

|

62003J0435

European Court reports 2005 Page 00000

Partijiet

Motivi tas-sentenza

Parti operattiva

Partijiet

Fil-kaw?a C-435/03

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa minn hof van beroep te Antwerpen (il-Bel?ju), permezz tad-De?i?joni tas-7 ta' Ottubru 2003, li waslet il-Qorti tal-?ustizzja fl-14 ta' Ottubru 2003, fil-pro?edura

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

vs

Belgische Staat,

IL-QORTI (it-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas, President ta' l-Awla, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissechot (Relatur) u J. Malenovsk, Im?allfin,

Avukat ?enerali: L. Poiares Maduro,

Re?istratur: R. Grass,

wara li rat is-sottomissjonijiet ippre?entati bil-miktub:

- g?al British American Tobacco International Ltd, minn M. Houben, avukat, f'isem mill-avukat S. Crosby, solicitor ,

- g?al Newman Shipping & Agency Company NV, minn G. Huygh u P.Hoogmartens, advocaten ,

- għall-Gvern Belġjan, inizjalment irrappreżentat minn D. Haven, b'ala aqant, wara minn M.Wimmer, b'ala aqant, assistiti minn M.van der Woude, avocat,

- għall-Gvern Grieg, minn S. Spyropoulos u M. Tassopoulou, b'ala aqanti,

- għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn L. Ström van Lier u A. Weimar, b'ala aqanti, wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-25 ta' Mejju 2005, tagħti l-preżenti

Sentenza

Motivi tas-sentenza

1. It-talba għad-deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni, b'mod partikolari, ta' l-Artikoli 2, 5 u 27 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju, 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d'ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (77/388/KEE) (l-U L 145, p.1, iktar 'il quddiem "direttiva").

2. Din it-talba għet ippreżentata fil-kuntest ta' proċedura bejn is-soġġettajiet British American Tobacco International Ltd (iktar 'il quddiem "BATI") u Newman Shipping & Agency Company NV (iktar 'il quddiem "Newman") u l-Belgische Staat, fuq is-suġġett ta' l-istat ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") fuq it-tabakk immanifatturat miżmum f'maġġen tad-dwana u ddikjarat nieqes wara serqa.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni komunitarja

3. Skond l-Artikolu 2 tad-Direttiva:

"Dawn li għajin għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi l-istat fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali;

2. l-importazzjoni ta' oġġetti

4. L-Artikolu 5(1), tad-Direttiva jgħid:

"Provvista ta' oġġetti" tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali."

5. L-Artikolu 10 (1) u (2), tad-Direttiva jipprevedi:

"1. (a) "Fatt taxxabbli" tfisser fatt li permezz tiegħu il-kondizzjonijiet legali neċessarji biex ikun hemm taxxa jiġu sodisfatti.

(b) Ikun hemm taxxa meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi f'mument partikolari biex tiġbor it-taxxa mill-persuna suġġetta li t'allasha, għalkemm iż-żmien għall-istat jista' jkun pospost.

2. Ikun hemm fatt taxxabbli u jkun hemm taxxa meta l-oġġetti jitwasslu jew is-servizzi jingħataw. [...]"

6. Skond l-Artikolu 11 tad-Direttiva, l-ammont taxxabbli fir-rigward ta' provvisti ta' oġġetti għandu jkun dak kollu li jikkostitwixxi l-konsiderazzjoni li kien jew irid jinkiseb mill-fornitur mix-xerrej, il-klijenti jew it-tielet parti għal dawn il-provvisti inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tat-tali.

7. Skond l-Artikolu 27 tad-Direttiva, bit-titolu "Proċeduri ta' simplifikazzjoni":

"1. Il-Kunsill, jaqta' b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalunkwe Stat Membru biex jintroduci miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex tissimplifika l-proċedura għall-bir tat-taxxa jew biex iġommu ertu tipi ta' evażjoni tat-taxxa jew evitar. Miżuri intiżi biex jissimplifikaw il-proċedura għall-bir tat-taxxa, jidher għal qas negljiżibbli, tista' ma taffettwax l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa.

2. Stat Membru li jixtieq jintroduci l-miżuri riferuti f'paragrafu 1 għandu jinforma l-Kummissjoni bihom u għandu jipprovdi l-Kummissjoni bl-informazzjoni rilevanti kollha.

[...]

