23]. Issa, kif ġie espost fil-punti 54 u 55 ta' dawn il-konklużjonijiet, dawn l-għanijiet jistgħu jiġu kompromessi mill-użu irregolari u frawdolenti ta' karburanti użati minn vapuri li jissodisfaw, bħala prinċipju, il-kundizzjonijiet sostantivi li jippermettulhom jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

59. Għalhekk, naqbel mal-pożizzjoni difiża mill-Gvern Olandiż u Spanjol li jekk, fil-każ ta' kontrolli mwettqa, l-awtoritajiet fiskali jew doganali jikkonstataw li ż-żejt tal-gass ikkonċernat ma josservax il-kontenut meħtieġ ta' sustanza kimika prevista bħala markatur fiskali, dawn jistgħu jippreżupponu, inizjalment), l-eżistenza ta' irregolarità fiskali u jirrifjutaw id-dritt għall-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, mingħajr ma jkunu marbuta jikkonstataw l-eżistenza ta' abbuż jew frodi fiskali. Fil-fatt, li l-awtoritajiet fiskali u doganali jkunu meħtieġa, minbarra li jikkonstataw irregolarità rigward il-livell minimu ta' markatur fiskali mitlub, jistabbilixxu l-prova ta' abbuż, ta' frodi jew tal-evażjoni fiskali, billi jiġi impost fuqhom, pereżempju, li jirrintraċċaw l-oriġini taż-żejt tal-gass ikkonċernat, iqiegħed inkwistjoni s-sistema ta' mmarkar fiskali stabbilita mid-dritt tal-Unjoni u jwassal għalhekk li jiġi impost fuqhom *probatio diabolica*, b'mod partikolari fid-dawl tal-istruttura u l-karatteristiċi tas-swieq inkwistjoni [24]. Inqis, barra minn hekk, li l-kaptan ikun, bħala regola ġenerali, f'pożizzjoni aħjar biex jipproduċi l-prova tar-regolarità tat-tranżazzjonijiet li huwa jkun wettaq. Dan ma jkunx il-każ, min-naħa l-oħra, għall-amministrazzjoni fiskali jekk hija, minkejja li jkollha f'idejha element qawwi ħafna (u kważi inkonfutabbli) tal-invalidità ta' tranżazzjoni speċifika, ma tkunx tista' tikkuntenta ruħha, imma tkun marbuta li tesponi u tiddeċifra serje ta' tranżazzjonijiet li tagħhom ikollha tipproduċi l-provi, li hija ekwivalenti, fir-realtà, għal *probatio diabolica*.

[23] Barra minn hekk, minn ebda dispożizzjoni tad-Direttiva 95/60 ma jirriżulta li l-kontrolli ta' awtoritajiet doganali għandhom ikunu limitati biss għall-vapuri li ma jibbenefikawx mid-dritt għall-eżenzjoni, bħall-vapuri privati ta' divertiment.

[24] Bħala eżempju, meta kaptan iforni ruħu minn diversi stazzjonijiet ta' bunkering li jinsabu fi Stati Membri differenti, bħal ma huwa l-każ f'dan il-każ, ikun kważi impossibbli għall-awtoritajiet doganali li jirrintraċċaw l-oriġini taż-żejt tal-gass.

60. Ir-rifjut ta' eżenzjoni bħala sanzjoni jkollha, barra minn hekk, in-natura effettiva u dissważiva prevista mid-dritt tal-Unjoni sabiex tiġġieled il-frodi u l-abbużi fiskali kif ukoll tiżgura li l-Unjoni ma titlifx ir-riżorsi li joriġinaw mill-ġbir effettiv tad-dazji tas-sisa [25]. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jirriżulta li ma tistax tiġi rrifjutata lill-Istati Membri l-possibbiltà li jilħqu l-għanijiet leġittimi bħall-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali bl-introduzzjoni ta' regoli li jkunu faċli biex jiġu applikati u kkontrollati [26].

