Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

ippre?entati fit-12 ta’ Jannar 2016 (1)

Kaw?i Mag?quda C?226/14 u C?228/14

Eurogate Distribution GmbH

vs

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C?226/14)

u

DHL Hub Leipzig GmbH

vs

Hauptzollamt Braunschweig (C?228/14)

[Talbiet g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Hamburg (il-?ermanja)]

“Kodi?i Doganali tal-Komunità — Magazzina?? doganali — Pro?edura ta’ tran?itu estern — Tnissil ta’ dejn doganali b?ala konsegwenza ta’ nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu — Re?istrazzjoni tardiva fir-rekords tal-?a?na — Pre?entazzjoni tardiva tal-merkanzija quddiem l-awtorità doganali kompetenti — Is-Sitt Direttiva — Direttiva tal-VAT — E?i?ibbiltà tal-VAT — Relazzjoni bejn id-dejn doganali u d-dejn tal-VAT”

1. Fil-kuntest ta’ ksur tal-obbligi formali li tkun su??etta g?alihom merkanzija f’arran?ament sospensiv mid-dazji fuq l-importazzjoni, qorti ?ermani?a tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja jekk, minbarra d-dejn doganali previst f’dan il-ka? fl-Artikolu 204 tal-Kodi?i Doganali tal-Komunità (2), huwiex dovut ukoll il-?las tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT). Jekk ir-risposta tkun iva, ji?i mistoqsi jekk il-persuna obbligata li t?allas il-VAT hijiex l-istess persuna li tkun kisret il-formalitajiet doganali, anki fil-ka? ta’ persuna responsabbli mill-ma??en li ma kellhiex is-setg?a li tiddisponi minn dik il-merkanzija.

2. Dawn il-kaw?i jag?tu lill-Qorti tal-?ustizzja l-opportunità li tiddeskrivi l-?urisprudenza stabbilita fis-sentenza X (3) tag?ha, fejn interpretat l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva (4) billi ddikjarat li l-VAT tkun dovuta dejjem sakemm il-merkanzija tkun g?addiet mill-pro?eduri doganali msemmija f’din id-dispo?izzjoni, anki jekk id-dejn doganali jkun tnissel biss ta?t l-Artikolu 204 tal-KDK.

3. Ir-risposta g?ad-domandi preliminari mag?mula fi?-?ew? kaw?i tippermetti ?ew? appro??i. L-ewwel wie?ed huwa limitat g?al sempli?i repetizzjoni litterali ta’ dak li di?à ?ie ddikjarat mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza X (5), ming?ajr iktar sfumaturi. It-tieni, b’kuntrast ma’ dan, jintrodu?i tali

sfumaturi fl-anali?i tal-problemi mqajma, minn perspettiva mhux formalistika i?da b'attenzjoni g?all-funzjoni u n-natura tal-VAT b?ala taxxa b'karatteristi?i unitarji imposta fuq il-valur mi?jud ma?luq f'kull stadju tal-pro?ess ta' produzzjoni jew distribuzzjoni ta' o??etti u servizzi.

4. Wara li naqra s-sentenza tal-15 ta' Mejju 2014 b'attenzjoni, nasal biex ng?id li, fil-fatt, is-simultanjetà tal-VAT u tad-dejn doganali ??enerat min?abba n-nuqqas ta' twettiq ta' ?erti kundizzjonijiet ma hijiex awtomatika daqs kemm jista' ji?i dedott mid-dispo?ittiv tas-sentenza X (6); i?da li bil-kontra ta' dan, kemm mill-espo?izzjoni tal-motivi tag?ha kif ukoll, b'mod partikolari, min-natura stess tal-VAT jista' ji?i dedott li t-tnissil ta' dejn doganali ma jfissirx li, bilfors ikun hemm impo?izzjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni.

I – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-Dritt tal-Unjoni*

1. Kodi?i doganali tal-Komunità

5. L-Artikolu 4 tal-KDK jistabbilixxi:

"G?all-iskopijiet ta' dan il-Kodi?i, huma applikabbli definizzjonijiet li ?ejjin:

[...]

7) 'Merkanzija tal-Komunità' tfisser merkanzija:

– kompletament miksub fit-territorju doganali tal-Komunità skond il-kundizzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 23 u li ma jinkorporax o??etti impurtati minn pajji?i jew territorji li ma jag?mlux parti mit-territorju doganali tal-Komunità. O??etti miksuba minn o??etti mqieg?da ta?t arran?ament sospensiv ma ji?ux ikkunsidrati li g?andhom status tal-Komunità f'ka?i ta' importanza ekonomika spe?jali stabbilita skond il-pro?edura tal-kumitat;

– impurtata minn pajji?i jew territorji li ma jifformawx parti mit-territorju doganali tal-Komunità li n?elsu g?al ?irkolazzjoni libera;

– miksuba jew prodotta fit-territorju doganali tal-Komunità, minn merkanzija li ssir referenza g?aliha fit-tieni in?i? wa?du jew minn merkanzija li ssir referenza g?aliha fl-ewwel u t-tieni in?i?;

[…]".

6. Skont l-Artikolu 37 tal-KDK:

"1. Merkanzija mda??la fit-territorju doganali tal-Komunità g?andha, mill-?in tad-d?ul tag?ha, tkun so??etta g?al sorveljanza doganali. Tista' tkun so??etta g?al kontroll mill-awtorità doganali skond id-dispo?izzjonijiet fis-se??.

2. G?andha tibqa' ta?t dik is-sorveljanza g?a?-?mien ne?essarju biex ji?i stabbilit l-i status doganali tag?ha, jekk ikun xieraq, u fil-ka? ta' merkanzija mhux tal-Komunità u ming?ajr pre?udizzju g?all-Artikolu 82(1), sakemm l-i status doganali tag?ha jinbidel, tid?ol f'?ona ?ielsa jew ma??en ?ieles jew tkun esportata mill-?did jew meqruda skond l-Artikolu 182."

7. Skont l-Artikolu 50 tal-KDK, “[s]akemm tkun assenjata trattament jew u?u approvat mid-dwana, merkanzija pre?entata lid-dwana g?andha, wara dik il-pre?entazzjoni, ikollha l-istatus ta’ merkanzija f’?a?na temporanja. Dik il-merkanzija ser tkun deskritta aktar ’l isfel b?ala ‘merkanzija f’?a?na temporanja’”.

8. Skont l-Artikolu 79 tal-KDK:

“?elsien g?al ?irkolazzjoni libera jag?ti lil merkanzija mhux tal-Komunità l-i status doganali ta’ merkanzija tal-Komunità.

[…]”

9. Skont l-Artikolu 89(1) tal-KDK, “[a]rran?ament sospensiv b’impatt ekonomiku g?andu jitwettaq meta trattament jew u?u ?did approvat mid-dwana ji?i assenjat jew lill-merkanzija mqieg?da ta?t dak l-arran?ament jew lil prodotti li jikkumpensaw lil xulxin jew prodotti pro?esatti mqieg?da ta?tu.”

10. L-Artikolu 91 tal-KDK jistabbilixxi:

“1. Il-pro?ess [pro?edura] ta’ transitu estern g?andu jippermetti l-moviment minn punt g?all-ie?or fit-territorju doganali tal-Komunità ta’:

a) merkanzija mhux tal-Komunità, ming?ajr ma dik il-merkanzija tkun so??etta g?al dazji fuq l-importazzjoni u ?lasijiet o?ra jew g?al mi?uri ta’ politika kummer?jali;

[...]

2. Moviment kif issir referenza g?alih fil-paragrafu 1 g?andu ji?ri:

a) ta?t il-pro?edura ta’ transitu estern tal-Komunità; jew;

[...]”.

11. L-Artikolu 92 tal-KDK jipprevedi li:

“1. Il-pro?edura ta’ transitu estern g?andha tintemm meta l-merkanzija u d-dokumenti korrispondenti ji?u prodotti fl-uffi??ju doganali tad-destinazzjoni skond id-dispo?izzjonijiet tal-pro?edura kon?ernata.