5. Dawk l-Istati Membri li applikaw fl-1 ta' Jannar 1977 miżuri speċjali tat-tip riferuti f'paragrafu 1 fuq jistgħu iġommuhom dejjem jekk jinnotifikaw lill-Kummissjoni bihom qabel l-1 ta' Jannar 1978 u jipprovdu li fejn it-tali deroga huma ma'suba biex jissimplifikaw il-proċedura għall-bir tat-taxxa huma jikkonformaw mal-qiegħa stabbilita f'paragrafu 1 fuq."

8. Id-Direttiva 92/12/KEE tal-Kunsill, tal-25 ta' Frar 1992, dwar l-arranġamenti ġenerali għall-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa u dwar iġ-ġamma, taqlig u mmonitorjar ta' dan it-tip ta' prodotti (U L 76, p.1), tapplika, b'mod partikolari, bis-saqas ta' l-Artikolu 3(1) tagħha, għat-tabakk immanifatturat.

9. L-Artikolu 6(1), tad-Direttiva 92/12 jipprevedi:

"Id-dazju tas-sisa għandu jsir dovut fi-ġmien tar-rilaxx għall-konsum jew meta jiġu rekordjati nuqqasijiet li għandhom ikunu suġġetti għad-dazju tas-sisa skond l-Artikolu 14 (3).

Rilaxx għall-konsum ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa għandha tfisser:

a) kull tluq, inkluż tluq irregolari, minn arranġament ta' sospensjoni;

[...]"

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

10. L-Artikolu 58(1) tal-Kodiċi tal-VAT belġjan jistabbilixxi:

"F'dak li jikkonċerna t-tabakk immanifatturat li hu importat, akkwistat skond l-Artikolu 25(b) jew ma'dum fil-Belġju, it-taxxa tinabar f'kull ka' fejn, permezz tad-dispożizzjonijiet legali jew regolamenti relattivi għas-sistema fiskali tat-tabakk, id-dritt tas-sisa jrid jiġi m'allas.

[...]

[...]

It-taxxa hekk miżbura tiġbor fiha t-taxxa li għaliha huma suġġetti l-importazzjoni, l-akkwisti intrakomunitarji u l-kunsinna tat-tabakk immanifatturat.

Ir-Re jiddetermina s-sistemi g?al ?bir tat-taxxa applikabbli g?at-tabakk immanifatturat u l-persuni li g?andhom i?allsuha."

11. L-Artikolu 58(1), tal-Kodi?i tal-VAT ilu fis-se?? minn meta ?iet adottata d-direttiva. Bl-applikazzjoni ta' l-Artikolu 27(5), tag?ha, ir-Renju tal-Bel?ju, fid-19 ta' Di?embru 1977, ta notifikazzjoni ta' dan l-Artikolu 58 lill-Kummissjoni. It-test ta' din in-notifikazzjoni kien dan li ?ej:

"B. Liberazzjoni mit-taxxa f'fa?i preliminari.

1. Il-prodotti tat-tabakk immanifatturat

Sabiex ji?i ffa?ilitat il-kontroll tal-?bir tal-VAT f'dan is-settur, it-taxxa dovuta meta jkun hemm l-importazzjoni u l-kunsinna tat-tabakk ma?dum g?andha tin?abar fl-istess ?in flimkien mat-taxxa tas-sisa. Waqt ix-xiri mill-fabbrikant jew l-importatur tat-timbri b'marki fiskali, il-VAT, fil-fatt, ti?i m?allsa fuq il-prezz li ser jit?allas mill-konsumatur. L-ebda VAT ma tin?abar fi stadji ulterjuri, imma l-ebda tnaqqis ma jista' ji?i applikat. Il-bejg? kollu tat-tabakk ma?dum irid jintalab b'kont li jinkludi t-taxxa [...]"

12. Skond l-Artikolu 1 tad-Digriet Rjali Nru 13, tad-29 ta' Di?embru 1992, dwar is-sistema tat-tabakk immanifatturat su??ett g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud (Belgisch Staatsblad tal-31 ta' Di?embru 1992, p.28086, iktar 'il quddiem id-Digriet Rjali Nru 13"):

"It-taxxa fuq il-valur mi?jud li tolqot it-tabakk immanifatturat [...] hi dovuta fl-istess mument flimkien mat-taxxa tas-sisa.

[...]"