c) Fuq il-possibbiltà li tiġi kkonfutata l-preżunzjoni stabbilita mid-dritt nazzjonali

61. Qabelxejn, għandu jiġi rrilevat li l-ewwel domanda preliminari ma tirrigwardax l-oneru tal-prova u l-modi ta' prova li jistgħu jintużaw minn kaptan li jkun ġie rrifjutat lilu d-dritt għall-eżenzjoni għar-raġuni li ż-żejt tal-gass li huwa kellu miżmum ma kellux l-immarkar fiskali meħtieġ sabiex jinvoka dan id-dritt. Fil-fatt, id-deċiżjoni tar-rinviju tindirizza biss b'mod indirett il-kwistjoni dwar jekk, u permezz ta' liema mezz(i), huwa possibbli li r-rikorrent fil-kawża prinċipali juri li huwa jkun għamel użu konformi taż-żejt tal-gass ikkonċernat [27], mingħajr ma tindirizza l-kwistjoni dwar jekk il-preżunzjoni stabbilita mid-dritt nazzjonali tikkostitwixxix preżunzjoni sempliċi jew inkonfutabbli, problema li ġiet diskussa waqt is-seduta [28].

62. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li fil-ġurisprudenza tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ħadet pożizzjoni dwar il-preżunzjonijiet inkonfutabbli fil-qasam fiskali, billi qieset li, għall-kuntrarju ta' preżunzjoni sempliċi, dispożizzjoni li tippreżupponi l-eżistenza ta' aġir frawdolenti għas-sempliċi raġuni li l-kundizzjonijiet li hija tipprevedi ma jkunux issodisfatti, mingħajr ma tippermetti lill-operatur ekonomiku jikkonfuta din il-preżunzjoni u jipproduċi prova tal-użu reali tal-prodott ikkonċernat, tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali [29]. Barra minn hekk, għandu jiġi nnotat li, għalkemm huma l-Istati Membri, fl-assenza ta' armonizzazzjoni fid-dritt tal-Unjoni, li għandhom jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom xierqa fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-obbligi previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom fil-qasam tal-fiskalità diretta, dawn tal-aħħar, madankollu, huma marbuta li jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom b'osservanza ta' dan id-dritt u tal-prinċipji ġenerali tiegħu u, konsegwentement, b'osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità [30].

63. Minn dan isegwi li l-preżunzjoni favur l-awtoritajiet fiskali u doganali intiża li tiffaċilita l-kontroll tagħhom ma għandhiex iċċaħħad lill-persuna kkonċernata milli jkollha l-possibbiltà, sussegwentement, li tipprova li l-prodotti tal-enerġija inkwistjoni fil-kawża prinċipali jkunu ntużaw jew ikunu intiżi li jintużaw għall-finijiet previsti fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 u li l-provvista tagħhom ma tkunx twettqet bil-għan li tibbenefika b'mod frawdolenti jew abbużivament mill-eżenzjoni [31].

[25] Ara, f'dan is-sens, l-Artikolu 3 tad-Direttiva 95/60.

[26] Ara s-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall (C-126/15, EU:C:2017:504, punt 84 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[27] Din il-qorti tindika biss li l-Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (il-Qorti tal-Appell ta' Arnhem-Leeuwarden) kienet ħalliet miftuħa l-kwistjoni dwar jekk il-persuna kkonċernata setgħetx turi l-provenjenza taż-żejt tal-gass inkwistjoni, permezz mhux biss ta' provi ta' xiri prodotti iżda wkoll mir-reġistru tat-tanker.

[28] Minkejja li waqt is-seduta, il-Gvern Olandiż ma ħax direttament pożizzjoni dwar din il-kwistjoni, il-Kummissjoni, min-naħa tagħha, issostni li l-mod li bih id-dispożizzjoni kontenzjuża qiegħda tiġi applikata mill-awtoritajiet (amministrattivi u ġudizzjarji) Olandiżi jistabbilixxi preżunzjoni inkonfutabbli ta' użu mhux konformi taż-żejt tal-gass ikkonċernat u għalhekk ta' frodi jew ta' abbuż, mingħajr ma huwa possibbli li l-persuna taxxabbli tipproduċi l-prova kuntrarja, li jirrendiha sproporzjonata u kuntrarja għall-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96.