2. L-awtoritajiet doganali g?andhom iwettqu l-pro?edura meta jkunu f’pozizzjoni li jistbilixxu, fuq il-ba?i ta’ paragun tad-data disponibbli g?all-uffi?ju tat-tluq u dik disponibbli lill-uffi?ju doganali tad-destinazzjoni, li l-pro?edura tkun intemmet korrettement.”

12. Skont l-Artikolu 96 tal-KDK:

“1. Il-prin?ipal g?andu jkun id-detentur tal-pro?edura ta?t il-pro?edura ta’ transitu estern tal-Komunità. G?andu jkun responsabbli g?al:

a) pre?entazzjoni tal-merkanzija intatta fl-uffi??ju doganali tad-destinazzjoni fit-terminu ta?-?mien preskritt u bl-osservanza dovuta tal-mi?uri adottati mill-awtoritajiet doganali sabiex ti?i ?gurata l-identifikazzjoni;

b) l-osservanza tad-dispo?izzjonijiet li g?andhom x'jaqsmu mal-pro?edura tat-transitu tal-Komunità.

2. Minkejja l-obbligazzjonijiet tal-prin?ipal skond il-paragrafu 1, min i?orr jew jircevi merkanzija u ja??etta merkanzija meta jkun jaf li qeg?da ti??aqalaq ta?t transitu tal-Komunità g?andu wkoll ikun responsabbli g?all-produzzjoni tal-merkanzija intatta fl-uffi??ju doganali tad-destinazzjoni fit-terminu ta?-?mien preskritt u bl-osservanza dovuta tal-mi?uri adottati mill-awtoritajiet doganali sabiex ti?i ?gurata l-identifikazzjoni."

13. Skont l-Artikolu 98(1) tal-KDK, "[i]l-pro?edura ta' maga?ina?? doganali g?andha tippermetti l-?a?na f'ma??en doganali ta': a) merkanzija mhux tal-Komunità, ming?ajr ma dik il-merkanzija tkun so??etta g?al dazji ta' l-importazzjoni jew mi?uri ta' politika kummer?jali […]".

14. Skont l-Artikolu 105 tal-KDK, "[i]l-persuna nominata mill-awtoritajiet doganali g?andha ??omm dokumenti tal-?a?niet [rekords tal-?a?na] tal-merkanzija kollha mqieg?da ta?t il-pro?edura [ta'] maga?ina?? doganali f'forma approvata minn dawk l-awtoritajiet. Dokumenti tal-?a?niet m'humiex ne?essarji meta ma??en pubbliku jit?addem mill-awtoritajiet doganali […]"

15. L-Artikolu 204 tal-KDK jipprevedi li:

"1 Dejn doganali fuq l-importazzjoni g?andu ji?i inkors permezz:

a) tan-nuqqas ta' e?ekuzzjoni ta' wie?ed mill-obbligi li jinqalg?u, fir-rigward ta' merkanziji so??etti g?al dazji fuq l-importazzjoni, mill-?a?na temporanja tag?hom jew mill-u?u tal-pro?edura doganali li ta?tha jkunu tqieg?du, jew

b) tan-nuqqas ta' konformità ma' kondizzjoni li tirregola t-tqeg?id tal-merkanziji ta?t dik il-pro?edura jew l-g?oti ta' rata mnaqqsa jew ming?ajr ?ieda ta' dazju fuq l-importazzjoni bis-sa??a ta' l-u?u finali tal-merkanziji,

f'ka?ijiet o?ra barra dawk li ssir referenza g?alihom fl-Artikolu 203 ?lief meta ji?i stabbilit li dawk in-nuqqasijiet m'g?andhom ebda effett sinifikanti fuq l-operazzjoni korretta tal-?a?na temporanja jew pro?edura doganali kon?ernata.

2. Id-dejn doganali g?andu ji?i inkors jew fil-mument meta l-obbligazzjoni li n-nuqqas ta' l-e?ekuzzjoni tag?ha tag?ti lok g?ad-dejn doganali ma ti?ix issodisfata jew fil-mument meta l-merkanziji jitqieg?du ta?t il-pro?edura doganali involuta fejn ji?i stabbilit sussegwentement li kondizzjoni li tirregola t-tqeg?id tal-merkanziji ta?t l-imsemmija pro?edura jew l-g?oti ta' rata mnaqqsa jew ming?ajr ?ieda ta' dazju fuq l-importazzjoni bis-sa??a ta' l-u?u finali tal-merkanziji ma ?ietx fil-fatt issodisfata.

3. Id-debitur g?andu jkun il-persuna li tkun me?tie?a, skond i?-?irkostanzi, jew li tesegwixxi l-obbligazzjonijiet li jo?or?u, fir-rigward ta' merkanziji so??etti g?al dazji fuq l-importazzjoni, mill-?a?na temporanja tag?hom jew mill-u?u tal-pro?edura doganali li ta?tha jkunu tqeg?du, jew li t?ares il-kondizzjonijiet li jirregolaw it-tqeg?id tal-merkanziji ta?t dik il-pro?edura."

2. Ir-Regolament (KEE) Nru 2454/93 (7)

16. L-Artikolu 356 tar-Regolament ta' implementazzjoni jipprevedi:

“1. L-UFFI??JU tat-tluq g?andu jiffissa limitu ta’ ?mien li fih l-o??etti g?andhom ikunu ppresentati fl-UFFI??JU tad-destinazzjoni, waqt li jing?ata kont ta’ l-itinerarju, kwalunkwe trasport kurrenti jew le?islazzjoni o?ra u, fejn xieraq, id-dettalji komunikati mill-prin?ipal.

[…]”

17. L-Artikolu 512 tar-Regolament ta’ implementazzjoni jipprevedi fil-paragrafu 3 tieg?u li “[t]rasferiment lill-uffi??ju tal-?ru? bil-g?an g?ar-riesportazzjoni jista’ jitwettaq ta?t il-kopertura ta’ l-arran?amenti. F’dan il-ka?, l-arran?amenti m’g?andhomx ji?u skarigati sakemm l-o??etti jew il-prodotti dikjarati g?ar-riesportazzjoni jkunu attwalment ?allew it-territorju doganali tal-Komunità”.

18. Skont l-Artikolu 529(1) tar-Regolament ta’ implementazzjoni “[i]r-rekords tal-?a?na g?andhom f’kull ?mien juru l-?a?niet kurrenti ta’ l-o??etti li g?adhom ta?t arran?amenti ta’ magazzina?? doganali. Fi?-?mieniet preskritti mill-awtoritajiet doganali, il-persuna li tie?u ?sieb il-ma??en g?andha tiddepo?ita lista ta’ l-imsemmija ?a?na fl-uffi??ju ta’ sorveljanza”.

19. Skont l-Artikolu 530(3) tal-imsemmi regolament, “[d]a?la fir-rekords tal-?a?na relatata ma skarigu ta’ l-arran?amenti g?andha l-aktar tard ise?? meta l-o??etti j?allu l-ma??en doganali jew il-fa?ilitajiet tal-?a?na tad-detentur”.

20. Skont l-Artikolu 860 tal-imsemmi regolament, “[l]-awtoritajiet doganali g?andhom iqisu li jkun in?oloq [tnissel] dejn doganali permezz ta’ l-Artikolu 204(1) tal-[KDK], sakemm il-persuna li kieku tkun id-debitri?i ma tistabilixxix illi l-kondizzjonijiet ta’ l-Artikolu 859 ikunu sodisfatti”.

21. L-Artikolu 866 tar-Regolament ta’ implementazzjoni jindika li “[m]ing?ajr pre?udizzju g?ad-dispo?izzjonijiet stabbiliti li jirrigwardjaw il-projbizjonijiet jew ir-restrizzjonijiet li jistg?u jkunu applikabbli g?all-merkanzija in kwestjoni, meta jkun in?oloq [tnissel] dejn doganali fuq l-importazzjoni jkun sar dovut skond l-Artikoli 202, 203, 204 jew 205 tal-Kodi?i u id-dazji fuq l-importazzjoni jkunu t?allsu, dik il-merkanzija ti?i kkunsidrata b?ala Komunitarja ming?ajr il-b?onn li ssir dikjarazzjoni g?ar-rilaxx f’?irkolazzjoni libera”.