Il-Kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

13. Newman g?andu ma??en tad-dwana f'Anversa, fejn tpo??ew prodotti tat-tabakk immanifatturat u ippakkjati fil-Bel?ju minn BATI, propjetarju ta' din il-merkanzija. U?ud mill-marki fiskali ma ?ewx imwa??la fuq dawn il-prodotti.

14. Xi sigaretti ?ew misruqa minn dan il-ma??en, fl-4 ta' Di?embru 1995 u fid-29 ta' Jannar 1996, kif ukoll fil-lejl ta' l-14 u l-15 ta' ?unju 1998. Dan is-serq ?ie ddikjarat lill-pulizija.

15. L-amministrazzjoni bel?jana tad-dwana u s-sisa b'avvi? ta' impo?izzjoni talbet lil Newman li j?allas, it-taxxi tas-sisa u tal-valur mi?jud fuq is-sigaretti nieqsa, skond is-sistema stabbilita mill-Artikolu 58(1), tal-Kodi?i tal-VAT. Wara li g?amel lment bla ri?ultati, Newman ?allas l-ammont mitlub, imma ta?t riserva tad-drittijiet kollha li jikkon?ernaw il-VAT. BATI irrimborsa l-ammonti kollha imsemmija lil Newman.

16. Newman u Bati ppre?entaw rikors quddiem ir-rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen kontra l-Belgische Staat, fejn talbu rimbors tal-ammonti m?allsa.

17. Dan ir-rikors ?ie mi??ud bis-sentenza ta' l-4 ta' April 2001. F'din is-sentenza, l-imsemmija qorti kkunsidrat li t-taxxa tas-sisa kienet dovuta g?al merkanzija nieqsa wara li din ?iet misruqa u li g?alhekk, bis-sa??a ta' l-Artikolu 58(1), tal-Kodi?i tal-VAT u ta' l-Artikolu 1 tad-Digriet Rjali Nru 13, il-VAT kienet ugwalment dovuta g?all-imsemmija merkanzija. Barra minnhekk, ir-rechtbank van eerste aanleg idde?ieda li dawn id-dispo?izzjonijiet jippruvaw i?affu il-?bir tat-taxxa u li huma konformi ma' l-Artikolu 27 tad-Direttiva.

18. Fis-7 ta' Mejju 2001, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ressqu appell kontra din is-sentenza quddiem il-hof van beroep te Antwerpen.

19. Għal dak li jikkonferma t-taxxa tas-sisa din il-Qorti ikkonstatat li tranżazzjoni kienet iet konkluzjoni bejn il-partijiet u eżegwita, u b'hekk waqfiet il-kontestazzjoni li tirrigwarda l-istess ta' din it-taxxa.

20. Fir-rigward tal-VAT, il-hof van beroep te Antwerpen irrileva li jekk id-deċiżjoni dwar l-amministrazzjoni tad-dwana u s-sisa, li ttejjdet mill-Imġall ta' l-ewwel istanza, kellha tiġi kkonfermata, m'hemmx lok li tistaxxi jekk is-serq tal-merkanzija jistax jikkwalifika b'ala "kunsinna ta' l-oġġetti" fis-sens tad-Direttiva. Il-fatt li wassal għal impożizzjoni tal-VAT ma kienx il-kunsinna ta' l-oġġett u lanqas l-importazzjoni tiegħu, imma il-bir tat-taxxa tas-sisa.

21. Meta stmat ukoll li r-raġunijiet imqajjma mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, hija dwar in-nuqqas ta' konformità mad-Direttiva tas-sistema istitwita mill-Artikolu 58(1), tal-Kodiċi tal-VAT u l-Artikolu 1 tad-Digriet Rjali Nru 13, kellha natura serja, il-hof van beroep te Antwerpen iddeċidiet li tissospendi d-deċiżjoni u li tressaq quddiem il-Qorti tal-ustizzja d-domandi preliminari li jsejnin:

"1) Jista' jkun hemm kunsinna, skond id- [...] Direttiva, li bil-konsegwenza li l-VAT tista' tinbar:

- fl-assenza ta' kull kontrappi jew transazzjoni b'titolu oneru?

- fl-assenza tat-trasferiment tad-dritt li tiddisponi liberatament mill-oġġetti b'ala propjetarju?

- Jekk l-oġġetti ma jistgħux jiġu mpożi legalment fis-suq, għaliex dawn huma oġġetti misruqa u huma merkanzija ta' kuntrabandu?