[29] Ara s-sentenza tal-25 ta' April 2024, Bitulpetrolium Serv (C-657/22, EU:C:2024:353, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[30] Ara s-sentenzi tas-26 ta' April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata) u tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punt 67 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[31] Ara s-sentenza Vakarų Baltijos laivų statykla (punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

64. Madankollu, għandu jitfakkar li peress li l-kwistjoni dwar b'liema mod għandha tiġi prodotta l-prova tal-użu ta' prodotti tal-enerġija għal fini li jiksbu dritt għal eżenzjoni ma hijiex irregolata minn din id-direttiva, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-modalitajiet [32]. Għalhekk, hija l-qorti nazzjonali li għandha teżamina, minn naħa, in-natura tal-preżunzjoni stabbilita mid-dritt nazzjonali, u min-naħa l-oħra, teżamina jekk abbażi ta' provi prodotti mir-rikorrent fil-kawża prinċipali huwa jkollux dritt jibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tal-imsemmija direttiva [33].

65. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandha tingħata risposta lill-ewwel domanda preliminari fis-sens li l-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96 ma jipprekludix dispożizzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-applikazzjoni tal-eżenzjoni fiskali għall-kundizzjoni li ż-żejt tal-gass ikollu l-kontenut minimu ta' markatur fiskali konformement mal-Artikolu 2(2) tad-Direttiva 95/60 sakemm il-persuna kkonċernata li jkun ġie rrifjutat lilha d-dritt għall-eżenzjoni, minħabba li ż-żejt tal-gass ikkonċernat kien nieqes mill-markatur fiskali meħtieġ, ikollha l-possibbiltà tipproduċi lill-awtoritajiet nazzjonali l-prova ta' użu konformi ta' dan iż-żejt tal gass.

Fuq it-tieni domanda preliminari

66. Fid-dawl tar-risposta li nipproponi li tingħata għall-ewwel domanda preliminari, r-risposta li nipproponi li tingħata lill-ewwel domanda preliminari, għandha tiġi eżaminata t-tieni domanda preliminari, li permezz tagħha l-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 2008/118 għandux jiġi interpretat fis-sens li, meta jiġi stabbilit li t-tank bunker ta' bastiment ta' navigazzjoni interna jinkludi esklużivament iż-żejt tal-gass li joriġina minn fornitur awtorizzat sabiex jirrilaxxa dan iż-żejt tal-gass għall-konsum b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa, il-fatt waħdu li l-imsemmi żejt tal-gass ma jinkludix il-livell meħtieġ ta' sustanza kimika prevista bħala markatur fiskali mid-dritt tal-Unjoni, jimplikax li s-sisa tkun saret esklużivament dovuta fil-mument ta' dan ir-rilaxx għall-konsum.

67. Għandu qabelxejn jitfakkar li, bis-saħħa tal-Artikolu 7(1) tad-Direttiva 2008/118, id-dazji tas-sisa jsiru dovuti fil-mument tar-*rilaxx għall-konsum* ta' prodotti kkonċernati u fl-Istat Membru fejn iseħħ dan.

68. Konformement mal-għan, stabbilit fil-premessa 8 ta' din id-direttiva, li tarmonizza l-mument tal-eżiġibbiltà tad-dazji tas-sisa u għalhekk, li jiġi ggarantit il-funzjonament tajjeb tas-suq intern għall-moviment liberu, fl-Unjoni Ewropea, tal-prodotti kkonċernati [34], l-Artikolu 7(2) tal-imsemmija direttiva jelenka s-sitwazzjonijiet li jagħtu lok għal *rilaxx għall-konsum*, fis-sens tal-istess direttiva. Konformement mal-Artikolu 7(2)(a) u (b) tad-Direttiva 2008/118, il-kunċett ta' "rilaxx għall-konsum" ikopri mhux biss *il-ħruġ*, inkluż il-ħruġ irregolari, ta' prodotti suġġetti għas-sisa minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, iżda wkoll *iż-żamma ta' tali*