3. Is-Sitt Direttiva

22. L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva kien jipprevedi li “[d]awn li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?at-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud: […] 2. l-importazzjoni ta’ o??etti”.

23. Skont l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva:

“1. ‘Importazzjoni ta’ merkanzija’ tfisser:

a) id-d?ul fil-Komunità ta’ merkanzija li ma jissodisfawx il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli [23 KE u 24 KE] jew, meta l-merkanzija ti?i ta?t it-Trattat [KEFA], ma jkollhiex ?irkolazzjoni ?ielsa;

b) id-d?ul fil-Komunità ta’ o??etti minn territorju terz li m’humiex l-o??etti koperti minn (a).

2. L-importazzjoni ta’ merkanzija sse?? fl-Istat Membru li fit-territorju tieg?u tkun tinstab l-istess merkanzija fil-mument li hija tid?ol fil-Komunità.

3. Minkejja l-paragrafu 2, fejn merkanzija msemmija fil-paragrafu 1(a) malli tid?ol fil-Komunità titqieg?ed f'wie?ed mill-arran?amenti msemmija fl-Artikolu 16(1)(B), ta?t arran?amenti g?al importazzjoni temporanja b'e?enzjoni totali minn dazju ta' importazzjoni jew ta?t arran?amenti ta' transitu, il-post ta' importazzjoni ta' merkanzija ta' dan it-tip ikun it-territorju fl-Istat Membru fejn ma jibqg?ux jg?oddu dawn l-arran?amenti.

B'mod simili, meta l-o??etti msemmija fil-paragrafu 1(b) jitqieg?du, mad-d?ul fil-Komunità, ta?t wa?da mill-pro?eduri msemmija fl-Artikolu 33a (1) (b) jew (?), il-post ta' l-importazzjoni g?andu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tieg?u din il-pro?edura ma tibqax tg?odd."

24. Skont l-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva, "[j]kun hemm fatt taxabbbli u t-taxxa ssir e?egwibbli [e?i?ibbli] fil-mument meta sse?? l-importazzjoni. Meta l-merkanzija titqieg?ed ta?t wie?ed mill-arran?amenti msemmija fl-Artikolu 7(3) malli tid?ol fil-Komunità, il-fatt li jag?mel it-tran?azzjoni taxxabbli u l-e?egwibbiltà [e?i?ibbiltà] tat-taxxa jid?lu fis-se?? biss meta l-merkanzija ma tibqax ta?t dawk l-arran?amenti. […]"

25. L-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva kien jipprevedi li:

"1. Id-dritt li tnaqqas g?andu jqum fl-istess ?in meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sakemm il-merkanzija u s-servizi jintu?aw g?all-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tag?ha, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li tnaqqas mit-taxxa li g?andu j?allas:

a) [VAT] im?alsa g?al merkanzija jew servizzi pprovduti jew li se jkunu pprovduti lilha minn persuna taxxabbli o?ra li g?andha t?allas it-taxxa fit-territorju tal-pajji?;

b) taxxa fuq il-valur mi?jud dovut jew im?allas g?al merkanzija importata fit-territorju tal-pajji?;

[…]".

26. Skont kif stabbilit fl-Artikolu 21(4) tas-Sitt Direttiva, "[m]a' l-importazzjoni, [il-VAT] g?andha tit?allas mill-persuna jew mill-persuni nominati jew a??ettati b?ala responsabbli mill-Istat Membru li fih l-o??etti jkun ?ew importati".

4. Id-Direttiva tal-VAT (8)

27. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi li "[i]t-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT: […] d) l-importazzjoni ta' merkanzija".

28. Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, "'[p]ersuna taxxabbli' g?andha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta' dik l-attività[…]".

29. L-Artikolu 30 tad-Direttiva tal-VAT huwa fformulat hekk:

"'Importazzjoni ta' merkanzija' g?andha tfisser id-d?ul fil-Komunità ta' merkanzija li ma tinsabx f'?irkolazzjoni ?ielsa fit-tifsira ta' l-Artikolu 24 tat-Trattat.

Minbarra t-transazzjoni msemmija fl-ewwel subparagrafu, id-d?ul fil-Komunità ta' merkanzija li tinsab f'?irkolazzjoni ?ielsa, li ?ejja minn territorju terz li jifforma parti mit-territorju doganali tal-Komunità, g?andu jitqies b?ala l-importazzjoni ta' merkanzija."

30. Skont l-Artikolu 60 tad-Direttiva tal-VAT “[i]l-post ta’ importazzjoni ta’ merkanzija g?andu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tieg?u tinsab il-merkanzija meta tid?ol fil-Komunità”.

31. L-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li:

“B?ala deroga mill-Artikolu 60, fejn, malli tid?ol fil-Komunità, merkanzija li mhijiex f’?irkolazzjoni ?ielsa titqieg?ed ta?t wie?ed mill-arran?amenti jew sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 156, jew ta?t arran?amenti g?al importazzjoni temporanja b’e?enzjoni totali minn dazju ta’ importazzjoni, jew ta?t arran?amenti ta’ transitu esterni, il–post ta’ importazzjoni ta’ tali merkanzija g?andu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tieg?u l-merkanzija ma tibqax koperta minn dawk l-arran?amenti jew sitwazzjonijiet.

B’mod simili, meta, mad-d?ul fil-Komunità, merkanzija li hija f’?irkolazzjoni ?ielsa titpo??a ta?t wa?da mill-arran?amenti jew sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 276 u 277, il-post ta’ l-importazzjoni g?andu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tieg?u l-merkanzija ma tibqax koperta minn dawk l-arran?amenti jew sitwazzjonijiet.”

32. Skont l-Artikolu 70 tad-Direttiva tal-VAT, “[l]-avveniment li jag?ti lok g?al ?las g?andu jse?? u l-VAT g?andha ti?i imposta meta l-merkanzija tkun impurtata.”

33. Skont l-Artikolu 71(1) tad-Direttiva tal-VAT, “[m]eta, mad-d?ul fil-Komunità, il-merkanzija titqieg?ed ta?t wie?ed mill-arran?amenti jew sitwazzjonijiet msemmija fl-Artikoli 156, 276 u 277, jew ta?t arran?amenti ta’ importazzjoni temporanji b’e?enzjoni totali tad-dazju fuq l-importazzjoni, jew ta?t arran?amenti ta’ tra?itu esterni, l-avveniment li jag?ti lok g?al ?las ise?? u l-VAT g?andha ti?i imposta [issir e?i?ibbli] biss meta l-merkanzija ma tibqax ta?t dawk l-arran?amenti jew sitwazzjonijiet. […]”

34. L-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li “[l]-Istati Membri g?andhom je?entaw […]l-importazzjoni ta’ merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn territorju terz jew pajji? terz u importata fi Stat Membru li ma jkunx dak li fih tkun waslet il-merkanzija mibg?uta jew ittrasportata, fejn il-provvista ta’ merkanzija ta’ dan it-tip mill-importatur innominat jew rikonoxxut skond l-Artikolu 201 b?ala obbligat li j?allas il-VAT hu e?enti skond l-Artikolu 138”.

35. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, “[d]ritt ta’ tnaqqis ise?? fil-?in meta t-taxxa mnaqqsa ti?i imposta.”

36. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta’ persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li g?andha t?allas dan li ?ej:

a) il-VAT dovuta jew im?allsa f’dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta’ merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li g?ad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli o?ra;

[…]

e) taxxa fuq il-valur mi?jud dovut jew im?allas g?al merkanzija importata f’dak l-Istat Membru.”

37. Skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva tal-VAT, “[b]iex te?er?ita d-dritt ta’ tnaqqis, persuna taxxabbli g?andha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ?ejjin: […] e) g?all-finijiet ta’ tnaqqis skond l-Artikolu 168(e), fir-rigward ta’ l-importazzjoni ta’ merkanzija, hi g?andha jkollha dokument li jispe?ifikaha b?ala ir–ri?evitur jew importatur u jiddikjara l-ammont ta’ VAT dovuta jew li jippermetti li dan l-

ammont ji?i kkalkulat […]”.

38. Skont l-Artikolu 201 tad-Direttiva tal-VAT, “[m]a’ l-importazzjoni, il-VAT g?andha tit?allas mill-persuna jew mill-persuni nominati jew rikonoxxuti b?ala responsabbli mill-Istat Membru ta’ l-importazzjoni”.

B – *Id-dritt nazzjonali*

39. L-Artikolu 1 tal-Li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Umsatzsteuergesetz; iktar ’il quddiem, “UStG”), fil-ver?joni tag?ha li tapplika g?all-fatti inkwistjoni (9), jipprevedi:

“(1) It-tran?azzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu su??etti g?at-taxxa:

1. il-konsenji u servizzi o?ra mwettqa bi ?las ?ewwa l-?ermanja minn impri?a fil-kuntest tal-attività tag?ha;

[…]

4. l-importazzjonijiet ta’ o??etti lejn il-?ermanja [...] (taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? mill-importazzjonijiet);

[…]”.

40. Skont l-Artikolu 15(1) tal-UStG:

“Imprenditur jista’ jnaqqas l-ammonti ta’ taxxa m?allsa li ?ejjin:

1. It-taxxa legalment dovuta g?all-provvisti u servizzi o?ra li huma esportati minn imprenditur ie?or g?all-impri?a tieg?u;

2. It-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? fuq l-importazzjoni li titnissel g?al o??etti li ji?u importati g?all-impri?a tieg?u skont l-Artikolu 1(1)(4);

[…]”.

41. L-Artikolu 21 tal-UstG jipprevedi:

“(1) It-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? mill-importazzjoni hija taxxa tal-konsum fis-sens tal-Kodi?i tat-Taxxa ?enerali (Abgabenordnung).

(2) Ir-regoli doganali japplikaw b’mod simili g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? mill-importazzjoni; ?lief ir-regoli relatati mal-ippro?essar attiv fis-sistema ta’ rimbor? u dawk relatati mal-ippro?essar passiv.

[…]”

II – **Il-fatti u d-domandi preliminari**

A – *Il-Kaw?a C?226/14*

42. Kif spe?ifikat fid-digriet tal-qorti tar-rinviju, Eurogate Distribution GmbH (iktar 'il quddiem "Eurogate"), ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, ir?eviet o??etti fi tran?itu mill-klijenti tag?ha fil-ma??en doganali tag?ha u ppreparathom biex jintbag?tu lejn diversi pajji?i fl-Ewropa tal-Lvant. It-tul ta' ?mien medju tal-?a?na kien iktar minn sitt ?img?at. Wara dan, l-o??etti n?abru fil-ma??en ta' Eurogate minn kumpaniji tat-trasport residenti fil-pajji?i destinatarji rispettivi tag?hom.

43. Matul spezzjoni doganali fil-perijodu bejn l-1 ta' Lulju u l-31 ta' Di?embru 2006, instab li, xi drabi, l-o??etti mne??ija mill-?a?na doganali ?ew irre?istrati tard (sa 126 jum mid-data tat-tne??ija) fir-rekords tal-?a?na me?tie?a mil-le?i?lazzjoni doganali.

44. Fl-avvi? tal-?las tad-dazji ta' importazzjoni fl-1 ta' Lulju 2008, il-Hauptzollamt Hamburg-Stadt stabbiliet kemm l-ammont tad-dejn doganali kif ukoll dak tal-VAT fuq l-importazzjoni. Eurogate ressqet appell amministrattiv kontra tali ?las, li ?ie mi??uda. Wara din id-de?i?joni ta' ?a?da hija ressqet rikors quddiem il-Finanzgericht Hamburg.

45. Fir-rigward tad-dejn doganali, il-Finanzgericht Hamburg di?à g?amlet domanda preliminari quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, li ?iet de?i?a permezz tas-sentenza Eurogate (10). Fil-punt 35 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja ddikjarat li "l-Artikolu 204(1)(a) tal-[KDK] g?andu ji?i interpretat fis-sens li, f'ka? ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' e?ekuzzjoni [twettiq] tal-obbligu ta' iskrizzjoni fir-re?istri [rekords] tal-?a?na pprovduti g?al dan l-g?an, tal-?ru? tal-merkanzija minn ma??en doganali, u dan sa mhux iktar tard minn dak il-?ru?, inissel dejn doganali g?all-imsemmija merkanzija, anki jekk din tkun ?iet esportata mill-?did".

46. Eurogate tkompli tikkontesta l-avvi?, din id-darba fir-rigward tal-parti li tikkon?erna l-VAT fuq l-importazzjoni, u titlob li l-avvi? g?all-?las ta' din it-taxxa ji?i annullat.

47. F'dan il-kuntest, il-Finanzgericht Hamburg tag?mel is-segwenti domandi preliminari:

"1) Id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 77/388/KEE jipprekludu l-VAT fuq l-importazzjoni ta' beni li ?ew esportati mill-?did b?ala beni mhux Komunitarji, li huma madankollu su??etti g?al dejn doganali min?abba ksur tal-obbligu ta?t l-Artikolu 204 tal-[KDK], li fil-ka? ine?ami jikkonsisti fin-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu, fit-terminu previst, tal-inklu?joni tat-tne??ija tal-merkanzija fir-re?istru ta' kontabbiltà previst g?al dan il-g?an, mhux iktar tard minn meta sse?? it-tne??ija nfisha?

Fil-ka? li r-risposta g?all-ewwel domanda tkun fin-negattiv:

2) Id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 77/388/KEE jimponu f'dawn il-ka?ijiet taxxa tal-input fuq l-importazzjoni tal-beni inkwistjoni jew inkella l-Istati Membri g?andhom mar?ni ta' diskrezzjoni f'dan ir-rigward?

u

3) Proprjetarju ta' ma??en doganali u li, abba?i ta' provvista ta' servizzi, ja??en beni li jori?ina minn pajji? terz fil-ma??en doganali tieg?u, ming?ajr ma jkun awtorizzat jiddisponi minn tali beni, huwa su??ett g?at-taxxa tal-VAT fuq l-importazzjoni li hija dovuta g?an-nuqqas tieg?u li jwettaq obbligu ta?t it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(3) tad-Direttiva 77/388/KEE, moqri flimkien mal-Artikolu 204(1) tal-Kodi?i Doganali tal-Komunità, anki jekk il-beni inkwistjoni ma jintu?ax g?all-finijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tieg?u fis-sens tal-Artikolu 17(2)(a) tad-Direttiva 77/388/KEE?"

B – *Il-Kaw?a C?228/14*

48. Fil-5 ta' Jannar 2011 bdiet pro?edura ta' tran?itu estern T 1 fir-rigward ta' merkanzija li g?andha ti?i ttrasportata lejn il-Makaw fit-terminu preskritt (sat-12 ta' Jannar 2011), permezz tal-

uffi??ju doganali tal-ajruport ta’ Hannover jew tal-ajruport ta’ Leipzig. DHL Hub Leipzig GmbH (iktar ’il quddiem “DHL”) kien trasportatur fis-sens tal-Artikolu 96(2) tal-KDK u naqset milli tissottometti l-merkanzija fl-uffi??ju doganali tal-ajruport ta’ Leipzig qabel ma ntbag?tet lejn il-Makaw.

49. Ma setg?etx titlesta l-pro?edura doganali ta?t l-Artikolu 366(2), tar-Regolament ta’ implementazzjoni min?abba li ma ?ewx sottomessi d-dokumenti me?tie?a.