2) Ir-risposta għall-ewwel domanda tkun differenti jekk tirrigwarda prodotti suġġetti għas-sisa, u b'mod partikolari huma prodotti tat-tabakk immanifatturat?

3) Jekk l-ebda mit-taxxi tas-sisa ma jinbar minn fuq il-prodotti suġġetti għas-sisa, l-istess ka' huwa kompatibbli mad-diżpożizzjonijiet tad- [...] Direttiva li tinbar il-[VAT]?

4) Jistgħu l-Istati Membri jikkompletaw il-kategoriji ta' l-operazzjonijiet suġġetti għal [VAT] billi jagħtu notifikazzjoni skond l-Artikolu 27(2) jew (5), tad- [...] direttiva, sabiex jimponu l-[VAT] fuq livell nazzjonali fil-każ ta' serqa ta' prodotti suġġetti għas-sisa f'ma' en tad-dwana, jew l-Artikolu 2 tad- [...] direttiva huwa eawrjenti?

5) Fil-każ ta' notifikazzjoni, skond l-Artikolu 27 (5), tad- [...] direttiva, li tikkonferma biss il-istess antiċipat tal-[VAT] minbarba l-marki fiskali, jista' Stat Membru jikkompleta l-kategoriji ta' operazzjonijiet suġġetti għal [VAT], per eżempju billi jimponi l-istess tal-[VAT] meta prodotti suġġetti għas-sisa ew misruqa minn ma' en tad-dwana?"

Dwar il-pertinenza tad-domandi preliminari

22. Preliminarjament, hemm lok li tingħata risposta għall-argument tal-gvern belġjan li jgħid li d-domandi mressqa mill-qorti tar-rinviju huma mingħajr relevanza u għandhom jiġu riformulati mill-qorti.

23. Il-gvern belġjan isostni illi dawn il-mistoqsijiet huma bba'ati fuq interpretazzjoni ta' ina tad-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 58(1), tal-Kodiċi tal-VAT, li kien awtorizzat mill-Kunsill sabiex i'omm l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 27(5) tad-Direttiva.

24. L-għan uniku ta' dawn id-dispożizzjonijiet hu li jiffaċilitaw il-bir tal-VAT, qabel ise' il-fatt li jwassal għaliha, u ma to'loqx kategorija d'ida ta' operazzjonijiet taxxabli, li mhijiex prevista fid-

Direttiva. Il-VAT hekk im?allsa ma tkunx definittivament mi?bura mill-Istat li kieku din l-imsemmija VAT dovuta minn qabel tkun tista', wara, ti?i imposta fuq operazzjoni taxxabbli.

25. Jekk din l-imputazzjoni finalment ma kenitx possibbli, min?abba ?ball ta' operazzjoni taxxabbli ulterjuri, il-persuna taxxabbli tibbenefika minn restituzzjoni ta' l-ammont tal-VAT, skond l-Artikolu 77 tal-Kodi?i tal-VAT u skond l-Artikoli 5 u 11 tad-Digriet Rjali Nru 13. Dan jista' jkun il-ka?, fi?-?irkustanzi b?al dawk tal-kaw?a prin?ipali, jekk l-impri?a tistabilixxi li l-merkanzija nieqsa ?iet fil-fatt misruqa u li ma ?ietx ikkunsenjata. G?alhekk l-adozzjoni tad- Direttiva notifikata fid-19 ta' Di?embru 1977 ma jkollha l-ebda effett fuq in-nozzjoni ta' "kunsinna ta' l-o??etti" fis-sens ta' l-Artikolu 2 tad-Direttiva, b'tali mod li r-raba' u l-?ames domandi preliminari, ma jkunux aktar utli sabiex jirregolaw il-kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. B'dan il fatt, l-ewwel, it-tieni u it-tielet domandi se jkunu ugwalment irrilevanti.

26. Madankollu, l-argument tal-gvern bel?jan ma jippermettix li ji?i stabbilit li d-domandi preliminari huma inutli g?al qorti tar-rinviju.

27. Min-na?a wa?da, ma jirri?ultax mill-kliem tad-de?i?joni tar-rinviju li r-restituzzjoni tal-VAT im?allsa minn qabel hi possibbli fil-ka? ta' serqa tal-merkanzija su??etta g?at-taxxa tas-sisa.