[32] Ara s-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[33] Inqis li huwa importanti li jiġi ppreċiżat, f'dan ir-rigward li l-prova ta' xiri tal-karburant minn magazzinier awtorizzat ma għandhiex, waħedha, tkun suffiċjenti sabiex tikkonfuta l-preżunzjoni eżistenti sa fejn din ma teskludix il-possibbiltà li tista' sseħħ frodi fi stadju sussegwenti għall-provvista tal-karburant. Bħala eżempju, huwa possibbli għal kaptan, mingħajr diffikultà partikolari, li jgħaddi parti mill-karburant eżentat abbord bastimenti privati, li ma jaffettwax it-trasport tal-merkanzija fl-ilmijiet tal-Unjoni, jew li jħalltu ma' karburant mhux eżentat, għal użu mhux awtorizzat ulterjuri. Indizji u provi oħra li jistgħu juru l-assenza ta' użu irregolari tal-karburanti mill-kaptan għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mill-awtoritajiet doganali bħal, pereżempju, il-preżenza ta' bastimenti oħra biż-żejt tal-gass nieqes mill-markatur fiskali meħtieġ li jkunu ġew ipprovduti mill-istess stazzjonijiet ta' bunkering, element li jista' jindika li jkunu twettqu żbalji waqt iż-żieda ta' dan il-markatur liż-żjut minerali.

[34] Ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

prodotti barra minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa fejn id-dazju tas-sisa ma jkunx inġabar konformement mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli.

69. Minn dan isegwi li l-forom differenti ta' rilaxx għall-konsum previsti mill-imsemmija dispożizzjonijiet u li kull waħda minnhom tagħti lok għall-eżiġibbiltà tad-dazji tas-sisa jistgħu għalhekk jikkorrispondu, f'din il-kawża, jew għar-rilaxx għall-konsum taż-żejt tal-gass miż-żewġ stazzjonijiet ta' bunkering bis-saħħa tal-Artikolu 7(2)(a) tal-imsemmija direttiva, jew għar-rilaxx għall-konsum mir-rikorrent fil-kawża prinċipali bis-saħħa tal-Artikolu 7(2)(b) tal-istess direttiva, peress li, bħala kaptan, huwa kellu s-setgħa li effettivament jiddisponi minn dan iż-żejt tal-gass, filwaqt li s-sisa għall-imsemmi żejt tal-gass kienet għadha ma tħallsitx [35].

70. Issa, huwa preċiżament dwar liema minn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet għandha tapplika, u għalhekk, liema hija l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tistaqsi l-qorti tar-rinviju. Dan, b'mod partikolari, fid-dawl tal-fatt li skont din tal-aħħar jista' jitqies li l-fatt li jnissel is-sisa jkun (diġà) seħħ fl-istadju tal-provvista taż-żejt tal-gass mill-istazzjonijiet tal-bunkering bis-saħħa tal-Artikolu 7(2)(a) tad-Direttiva 2008/118, b'tali mod li ma huwiex ċert li l-kaptan huwa l-persuna li għandha titqies responsabbli għall-ħlas tas-sisa [36]. Għalhekk, din il-qorti tqis li r-risposta għat-tieni domanda preliminari timplika, konsegwentement, il-preċiżazzjoni tal-mod li bih l-Artikolu 7(2)(b) ta' din id-direttiva jintrabat mal-Artikolu 7(2)(a) tagħha.