50. Fit-8 ta’ Awwissu 2011, il-Hauptzollamt Braunschweig bag?tet avvi? lid-DHL g?all-?las tal-VAT fuq l-importazzjoni, skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK. Spe?ifikament, l-ammont tal-VAT mitlub kien jammonta g?al EUR 6 002.01. Fid-29 ta’ Frar 2012, DHL talbet rifu?joni tal-VAT fuq l-importazzjoni m?allsa ta?t dak l-avvi?, skont l-Artikolu 236 tal-KDK.

51. Il-Hauptzollamt Braunschweig ?a?det it-talba g?al rifu?joni permezz ta’ de?i?joni tat-28 ta’ Marzu 2012. Wara appell amministrattiv ming?ajr su??ess, DHL ressqet rikors quddiem il-Finanzgericht Hamburg, fejn talbet li d-de?i?joni tal-Hauptzollamt ti?i ddikjarata nulla u ting?ata rimbor? tal-VAT fuq l-importazzjoni.

52. F’dan il-kuntest, il-Finanzgericht Hamburg g?amlet is-segwenti domanda:

“It-taxxa fuq il-valur mi?jud fuq importazzjonijiet ta’ beni li ?ew esportati mill-?did b?ala beni mhux Komunitarji ta?t sorveljanza doganali, li huma madankollu su??etti g?al dejn doganali min?abba ksur tal-obbligu ta?t l-Artikolu 204 tal-[KDK], li fil-ka? ine?ami jikkonsisti fin-nuqqas ta’ twettiq tal-pro?edura tat-tran?itu estern Komunitarju permezz ta’ pre?entazzjoni quddiem l-Uffi??ju Doganali kompetenti qabel l-introduzzjoni tal-beni f’pajji? terz, g?andha titqies li ma hijiex legalment dovuta fis-sens tal-Artikolu 236(1) tal-[KDK] flimkien mad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE, fi kwalunkwe ka?, meta jitqies li d-debitur huwa l-persuna li kellha twettaq l-obbligu mhux issodisfat, ming?ajr ma kienet awtorizzata tiddisponi mill-beni?”

III – **Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

53. It-talba g?al de?i?joni preliminari C?226/14 ?iet irre?istrata fil-Qorti tal-?ustizzja fit-8 ta’ Mejju 2014. It-talba g?al de?i?joni preliminari C?228/14 ?iet irre?istrata fit-12 ta’ Mejju 2014.

54. Permezz ta’ digriet tal-President tal-Qorti tal-?ustizzja tal-14 ta’ Ottubru 2014, i?-?ew? kaw?i ?ew mag?quda g?all-finijiet tal-pro?eduri bil-miktub u orali, u sabiex ji?u de?i?i permezz ta’ sentenza wa?da.

55. Osservazzjonijiet bil-miktub ?ew ippre?entati mill-Hauptzollamt Hamburg-Stadt, mill-Hauptzollamt Braunschweig, minn Eurogate, mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni.

56. Fil-5 ta’ ?unju 2014, il-Finanzgericht Hamburg intalbet tikkonferma jekk, fid-dawl tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja X (11), riditx i??omm it-talbiet tag?ha g?al de?i?joni preliminari. Il-qorti tar-rinviju esprimiet, permezz ta’ ittra bil-miktub irre?istrata fit-3 ta’ Ottubru 2014, l-intenzjoni tag?ha li ??omm id-domandi mag?mula. Spe?ifikament, hija talbet lill-Qorti tal-?ustizzja li, meta tirrispondi l-ewwel wa?da, “ti??ara jekk fi kwalunkwe sitwazzjoni li tkun wasslet g?al dejn doganali ta?t l-Artikolu 204 tal-[KDK] tkunx ukoll dovuta awtomatikament [il-VAT], skont id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 77/388/KEE u independentement minn jekk il-markanzija taqax ta?t l-arran?ament sospensiv previst fl-Artikolu 16(1)(B)(b) tas-Sitt Direttiva jew ta?t il-pro?edura ta’ tran?itu estern, jew jekk ma g?andhiex tin?abar [VAT] fuq l-importazzjoni ta’ merkanzija li, b?ala merkanzija mhux Komunitarja, taqa’ ta?t pro?edura ta’ ?a?na doganali u iktar tard, permezz tad-dikjarazzjoni doganali korrispondenti, tkun ?iet esportata mill-?did, i?da li fir-rigward tag?ha sadanittant ikun tnissel dejn doganali skont l-Artikolu 204(1) tal-[KDK] (determinat, madankollu, biss wara l-

esportazzjoni mill-?did) min?abba li l-persuna responsabbli mill-?a?na kienet ittardjat b'diversi ?ranet fit-twettiq tal-obbligu tag?ha li tirre?istra l-?ru? tal-merkanzija mill-?a?na doganali fir-rekord tal-?a?na, l-iktar tard minn meta jse?? dan il-?ru?".

57. Permezz ta' digriet tal-1 ta' Ottubru 2015, il-Qorti tal-?ustizzja stiednet lill-partijiet sabiex, waqt is-seduta, jiffukaw l-argumenti tag?hom fuq it-tieni u t-tielet domandi fil-Kaw?a C?226/14 u fuq id-domanda mag?mula fil-Kaw?a C?228/14. Il-partijiet ?ew mistiedna wkoll jie?du po?izzjoni dwar jekk jistax jitqies li l-VAT fuq l-importazzjoni kienet t?allset meta l-merkanzija ?iet esportata mill-?did.

58. Fis-seduta pubblika tal-11 ta' Novembru 2015, dehru l-Hauptzollamt Hamburg-Stadt, il-Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate u l-Kummissjoni.

IV – **Osservazzjonijiet**

59. Eurogate temmen, fir-rigward tal-ewwel domanda mag?mula fil-Kaw?a C?226/14, li l-avvi? g?all-?las tal-VAT fuq l-importazzjoni jmur kontra s-Sitt Direttiva meta d-dejn doganali jkun tnissel skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK, peress li f'dan il-ka? ma hemm l-ebda importazzjoni fis-sens tas-Sitt Direttiva.

60. Fir-rigward tat-tieni u t-tielet domanda fl-istess Kaw?a C?226/14, Eurogate tallega li l-Istati Membri ma g?andhomx setg?a diskrezzjonali fir-rigward tad-definizzjoni tal-kun?ett ta' "importazzjoni" fis-sens tas-Sitt Direttiva. Huma g?andhom, fil-fehma tag?ha, ?ertu diskrezzjoni biex jiddeterminaw min g?andu j?allas il-VAT, skont l-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva, peress li f'dan ir-rigward je?istu ?ew? interpretazzjonijiet differenti, ji?ifieri: a) titqies b?ala "importatur" dik il-persuna li dda??al il-merkanzija mhux Komunitarja, ji?ifieri, l-persuna li tiddikjaraha fid-dwana jew li twettaq irregolarità doganali; jew b) jitqies b?ala "importatur" biss dik il-persuna li tista' tiddisponi mill-merkanzija b?ala proprjetarja fil-mument tal-importazzjoni. Fl-ewwel ka?, l-importatur g?andu jkollu d-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT dovuta, li ma ?arax fil-ka? ta' Eurogate. Dan juri, dejjem skont din il-kumpannija, li l-li?i nazzjonali ma hijiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

61. Fir-rigward tad-domanda fil-Kaw?a C?228/14, Eurogate targumenta li ma hemmx obbligu ta' ?las tal-VAT jekk il-merkanzija mhux Komunitarja kienet, b?al f'dan il-ka?, esportata mill-?did ta?t sorveljanza doganali skont pro?edura ta' tran?itu. G?al Eurogate, l-argumenti tag?ha dwar il-kun?ett ta' "importatur" g?all-finijiet tas-Sitt Direttiva japplikaw ukoll g?ad-Direttiva tal-VAT.