28. Min-na?a l-o?ra, anke meta tissoponi wkoll li din il-possibilità f'ka? b?al dan tista' ti?i prevista mill-le?i?lazzjoni nazzjonali, il-kundizzjonijiet ta' prova me?tie?a g?all-benifi??ju tar-restituzzjoni huma rament sodisfatti. Fil-fatt, jidher mir-risposta tal-gvern bel?jan g?ad-domanda ppre?entata bil-miktub mill-Qorti tal-?ustizzja, dwar dawn il-kundizzjonijiet ta' prova, li l-persuna vittma ta' serqa tal-merkanzija tkun tista' takkwista biss ir-restituzzjoni tal-VAT jekk hi jirnexxila tistabilixxi, l-ewwel nett, li l-merkanzija ?iet verament misruqa u, it-tieni nett, li wara is-serqa, din ma tpo??ietx fis-suq. Il-prova ta' fatt negattiv b?al dan li qed ji?i hekk mitlub, dwar qlieg? li mhux mag?ruf mill-vittma tas-serq, tirrendi pratikament impossibbli l-e?er?izzju tad-dritt g?ar-restituzzjoni (ara, f'dan is-sens, fir-rigward tar-restituzzjoni tat-taxxi li jmorru kontra d-dritt komunitarju, is-sentenzi tad-9 ta' Novembru 1983, San Giorgio, 199/82, ?abra p. 3595, punt 14, u tad-9 ta' Frar 1999, Dilexport, C-343/96, ?abra p. I-579, punt 48).

29. Jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju li l-prodotti tat-tabakk fil-kaw?a fil-kwistjoni prin?ipali ?ew verament misruqa. Il-fatt li l-?las tal-VAT fuq dawn l-o??etti su??etti g?at-taxxa tas-sisa ?ie mitlub pre?i?ament wara s-serqa juri fi?-?ar li hi s-serqa stess li kkaw?at l-obbligu tal-?las tal-VAT. Il-fatt de?i?iv ma kienx ka? ulterjuri, b?al ka? fejn il-merkanzija giet introdotta fl-ambjenti kummer?jali, mill-?allelin. G?aldaqstant, kienet is-serqa stess li qajmet il-fatt li wassal g?all-impo?izzjoni tal-VAT mill-amministratur fiskali bel?jan.

30. F'dawn il-kundizzjonijiet, hemm lok li ji?u e?aminati d-domandi mressqa mill-qorti tar-rinviju.

Dwar l-ewwel, it-tieni u t-tielet domandi

31. G?al dawn id-domandi, li hu tajjeb li ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, min-na?a, jekk is-serqa tal-merkanzija tistax ti?i analizzata b?ala "kunsinna ta' l-o??etti ta?t titolu oneru?", fis-sens ta' l-Artikolu 2 tad-Direttiva u tistax, b?ala konsegwenza t'hekk, tkun su??etta g?al VAT u, min-na?a l-o?ra, jekk il-fatt fil-kaw?a prin?ipali, li hu dwar merkanzija su??etta g?at-taxxa tas-sisa g?andux in?idenza fuq din l-anali?i.

32. L-ewwel nett, hekk kif ?ustament sostnew ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali u l-Kummissjoni, is-serqa tal-merkanzija ma tag?tix lok, mid-definizzjoni, g?al kwalunkwe kontraparti finanzjarja li tapprofitta mill-persuna li hi vittma. B'hekk din m'g?andhiex ti?i kkunsidrata b?ala kunsinna ta' l-o??etti effettwata "ta?t titolu oneru?", fis-sens ta' l-Artikolu 2 tad-Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza ta' 3 ta' Marzu 1994, Tolsma, C-16/93, ?abra p. I-743, punt 14).

33. Minn dan isegwi li s-serqa tal-merkanzija ma taqax ta't in-nozzjoni ta' "kunsinna ta' l-o??etti", hekk kif jirri?ulta mid-Direttiva.

34. Skond l-Artikolu 5(1) tad-Direttiva, it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali b?ala sid huwa kkunsidrat b?ala "kunsinna ta' o??etti".