71. Għandu jitfakkar li, f'din il-kawża, ma huwiex ikkontestat li ebda sisa ma nġabret fuq iż-żejt tal-gass ikkonċernat (li ġie kkunsinnat lill-kaptan taħt is-sistema ta' eżenzjoni mid-dazji tas-sisa) f'mument preċedenti għall-kontroll imwettaq mill-awtoritajiet doganali Olandiżi. Barra minn hekk, ladarba ġie kkonstatat, waqt dan il-kontroll, li ż-żejt tal-gass ikkonċernat ma kienx għadu jissodisfa l-kundizzjonijiet meħtieġa għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa (u li konsegwentement iż-żejt tal-gass ikkonċernat kellu jitqies li kien prodott suġġett għas-sisa li ma kienx imqiegħed taħt arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa), l-awtoritajiet Olandiżi qiesu li s-sisa kienet saret dovuta mill-kaptan għaliex huwa kien żamm prodott li għalih is-sisa ma kinitx tħallset.

72. Fil-fehma tiegħi, tali approċċ huwa konformi kemm mal-formulazzjoni tal-Artikolu 7(2)(b) tad-Direttiva 2008/118 [37], fis-sens li l-fatti inkwistjoni jikkorrispondu għal wieħed mill-każijiet li huwa previsti minn din id-dispożizzjoni, kif ukoll mal-politika wara din id-direttiva, li tgħid li huwa kull Stat Membru li għandu jiżgura li d-dazji tas-sisa jitħallsu fuq il-prodotti li jiġu rrilaxxati għall-konsum.

73. Dan l-istess approċċ huwa, barra minn hekk, sostnut ukoll mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tgħid li s-sempliċi żamma, barra minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, ta' prodott suġġett għas-sisa tikkostitwixxi rilaxx għall-konsum u tagħti lok għall-eżiġibbiltà tas-sisa, meta din tkun għadha ma tħallsitx għal dan il-prodott konformement

[35] Ara s-sentenza tal-5 ta' April 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punt 42).

[36] Il-qorti tar-rinviju tirreferi wkoll għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li r-rilaxx għall-konsum ta' prodotti suġġetti għas-sisa jista' jseħħ darba waħda biss (ara s-sentenza tal-24 ta' Frar 2021, Silcompa (C-95/19, EU:C:2021:128, punt 65)).

[37] Din id-dispożizzjoni tipprevedi fil-fatt li "*iż-żamma ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa barra minn arranġamenti ta' sospensjoni tad-dazju fejn id-dazju tas-sisa ma jkunx inġabar skont id-dispożizzjonijiet applikabbli [tal-Unjoni] u l-leġislazzjoni nazzjonali*" hija forma ta' rilaxx għall-konsum (korsiv miżjud minni).

mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli[38]. Fil-fatt, il-prinċipju bażiku wara l-Artikolu 7(2)(b) tad-Direttiva 2008/118 huwa li prodott suġġett għas-sisa miżmum barra minn arranġament ta' sospensjoni jiġi neċessarjament, f'mument speċifiku, b'xi mod jew ieħor, irrilaxxat għall-konsum, fis-sens tal-Artikolu 7(1) ta' din id-direttiva[39].

74. Interpretazzjoni iktar restrittiva, li tgħid li l-kwalità ta' persuna responsabbli għall-ħlas tiġi rrikonoxxuta biss għall-istazzjonijiet tal-bunkering, għar-raġuni li dawn, bħala magazzinieri awtorizzati, ikollhom rwol ċentrali fil-moviment ta' prodotti suġġetti għas-sisa u li r-responsabbiltà li huma għandhom hija responsabbiltà oġġettiva[40], kif isostni r-rikorrent fil-kawża prinċipali, ma tikkonvinċinix. Fil-fatt, lil hinn mill-fatt li tali interpretazzjoni tal-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 2008/118 ma tirriżultax mill-formulazzjoni nnifisha ta' din id-dispożizzjoni li tipprevedi espressament diversi forom ta' *rilaxx għall-konsum*, filwaqt li l-Artikolu 8(1) ta' din id-direttiva jipprevedi sensiela ta' *persuni responsabbli għall-ħlas* tad-dazji tas-sisa[41], tali interpretazzjoni tirriskja li tikkomplika l-irkupru tad-dazji tas-sisa dovuti.[42]. Barra minn hekk, għandu jiġi osservat, li r-rwol ċentrali li mingħajr dubju jgawdu l-magazzinieri awtorizzati fil-kuntest tal-moviment liberu ta' prodotti suġġetti għas-sisa ma jistax jeskludi r-responsabbiltà ta' intervenjenti oħra fil-katina ekonomika, b'mod partikolari, fi stadju sussegwenti li matulu dawn il-magazzinieri ma jkunu jistgħu jeżerċitaw ebda kontroll fuq il-karburant ikkonċernat, u lanqas, b'hekk, il-possibbiltà li għandhom ikollhom l-awtoritajiet fiskali li jirkupraw id-dazji tas-sisa mingħand dawn tal-aħħar sabiex jiggarantixxu l-ġbir effettiv ta' dawn id-dazji.

75. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, jiena nqis li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jistgħu jipproċedu abbażi tal-Artikolu 7(2)(b) tad-Direttiva 2008/118, moqri flimkien mal-Artikolu 8(1)(b) ta' din l-istess direttiva, għall-irkupru tad-dazji tas-sisa dovuti mingħand kaptan meta jkun ġie kkonstatat, wara kontroll imwettaq minn dawn l-awtoritajiet li dan il-kaptan ikun qiegħed iżomm iż-żejt tal-gass mingħajr l-immarkar fiskali meħtieġ sabiex ikun jista' jibbenefika mill-eżenzjoni prevista *fl-Artikolu* 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, indipendentement mill-fatt li dan ikun *kiseb* dan iż-żejt tal-gass (li fir-rigward tiegħu jkun ġie kkonstatat li kien mingħajr l-immarkar fiskali meħtieġ) mingħand magazzinier awtorizzat.

B. Fuq it-tielet u r-raba' domanda preliminari

76. Fil-każ li, kif nipproponi fl-analiżi preċedenti, il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-kaptan għandu jitqies bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tali soluzzjoni, minn naħa, hijiex kompatibbli mal-prinċipju ta' proporzjonalità, peress li dan il-kaptan ma kellu ebda raġuni li jiddubita l-fatt li dan iż-żejt tal-gass kien ġie pprovdut lilu konformement mad-dispożizzjonijiet

[38] Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punt 25) kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Tanchev fil-kawża Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Aġent innoċenti) (C-279/19, EU:C:2021:59, punt 48).

[39] Ara s-sentenza tat-8 ta' Frar 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-590/16, EU:C:2018:77, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[40] In-nuqqas ta' osservanza, matul ir-rilaxx għall-konsum, tad-dispożizzjonijiet legali għall-kunsinna ta' prodott suġġett għas-sisa b'eżenzjoni tad-dazji tfisser għall-magazzinier awtorizzat il-ħlas tad-dazji tas-sisa dovuti taħt l-Artikolu 7(2)(a) tad-Direttiva 2008/118.

[41] Li kieku l-leġiżlatur tal-Unjoni xtaq jipprevedi r-responsabbiltà *esklużiva* tal-magazzinieri awtorizzati, huwa kien jillimita ruħu għar-rilaxx għall-konsum previst skont l-Artikolu 7(2)(a) tad-Direttiva 2008/118 mingħajr ma jipprovdi ebda forma oħra ta' rilaxx għall-konsum u persuni oħra responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa skont l-Artikolu 8(1) ta' din id-direttiva.

[42] Fil-fatt, fil-każ fejn ikunu ntużaw diversi stazzjonijiet ta' bunkering fi Stati Membri differenti, kif inhu l-każ inkwistjoni, ikun impossibbli għall-awtoritajiet kompetenti jiddeterminaw, *a posteriori*, f'liema wieħed minnhom il-livell tal-markatur "Solvent Yellow 124" fiż-żejt tal-gass kien żbaljat.

tad-dritt tal-Unjoni u tad-dritt nazzjonali li jirregolaw l-eżenzjoni mid-dazji tas-sisa (*it-tielet domanda preliminari)*, u min-naħa l-oħra, jekk il-fatt li huwa ma kienx jeżerċita l-funzjoni tiegħu bħala impjegat iżda kien il-proprjetarju tal-bastiment huwiex rilevanti għall-finijiet tar-risposta li għandha tingħata lit-tielet domanda preliminari (*ir-raba' domanda preliminari)*.