62. Kemm il-Hauptzollamt Hamburg-Stadt kif ukoll il-Hauptzollamt Braunschweig isostnu li min?abba n-nuqqas ta' twettiq tal-obbligi doganali jitnissel, minbarra dejn doganali, obbligu li tit?allas il-VAT. Fil-fehma tag?hom, in-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu ta' re?istrazzjoni fir-rekords tal-?a?na tal-merkanzija li taqa' ta?t il-pro?edura ta' ?a?na doganali g?andu ji?i ttrattat b?ala tne??ija mill-kontroll doganali. Fi?-?ew? ka?ijiet l-awtoritajiet doganali ji?u m?a??da mill-possibbiltà li jikkontrollaw il-moviment tal-merkanzija u, g?alhekk, milli ji?guraw l-osservanza tal-kundizzjonijiet relatati mas-sistema ta' avvanz ta' rifu?joni fuq l-esportazzjoni.

63. Skont il-Hauptzollamt Hamburg-Stadt, bl-istess mod kif l-obbligu li jit?allsu d-dazji doganali ?ej min-nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet me?tie?a sabiex operatur jibbenefika mill-vanta?? tal-implementazzjoni tal-pro?edura tal-?a?na doganali (fatt li ti??ustifika, g?aldaqstant, l-impo?izzjoni tad-dazji doganali), operatur lanqas ma huwa intitolat g?al dan il-vanta?? fir-rigward tal-VAT meta jkun hemm nuqqas ta' twettiq ta' obbligu impost mill-pro?edura tal-?a?na doganali li jikkomprometti l-kontrolli tal-awtoritajiet doganali.

64. Il-Gvern Grieg argumenta, fir-rigward tal-ewwel domanda fil-Kaw?a C?226/14, li, fuq il-ba?i ta' interpretazzjoni kkombinata tal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni dwar il-VAT u dwar is-sistema doganali,

ir-rekwi?it li tit?allas il-VAT f'ka? b?al dak inkwistjoni jirri?ulta mis-Sitt Direttiva.

65. Fir-rigward tat-tieni domanda, skont il-Gvern Grieg l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT dwar l-importazzjoni ta' o??etti u l-e?i?ibbiltà tat-taxxa fuq l-importazzjoni hija mandatorja. L-irregolarità fir-rekords tal-?a?na twassal g?at-tnissil ta' dejn doganali ming?ajr il-?tie?a ta' xi evalwazzjoni mill-awtoritajiet skont i?-?irkustanzi partikolari tal-ka?. G?alhekk, it-tnissil tad-dejn doganali f'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jimplika wkoll l-obbligu li tit?allas it-taxxa, fejn il-debitur tat-taxxa kif ukoll il-persuna su??etta g?all-obbligu (il-persuna responsabbli mill-?a?na) hija obbligata li t?allas il-VAT.

66. Fir-rigward tat-tielet domanda, il-Gvern Grieg isostni li huma l-Istati Membri li g?andhom jistabbilixxu min g?andu j?allas it-taxxa fuq l-importazzjoni ming?ajr, fl-opinjoni tieg?u, ma l-persuna li timporta l-o??etti titqies b?ala l-uniku debitur tat-taxxa, peress li anki s-sid tad-dejn doganali li jitnissel skont il-KDK jista' jkun debitur.

67. Fir-rigward tad-domanda mag?mula fil-Kaw?a C?228/14, il-Gvern Grieg jargumenta li g?andu ji?i ddeterminat, qabel kollox, jekk in-nuqqasijiet ta' twettiq ta' obbligu jikkostitwixxux tne??ija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali min?abba azzjoni jew negli?enza tal-persuna obbligata li tag?mel dan u jekk il-formalitajiet rilevanti ?ewx irregolarizzati *a posteriori*. Jekk mi?-?irkustanzi tal-ka? jirri?ulta li l-ittri (a) u (c) tal-Artikolu 859(2) tar-Regolament ta' implementazzjoni ma ?ewx issodisfatti, skont il-Gvern Grieg, g?andu ji?i e?aminat jekk l-uffi??ju tad-destinazzjoni jinsabx f'po?izzjoni li ji?gura li din il-merkanzija ?ietx assenjata destinazzjoni doganali wara l-e?awriment tal-pro?edura ta' tran?itu. G?alhekk, fid-dawl, minn na?a, tar-regoli tad-Direttiva tal-VAT dwar il-?enerazzjoni tal-e?i?ibbiltà tat-taxxa u, min-na?a l-o?ra, tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja fil-kaw?a X (12), meta d-dejn doganali jkun tnissel *ex* Artikolu 204 tal-KDK ise?? ukoll l-avveniment li ji??enera l-?las tal-VAT, li hija e?i?ibbli immedjatament. Il-persuni responsabbli mill-?las tal-VAT g?andhom ikunu l-persuni li kellhom iwettqu l-obbligi tal-pro?edura doganali ta' tran?itu, ji?ifieri, il-prin?ipali fil-pro?edura tat-tran?itu (Artikolu 96(1) tal-KDK) u l-kumpannija tat-trasport (Artikolu 96(2) tal-KDK), g?alkemm ma tistax tnaqqas il-VAT.

68. Il-Kummissjoni ssostni li l-ewwel domanda fil-Kaw?a C?226/14 g?andha ting?ata risposta fl-affermattiv, min?abba d-differenzi li je?istu bejn id-dazji doganali u l-VAT fuq l-importazzjoni. Hija ssostni li, dawn id-differenzi wasslu lill-Qorti tal-?ustizzja biex tiddikjara li t-tnissil tal-VAT u dak tad-dejn doganali g?andhom dejjem ji?u e?aminati b'mod indipendenti, peress li jista' jkun li l-VAT tkun dovuta fin-nuqqas ta' kwalunkwe dejn doganali u vi?e versa.

69. Il-Kummissjoni tindika li l-kundizzjoni stabbilita fl-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva hija l-importazzjoni ta' o??ett. Peress li l-o??etti fi pro?edura ta' d?ul temporanju jew sospensiv ma humiex o??etti importati, il-VAT fuq l-importazzjoni tkun dovuta biss jekk l-o??etti ma jibqg?ux ta?t il-pro?edura. Fil-ka? pre?enti, il-merkanzija kienet ta?t il-pro?edura tal-?a?na doganali meta attwalment ?alliet it-territorju doganali, u g?alhekk dejjem kienet ta?t "arran?ament sospensiv". G?alhekk, ma kienx hemm importazzjoni u, g?aldaqstant, ma kienet dovuta ebda VAT fuq l-importazzjoni.

70. Il-Kummissjoni tkompli tg?id li, barra minn hekk, il-fatt li ksur minn persuna responsabbli mill-ma??en ji??enera dejn doganali skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK ma jistax iwassal biex ji?i dedott li l-merkanzija ?iet importata, peress li, g?all-kuntrarju tad-djun *ex* Artikolu 202 u Artikolu 203 tal-KDK, id-dejn li jitnissel *ex* Artikolu 204 tal-KDK ma jfissirx li l-o??etti dda??lu fis-sistema ekonomika tal-Unjoni. Il-kun?ett ta' importazzjoni lanqas ma jidher li jista' ji?i esti? permezz tas-sempli?i riferiment mid-dritt nazzjonali g?al-le?i?lazzjoni doganali tal-Unjoni, b?al ma ji?ri fl-Artikolu 21 tal-UStG.

71. Il-Kummissjoni temmen, konsegwentement, li ma g?andhiex ting?ata risposta g?at-tieni u

g?at-tielet domandi fil-Kaw?a C?226/14. Hija sempli?ement tosserva li, jekk il-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi mod ie?or, it-tieni domanda g?andha ting?ata risposta fis-sens li l-Istati Membri huma obbligati li ji?bru l-VAT fuq l-importazzjoni, ming?ajr ma jkollhom diskrezzjoni. Ir-risposta g?at-tielet domanda, skont il-Kummissjoni, g?andha tkun li l-Istati Membri huma liberi li jiddeterminaw id-debitur tal-VAT fuq l-importazzjoni, skont l-Artikolu 21(4), tas-Sitt Direttiva, dejjem sakemm ji?u osservati l-prin?ipji tas-sistema Komunitarja tal-VAT.