35. Huwa ?ar mill-kliem ta' din id-dispo?izzjoni illi n-nozzjoni tal-kunsinna ta' o??ett ma tirreferix g?al trasferiment tad-dritt ta' sid skond il-pro?eduri imni??la fil-li?i applikabbli nazzjonali, imma tkopri kull trasferiment ta' proprjetà tan?ibbli minn parti wa?da li jag?ti s-setg?a lill-parti l-o?ra li jiddisponi minnha b?allikieku kien is-sid ta' dik il-proprjetà. Dan il-kun?ett jikkonforma ma' l-iskop tad-direttiva, li hu mfassal sabiex jistabbilixxi s-sistema komuni tal-VAT fuq definizzjoni uniformi ta' transazzjonijiet tat-taxxa (sentenza tat-8 ta' Frar 1990, Shipping u Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, ?abra p. l-285, punti 7 u 8).

36. Issa, is-serqa tal-merkanzija tag?mel lil ?alliel sempli?i detentur tag?ha. M'g?andiex b?ala effett li tawtorizza lil min iwettaqha li jiddisponi mill-merkanzija fl-istess kundizzjonijiet b?al propjetarju tag?ha. G?alhekk is-serqa ma tistax ti?i kkunsidrata b?ala opera g?at-trasferiment bejn il-parti li hi l-vittma u l-attur ta' l-infrazzjoni, skond id-dispo?izzjoni ??itata fid-Direttiva.

37. Fl-a??ar nett, kontra dak li stqarru l-gvern bel?jan u dak grieg, il-prin?ipju tan-newtralità fiskali ma jimponi bl-ebda mod li jxebba? is-serqa tal-merkanzija ma' kunsinna ta' o??etti u ma ostakolax l-anali?i li tg?id li din is-serqa ma tikkostitwixxi, operazzjoni b?al dik li tkun su??etta g?al VAT.

38. Hu ?ert li, l-importazzjoni u l-kunsinna illegali ta' l-o??etti b?alma huma t-tabakk immanifatturat fil-kaw?a prin?ipali, li mhumix ipprojbiti min?abba n-natura tag?hom stess jew min?abba l-karatteristi?i partikolari tag?hom, huma su??etti g?all-VAT, hekk kif dawn l-o??etti jkunu suxxettibbli li ji?u mqieg?da fil-kummer? le?itu u li ji?u integrati fl-ambjenti ekonomi?i. Barra minhekk, il-prin?ipju tan-newtralità fiskali jipprevjeni kull differenza ?enerali bejn it-transazzjonijiet le?iti u transazzjonijiet ille?iti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' ?unju 2000, Salumets et , C-455/98, ?abra p. l-4993, punti 19 u 20).

39. Madankollu, il-VAT hija dovuta f'ka?ijiet b?al dawn peress li l-fatt li jwassal g?all-impo?izzjoni tat-taxxa li hu l-importazzjoni jew il-kunsinna tal-merkanzija se??, wara s-serqa, u li kontraparti ta' din l-operazzjoni, li jikkostitwixxi il-ba?i ta' l-impo?izzjoni tat-taxxa, g?ad jista' ji?i identifikat.

40. Issa, hekk kif il-Kummissjoni osservat, anali?i b?al din ma tistax ti?i applikata g?al serqa b?al din, li fiha nfisha ma twassalx g?all-impo?izzjoni tat-taxxa. Hi tista' biss ti??ustifika aktar l-operazzjoni ulterjuri, fejn wisq probabbli, il-merkanzija misruqa titpo??a fis-suq u din ser tkun taxxabli fuq il-persuna vittma tas-serqa, li ma kienetx hi li importat jew ikkunsinnat effettivament l-imsemmija merkanzija. Barra minnhekk, jekk is-serqa ti?i kkunsidrata, fl-isem tal-prin?ipju tan-newtralità fiskali, b?ala fatt li jwassal g?all-impo?izzjoni tat-taxxa, indipendentement mill-importazzjoni jew konsenji kollha u, g?alhekk, fl-assenza ta' kontraparti identifikabbli, il-ba?i ta' l-impo?izzjoni tat-taxxa tkun purament fittizja.

41. Fir-rigward ta?-?irkostanza li l-merkanzija hija, b?al dik tal-kaw?a prin?ipali, su??etta g?at-taxxa tas-sisa, din m'g?andhiex in?idenza fuq is-sens tar-risposta li trid ting?ata lill-qorti tar-rinviju. Fil-fatt, xi dispo?izzjonijiet tad-direttiva ma jorbtux l-impo?izzjoni tal-VAT mas-sisa. Il-fatt li jwassal g?all-VAT, li g?alhom ?ew imwettqa l-kundizzjonijiet legali ne?essarji g?all-impo?izzjoni tat-taxxa, hu l-kunsinna jew l-importazzjoni tal-merkanzija, mhux il-?bir tat-taxxa tas-sisa fuq din ta' l-a??ar.