77. Għar-raġunijiet li ġejjin, jiena tal-fehma li għandha tingħata risposta negattiva għal dawn iż-żewġ domandi li nipproponi li għandhom jiġu eżaminati flimkien.

78. Preliminarjament, għandu jitfakkar li l-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 2008/118 jiddetermina l-*persuna responsabbli għall-ħlas* tad-dazji tas-sisa li jkunu saru dovuti billi jirreferi għall-Artikolu 7(1) ta' din id-direttiva. Għal dak li jirrigwarda ż-żamma ta' prodotti suġġetti għas-sisa prevista fl-Artikolu 7(2)(b) tal-imsemmija direttiva, l-Artikolu 8(1)(b) tagħha jipprevedi li hija *persuna responsabbli għall-ħlas il-persuna li qed iżżomm il-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa jew kull persuna oħra li pparteċipat fiż-żamma tagħhom* [43].

79. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-leġiżlatur tal-Unjoni uża formulazzjoni wiesgħa tal-kunċett ta' "persuna responsabbli għall-ħlas" tad-dazji tas-sisa, li fiha jinkludi sensiela ta' persuni li jinsabu f'sitwazzjonijiet differenti mingħajr ma jistabbilixxi xi ordni ta' prijorità, sabiex jiżgura li xi ħadd minnhom jinżamm responsabbli għall-ħlas tas-sisa. Fid-dawl tal-għanijiet imfittxija mid-Direttiva 2008/118, li fosthom hemm il-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali, il-formulazzjoni magħżula hija intiża li tiżgura l-ġbir effettiv tad-dazji tas-sisa [44].

80. Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat li minkejja li l-Artikolu 8(1)(b) ta' din id-direttiva ma jinkludi ebda definizzjoni espressa tal-kunċett ta' "żamma" (ta' prodotti), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan il-kunċett ma jeżiġi la li l-persuna kkonċernata jkollha dritt jew ikollha xi interess fir-rigward tal-prodotti li hija żżomm, u lanqas li hija tkun konxja jew kellha raġonevolment tkun konxja tal-eżiġibbiltà tad-dazji tas-sisa skont din id-dispożizzjoni [45]. Minn dan isegwi li l-fatt li l-kaptan ma kellu ebda raġuni li jiddubita li ż-żejt tal-gass kien ġie kkunsinnat b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni u tad-dritt nazzjonali, ma jbiddel xejn minn din il-konklużjoni. Bl-istess mod, u mingħajr ma jintesa li dan jirrigwarda professjonist fil-qasam tiegħu, il-fatt li l-kaptan ikun ukoll il-proprjetarju tal-bastiment huwa wkoll irrilevanti.

81. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-għażla tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jidentifika diversi kategoriji ta' persuni responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa hija bla ħsara għall-possibbiltà, eventwalment prevista mid-dritt nazzjonali, għall-persuna li abbażi ta' din id-dispożizzjoni tkun ħallset id-dazji tas-sisa li jkunu saru dovuti, li tressaq azzjoni ta' rkupru kontra persuna oħra responsabbli għall-ħlas ta' dawn id-dazji [46]. Għall-finijiet ta' kompletezza, għandu jiġi nnotat li l-qorti tar-rinviju tirrileva li, għalkemm il-kaptan kellu l-possibbiltà li jeżerċita, abbażi tad-dritt nazzjonali, azzjoni kontra l-imsemmi fornitur wara li jħallas id-dazji tas-sisa, il-proċedura applikabbli tista' tkun sproporzjonatament twila u oneruża. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li, permezz tad-Direttiva 2008/118, il-leġiżlatur tal-Unjoni ried jarmonizza biss il-kundizzjonijiet li fihom is-sisa tkun dovuta u tiġi rkuprata (element neċessarju għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern), billi ppreveda, b'mod partikolari, responsabbiltà *in*