72. Fir-rigward tal-Kaw?a C?228/14, il-Kummissjoni tqis li l-kunsiderazzjonijiet tag?ha jistg?u ji?u estrapolati globalment fir-rigward l-ewwel domanda fil-Kaw?a C?226/14.

V – **Evalwazzjoni**

A – *Il-Kaw?a C?226/14*

1. L-ewwel domanda preliminari

73. Matul il-pro?edura nazzjonali li tat lok g?all-Kaw?a C?226/14 il-Finanzgericht Hamburg kienet ressqet l-ewwel talba g?al de?i?joni preliminari (13) li l-Qorti tal-?ustizzja kienet idde?idiet billi ddikjarat li l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK "g?andu ji?i interpretat fis-sens li, f'ka? ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' e?ekuzzjoni [twettiq] tal-obbligu ta' iskrizzjoni fir-re?istri [rekords] tal-?a?na pprovduti g?al dan l-g?an, tal-?ru? tal-merkanzija minn ma??en doganali, u dan sa mhux iktar tard minn dak il-?ru?, inissel dejn doganali g?all-imsemmija merkanzija, anki jekk din tkun ?iet esportata mill-?did" (14).

74. Il-Finanzgericht Hamburg issa tixtieq tkun taf jekk, b'kunsiderazzjoni ta' dak li ntqal pre?edentement, "kull tnissil ta' dejn doganali fuq l-importazzjoni awtomatikament iwassalx g?al e?i?ibbiltà tal-VAT fuq l-importazzjoni" (15).

75. Kif iddikjara l-Avukat ?enerali Jääskinen fil-konklu?jonijiet tieg?u (fl-ewwel) kaw?a Eurogate, is-su??ett ta' dik id-domanda preliminari ma kinitx il-"kwistjoni tar-rabta li topera l-li?i ?ermani?a bejn il-?bir ta' dazji doganali u l-impo?izzjoni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud fuq l-importazzjoni" (16). Il-problema g?alhekk baqg?et mhux solvuta (17), i?da re?g?et dehret b'mod miftu? ftit wara fil-kaw?a X (18), fejn qorti tal-Pajji?i l-Baxxi staqsiet, *inter alia*, jekk l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva g?andux ji?i interpretat "fis-sens li l-VAT hija dovuta meta jitnissel dejn doganali esklu?ivament abba?i tal-Artikolu 204 tal-[KDK]".

76. Fir-risposta tag?ha g?ad-domanda tal-kaw?a X (19), il-Qorti tal-?ustizzja ddikjarat li l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva "g?andu ji?i interpretat fis-sens li [l-VAT] hija dovuta meta l-merkanzija kkon?ernata tkun ?ar?et mill-pro?eduri doganali previsti f'dan l-artikolu, anki jekk dejn doganali jitnissel esklu?ivament fuq il-ba?i tal-Artikolu 204 tar-Regolament Nru 2913/92, kif emendat bir-Regolament Nru 648/2005" (20).

77. Meta l-Finanzgericht Hamburg intalbet tikkonferma jekk, fid-dawl ta' din (it-tieni) sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja, kinitx se ??omm it-talba g?ad-de?i?joni preliminari tag?ha, il-qorti tar-rinviju pprovdiet li "ma jistax ji?i dedott b'mod ?ar mis-sentenza de?i?a fil-Kaw?a C?480/12 li l-merkanzija tkun ?alliet il-pro?eduri doganali previsti fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva u, g?aldaqstant, g?andha titqies importata g?all-iskop tal-le?i?lazzjoni tal-VAT, meta dejn doganali jkun jitnissel skont l-Artikolu 204 tal-Kodi?i Doganali tal-Komunità u f'dan il-ka? ukoll" (21).

78. Il-Finanzgericht Hamburg tqis li, skont is-Sitt Direttiva, merkanzija ma tistax ti?i importata waqt li tkun su??etta g?al pro?edura doganali ta' e?enzjoni s?i?a mid-dazji fuq l-importazzjoni. Barra minn hekk, fil-fehma tag?ha, "merkanzija li (b?al f'dan il-ka?) ma tne??itx mis-sorveljanza doganali tista' tibqa' su??etta g?all-imsemmija pro?edura doganali anki jekk sadanittant ikun

tnissel dejn doganali skont l-Artikolu 204 tal-[KDK] min?abba ksur ta' wa?da mill-obbligi ta' din il-pro?edura" (22).

79. Dan l-appro?? huwa konformi, kif tinnota l-Finanzgericht stess, mal-appro?? tal-Avukat ?enerali Jääskinen fil-konklu?jonijiet tieg?u fil-kaw?a X (23), u huwa b'dan il-mod li l-qorti tar-rinviju tinterpreta l-fatt li l-Qorti tal-?ustizzja t?alli f'idejn il-qorti nazzjonali l-verifika tal-fatt jekk, fid-data tal-esportazzjoni mill-?did, il-merkanzija inkwistjoni kinitx g?addiet mill-pro?eduri msemmija fl-Artikoli 7(3) u 16(1)(B)(a) tas-Sitt Direttiva (24).

80. ?ertament, fid-dispo?ittiv tas-sentenza mog?tija fil-kaw?a X (25), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-VAT hija dovuta biss meta l-merkanzija tkun ?ar?et mill-pro?eduri doganali pprovduti f'dan l-artikolu, "anki jekk dejn doganali jitnissel esklu?ivament fuq il-ba?i tal-Artikolu 204 tal-[KDK]."

81. Madankollu, kif innotat mill-Finanzgericht, din id-dikjarazzjoni ti?i elaborata iktar fil-punt 54 tal-istess sentenza, fejn ji?i enfasizzat li l-mument kru?jali g?all-finijiet tal-konstatazzjoni tal-?ru? minn dawn il-pro?eduri doganali huwa "d-data tal-esportazzjoni mill-?did [tal-merkanzija]" (26). Din il-pre?i?azzjoni, fl-opinjoni tieg?i, hija sinjifikattiva, u g?alkemm dak i?-?mien il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li t-tnissil ta' dejn doganali *ex* Artikolu 204 tal-KDK huwa ekwivalenti g?al ?ru? minn pro?edura doganali ? u, g?alhekk, il-VAT issir dovuta ? dan kien min?abba li, kif intqal fil-punt 51 tas-sentenza, "mill-Artikolu 866 tar-Regolament ta' Implementazzjoni jirri?ulta li, meta dejn doganali fuq l-importazzjoni jitnissel abba?i tad-dispo?izzjonijiet, b'mod partikolari, tal-Artikoli 203 jew 204 tal-[KDK], u li d-dazji fuq l-importazzjoni jkunu t?allsu, din il-merkanzija titqies b?ala Komunitarja ming?ajr il-?tie?a li ssir dikjarazzjoni dwar it-tqeg?id fis-suq [ta' rilaxx fi?-?irkolazzjoni libera]".

82. Naqbel mal-Kummissjoni (27) li l-g?an tal-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni huwa li jittratta b?ala merkanzija Komunitarja, fis-sens tal-Artikolu 4 tal-KDK, dik il-merkanzija li tinsab fit-territorju doganali tal-Unjoni ming?ajr ma jkunu ?ew osservati l-formalitajiet ne?essarji sabiex ti?i rilaxxata fi?-?irkulazzjoni libera. Filwaqt li din tinsab fit-territorju doganali tal-Unjoni hemm il-possibbiltà li din it-tip ta' merkanzija (ji?ifieri, li ma jkunx fiha kundizzjonijiet li jwasslu g?at-tnissil ta' dejn doganali) (28) ti?i mda??la fl-ekonomija tal-Unjoni ming?ajr ma tkun kisbet "status doganali ta' merkanzija" li jirreferi g?aliha l-Artikolu 79 tal-KDK. Dan l-istatus, skont l-istess dispo?izzjoni, jing?ata permezz tal-"?elsien [rilaxx] g?al ?irkolazzjoni libera", li "jinvolvi l-applikazzjoni ta' mi?uri ta' politika kummer?jali, kompletar ta' formalitajiet o?ra stipulati fir-rigward ta' importazzjoni ta' merkanzija u l-impo?izzjoni ta' kull dazju legalment dovut." (29).