42. Konsegwentament huwa tajjeb, li r-risposta g?all-ewwel, it-tieni u t-tielet domandi tkun li, is-serqa tal-merkanzija ma tikkostitwixxi "il-kunsinna ta' l-o??etti ta't titolu oneru?" skond l-Artikolu 2 tad-Direttiva u g?alhekk ma tistax, spe?ifikament, tkun su??etta g?al VAT. l?-?irkostanza li merkanzija, b?al dik tal-kaw?a prin?ipali, hi su??etta g?at-taxxa tas-sisa mhix in?idenza g?al din l-

anali?i.

Dwar ir-raba' u l-?ames domandi

43. G?al dawn id-domandi, il-qorti tar-rinviju tistaqsi sostanzjalment, jekk Stat Membru li ?ie awtorizzat, bl-applikazzjoni ta' l-Artikolu 27(5), tad-direttiva, li jimplementa sistemi ta' ?las anti?ipat tal-VAT hekk kif indikat b'marki fiskali hux awtorizzat, fuq l-istess ba?i ta' awtorizzazzjoni, li jimponi l-VAT fuq operazzjonijiet o?ra li huma daww imsemmija fl-Artikolu 2 tad-Direttiva, billi japplika din it-taxxa g?al prodotti li huma su??etti g?as-sisa u li ?ew misruqa minn ma??en tad-dwana.

44. Hekk kif il-Qorti tal-?ustizzja di?a idde?idiet dwar il-mi?uri nazzjonali derogatroji msemmija fl-Artikolu 27(5), tad-Direttiva, li huma permessi "biex jissimplifikaw il-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa" huma ta' interpretazzjoni stretta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza ta' l-10 ta' April 1984, Kummissjoni/Bel?ju, 324/82, ?abra p. 1861, punt 29). Dawn il-mi?uri ma jistg?ux jidderogaw fir-rispett tal-ba?i ta' l-impo?izzjoni tal-VAT imsemmija fl-Artikolu 11 tad-Direttiva jekk mhux fil-limiti strettament ne?essarji sabiex jintla?aq dan il-g?an (sentenza tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle, C-63/96, ?abra p. I-2847, punt 24). L-awtorizzazzjoni stipulata/mog?tija in aplikazzjoni ta' l-Artikolu 27(5), tad-Direttiva ma tistax ti?i esti?a aktar fl-iskop li g?alih hi ?iet stabbilita (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Skripalle, ??itata iktar 'il fuq, punt 30).

45. Issa, hekk kif a??etta l-gvern bel?jan, il-mi?uri li r-Renju tal-Bel?ju kien ?ie awtorizzat li jadotta, in aplikazzjoni ta' l-Artikolu 27(5), tad-Direttiva, g?andhom biss b?ala g?an li "jiffa?ilitaw il-kontroll tal-?bir tal-VAT", li tipprevedi, b'mod partikolari, li din ti?i mi?bura fl-istess ?in li tin?abar it-taxxa tas-sisa, qabel ise?? il-fatt li jwassal g?all-impo?izzjoni tat-taxxa. G?alhekk dawn il-mi?uri jirrigwardaw il-mument tal-?las ta' din ta' l-a??ar, b'tali mod li din tikkoi?idi mall-?bir tat-taxxa tas-sisa. Dawn m'g?andhomx x'jaqsmu mar-regoli li jstabbilixxu l-operazzjonijiet li huma su??etti g?all-VAT u g?alhekk ma jistg?ux jo?olqu kategorija ?dida ta' operazzjonijiet ta' impo?izzjoni, li mhumieq previsti mid-direttiva.

46. ?ertament, ?-?amma ta' dawn il-mi?uri ?iet awtorizzata mill-Kunsill sabiex ikun hemm obbjettiv li jissemplifika il-?bir tat-taxxa u l-?lieda kontra l-frodi u l-eva?joni fiskali, kif jidher mid-dispo?izzjonijiet tan-notifikazzjoni effettwati inaplikazzjoni ta' l-Artikolu 27(5) tad-direttiva ("biex jissimplifikaw il-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa"). Madankollu, i?-?irkostanza li l-awtorizzazzjoni g?andha wkoll b?ala g?an li ti??ieled kontra l-frodi u l-eva?joni fiskali ma kelliq b?ala effett li tawtorizza lir-Renju tal-Bel?ju li jpo??i l-VAT fuq operazzjonijiet o?ra li mhumieq imsemmija fl-Artikolu 2 tad-direttiva.