[43] L-Artikolu 8(2) tad-Direttiva 2008/118 jippreċiża li meta diversi debituri jkunu responabbli għall-ħlas tal-istess dejn marbut ma' dazju tas-sisa, huma għandhom ikunu responsabbli għall-ħlas ta' dan id-dejn *in solidum*.

[44] Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014. Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punti 25 u 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[45] Sentenza tal-10 ta' Ġunju 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Aġent innoċenti), (C-279/19, EU:C:2021:473, punti 28 sa 31 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

[46] Ara s-sentenza tal-10 ta' Ġunju 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Aġent innoċenti) (C-279/19, EU:C:2021:473, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

solidum bejn l-intervenjenti diversi fi ħdan il-katina ekonomika, mingħajr madankollu ma ppreveda regoli komuni li jirrigwardaw is-sistema ta' azzjonijiet ta' rkupru li jibqgħu esklużivament suġġetti għar-regoli tad-dritt nazzjonali.

82. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, jiena nqis li l-prinċipju ta' proporzjonalità ma jipprekludix li s-sisa li tkun saret dovuta tiġi effettivament irkuprata bis-saħħa tal-Artikolu 8(1)(b) tad-Direttiva 2008/118 mingħand il-kaptan bħala proprjetarju tal-bastiment anki jekk huwa ma jkollu ebda raġuni li jiddubita li ż-żejt tal-gass ikun ġie kkunsinnat b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u nazzjonali applikabbli.

V. Konklużjonijiet

83. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi):

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 ma jipprekludix dispożizzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-applikazzjoni tal-eżenzjoni fiskali għall-kundizzjoni li ż-żejt tal-gass ikollu l-kontenut minimu ta' markatur fiskali konformement mal-Artikolu 2(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 95/60/KE tas-27 ta' Novembru, 1995 dwar l-immarkar fiskali tan-nafta u tal-pitrolju sakemm il-persuna kkonċernata li jkun ġie rrifjutat lilha d-dritt għall-eżenzjoni, minħabba li ż-żejt tal-gass ikkonċernat kien nieqes mill-markatur fiskali meħtieġ ikollha l-possibbiltà tipproduċi lill-awtoritajiet nazzjonali l-prova ta' użu konformi ta' dan iż-żejt tal-gass.

2) L-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jistgħu jipproċedu abbażi tal-Artikolu 7(2)(b) 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/KE, moqri flimkien mal-Artikolu 8(1)(b) ta' din l-istess direttiva, għall-irkupru tad-dazji tas-sisa dovuti mingħand kaptan meta jkun ġie kkonstatat, wara kontroll imwettaq minn dawn l-awtoritajiet li dan il-kaptan ikun qiegħed iżomm iż-żejt tal-gass mingħajr l-immarkar fiskali meħtieġ sabiex ikun jista' jibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 14(1)(ċ) tad-Direttiva 2003/96, indipendentement mill-fatt li dan ikun kiseb dan iż-żejt tal-gass (li fir-rigward tiegħu jkun ġie kkonstatat li kien mingħajr l-immarkar fiskali meħtieġ) mingħand magazzinier awtorizzat.

3) Il-prinċipju ta' proporzjonalità ma jipprekludix li s-sisa li tkun saret dovuta tiġi effettivament irkuprata bis-saħħa tal-Artikolu 8(1)(b) tad-Direttiva 2008/118 mingħand il-kaptan bħala proprjetarju tal-bastiment anki jekk huwa ma jkollu ebda raġuni li jiddubita li ż-żejt tal-gass ikun ġie kkunsinnat b'eżenzjoni mid-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u nazzjonali applikabbli.