47. F'dawn i?-?irkostanzi kollha, kontra dak li qal il-gvern grieg, il-?olqien ta' kategorija ta' operazzjonijiet li tid?ol fil-kamp ta' l-applikazzjoni tal-VAT u li mhijieq prevista mill-Artikoli 2 u 10 tad-direttiva ma tistax ti?i analizzata b?ala derogazzjoni strettament ne?essarja sabiex, ji?i evitat riskju ta' frodi jew eva?joni fiskali u, konsegwentement ma tistax ti?i adottata legalment jew applikata fuq il-ba?i ta' l-Artikolu 27(5) tad-direttiva (ara, f'dan is-sens, fir-rigward tal-modifikazzjonijiet li huma wisq ?enerali dwar il-ba?i ta' impo?izzjoni tal-VAT, is-sentenzi Kummissjoni vs Bel?ju, i??itata iktar 'il fuq punt 31, tad-9 ta' Lulju 1992, K Line Air Service Europe, C-131/91, ?abra. p. I-4513, punti 24 u 25, kif ukoll Skripalle, i??itata iktar 'il fuq, punti 26 u 31).

48. G?alhekk l-awtorizzazzjoni mog?tija lir-Renju tal-Bel?ju fuq il-ba?i ta' l-Artikolu 27(5), tad-direttiva ma awtorizzat bl-ebda mod lil dan l-Istat Membru li jissottometti s-serqa tat-tabakk immanifatturat g?all-VAT.

49. G?alhekk hemm lok li r-risposta g?ar-raba' u l-?ames domandi tkun li l-awtorizzazzjoni li ji?u implementati mi?uri li jiffa?ilitaw il-kontroll tal-?bir tal-VAT, mog?tija lill-Istat Membru fuq il-ba?i ta' l-Artikolu 27(5), tad-direttiva, ma tawtorizzax lil dan l-Istat Membru li jpo??i l-VAT fuq operazzjonijiet o?ra li mhumieq imsemmija fl-Artikolu 2 tad-Direttiva. Awtorizzazzjoni b?al din g?alhekk ma tistax tag?ti ba?i legali g?al le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi l-VAT fuq serqa tal-merkanzija minn

ma??en tad-dwana.

Dwar l-ispejje?

50. Peress li dawn il-pro?eduri g?andhom, g?all-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, natura ta' kwistjoni mressqa quddiem qorti tar-rinviju, jappartjeni lilha d-dritt li tidde?iedi dwar l-ispejje?. Il-?las ta' l-ispejje? ulterjuri minn dawk tal-partijiet imsemmija, sottomessi g?all-osservazzjonijiet imressqa quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, ma jistg?ux ikunu s-su??ett ta' rimbors.

Parti operattiva

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (it-Tielet Awla) tidde?iedi:

1) Serqa tal-merkanzija ma tikkostitwixxix "il-kunsinna ta' l-o??etti ta?t titolu oneru?" skond l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE tal-Kunsill, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? -Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, u g?alhekk ma tistax, spe?ifikament, tkun su??etta g?al VAT. I?-?irkustanza li merkanzija, b?al dik tal-kaw?a prin?ipali, hi su??etta g?at-taxxa tas-sisa m'g?andhiex in?idenza fuq din l-anali?i.

2) L-awtorizzazzjoni li ji?u implimentati mi?uri li jiffa?ilitaw il-kontroll tal-?bir tal-VAT, mog?tija lill-Istat Membru fuq il-ba?i ta' l-Artikolu 27(5), tas-Sitt Direttiva 77/388, ma tawtorizzax lil dan l-Istat Membru li jimponi l-VAT fuq operazzjonijiet o?ra li mhumex imsemmija fl-Artikolu 2 tad-Direttiva. Awtorizzazzjoni b?al din g?alhekk ma tistax tag?ti ba?i legali g?al le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi l-VAT fuq serqa tal-merkanzija minn ma??en tad-dwana.