83. Ir-rilaxx fi?-?irkulazzjoni libera huwa, g?alhekk, il-metodu komuni jew ordinarju sabiex jinkiseb l-istatus ta' merkanzija Komunitarja. Imma mhux l-uniku wie?ed, u g?alhekk pre?i?ament skont l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni jista' jintla?aq ukoll jekk ji?u ssodifatti ?-?ew? kundizzjonijiet previsti fih: a) it-tnissil ta' dejn doganali fuq l-importazzjoni kif previst ? sa fejn jikkon?erna lilna ? fl-Artikolu 204 tal-KDK u b) il-?las tad-dazji fuq l-importazzjoni. Is-sodisfazzjon ta?-?ew? kundizzjonijiet huwa ekwivalenti g?all-"applikazzjoni ta' mi?uri ta' politika kummer?jali, kompletar ta' formalitajiet o?ra stipulati fir-rigward ta' importazzjoni ta' merkanzija u l-impo?izzjoni ta' kull dazju legalment dovut", ji?ifieri, g?ar-rekwi?iti g?ar-rilaxx fi?-?irkulazzjoni libera stabbiliti fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 79 tal-KDK.

84. Jekk, kif nifhem, l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni fil-fatt jirrappre?enta titolu spe?ifiku g?all-g?oti tal-istatus ta' merkanzija Komunitarja ekwivalenti g?ar-rilaxx fi?-?irkulazzjoni libera, il-kamp ta' applikazzjoni tieg?u huwa limitat g?all-ka? tal-merkanzija li tinstab fit-territorju doganali tal-Unjoni u mhux g?all-merkanzija li tkun ?iet esportata mill-?did. Din tal-a??ar, peress li tkun ?ar?et mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tistax tid?ol materjalment fl-ekonomija tag?ha, u g?alhekk mhux ne?essarju li jinkiseb dak l-istatus biex ssir parti minn dik l-

ekonomija skont il-li?i.

85. Fil-ka? pre?enti, skont l-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, il-merkanzija inkwistjoni kienet dejjem, sad-data tal-esportazzjoni mill-?did tag?ha, f'arran?ament sospensiv (ma??en doganali). Il-ksur imwettaq f'dan il-ka? ? li ta lok g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 204 tal-KDK, skont is-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja fl-ewwel sentenza Eurogate ? (30) kien ta' natura formali: Eurogate ma rre?istratx fil-?in fir-rekords tal-?a?na t-tne??ija tal-merkanzija mill-ma??en doganali. Il-Finanzgericht tiddikjara li ma kien hemm ebda riskju ta' integrazzjoni fl-ekonomija tal-Unjoni, u g?alhekk in-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu ?ie kkonstatat meta l-merkanzija kienet di?à ?iet esportata mill-?did.

86. G?alhekk, u kif issostni wkoll il-qorti tar-rinviju fir-risposta tag?ha lill-Qorti tal-?ustizzja fir-rigward tal-effett fil-ka? tas-sentenza X (31), l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni jkun irrilevanti f'din il-pro?edura, min?abba li l-merkanzija inkwistjoni, kontinwament su??etta g?al arran?ament sospensiv, wasslet g?at-tnissil ta' dejn doganali meta ?iet esportata mill-?did. Il-?las tad-dazji li tnisslu minn dan id-dejn ma setax iservi b?ala twettiq tal-kundizzjonijiet ne?essarji g?ar-rilaxx tag?ha fi?-?irkulazzjoni libera u l-klassifikazzjoni konsegwenti tag?ha b?ala merkanzija Komunitarja, sempli?ement g?aliex, min?abba l-esportazzjoni mill-?did tag?ha, kien impossibbli li jkollha dan l-istatus.

87. Konsegwentement, peress li l-merkanzija inkwistjoni ma ?ar?itx mill-pro?edura tal-?a?na doganali *fid-data tal-esportazzjoni mill-?did tag?ha*, ir-rekwi?iti imposti mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza X (32) sabiex jitqies li kien hemm "importazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva, ma humiex issodisfatti. Fil-fatt, il-merkanzija kkontestata ?ar?et mil-pro?edura tal-magazzina?? doganali *bil-g?an li ti?i esportata mill-?did,* i?da mhux *min?abba dejn doganali* ex *Artikolu 204 tal-KDK* li l-?las tieg?u, peress li hija merkanzija li madankollu g?adha tinstab fit-territorju doganali tal-Unjoni, jista' jkun ekwivalenti g?ar-rilaxx fi?-?irkulazzjoni libera tag?ha u, g?alhekk, g?all-fatt li din titqies "merkanzija Komunitarja".

88. Fl-a??ar nett, inqis li, lil hinn mit-termini litterali tad-dispo?ittiv tas-sentenza X (33), l-interpretazzjoni tag?ha g?andha tinftiehem fil-kuntest ta?-?irkustanza spe?ifika msemmija fil-punt 54 ta' din is-sentenza. Id-de?i?joni tag?ha g?andha tkun marbuta, g?aldaqstant, mal-?ru? mill-pro?eduri doganali li se?? qabel il-mument li fih il-merkanzija ?iet esportata mill-?did u b?ala korollarju, pre?i?ament, qabel ma d-dejn doganali sar dovut skont id-dispo?izzjonijiet ta' f'u?ud mid-dispo?izzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni.

89. Din l-interpretazzjoni *integrata* tas-sens tas-sentenza X (34), fil-fehma tieg?i, hija dik li taqbel bl-iktar mod xieraq u ?ust mal-lo?ika tar-relazzjoni bejn is-Sitt Direttiva u l-KDK.

90. Hija ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja li "l-VAT mal-importazzjoni u d-dazji doganali juru karatteristi?i essenzjali simili inkwantu huma jitnisslu min?abba l?importazzjoni fil-Komunità u l-importazzjoni sussegwenti tal-merkanzija fi???irkwit ekonomiku tal-Istati Membri"; parallelli?mu li "huwa kkonfermat mill-fatt li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva tal-VAT jawtorizza lill-Istati Membri sabiex jorbtu l-fatt taxxabbli u l-e?i?ibbiltà tal-VAT mal-importazzjoni ma' dawn [mal-fatt taxxabbli u mal-e?i?ibbiltà tad-] id-dazji doganali" (35).

91. Madankollu, simili ma tfissirx identi?i, li hija r-ra?uni g?aliex il-Qorti tal-?ustizzja tistqarr li t-tnissil ta' dejn doganali u tal-VAT g?andhom ji?u e?aminati b'mod indipendenti. Ma jistax ikun mod ie?or fid-dawl tan-natura differenti tag?hom, differenza li tidher iktar meta d-dejn doganali ma jkunx tnissel, fil-fatt, b?ala ri?ultat tad-d?ul fit-territorju doganali tal-merkanzija ta?t il-pro?edura regolari, i?da b'nuqqas ta' konformità ma' ?erti kundizzjonijiet u obbligi.

92. Skont l-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva, l-importazzjonijiet ta' merkanzija huma su??etti g?al

VAT. Skont l-Artikolu 7(1)(a) tal-istess direttiva, “importazzjoni ta’ merkanzija tfisser” “id-d?ul fil-Komunità ta’ merkanzija li ma jissodisfawx il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli [23 KE u 24 KE]”.

93. B?ala prin?ipju, u skont il-paragrafi 2 u 3 tal-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva, id-d?ul fi?iku ta’ merkanzija fit-territorju tal-Unjoni ma jimplikax ne?essarjament l-importazzjoni tag?hom g?all-fini tal-VAT. Jekk mill-mument tad-d?ul fi?iku tag?ha fl-Unjoni, il-merkanzija tkun, sa fejn jikkon?erna lilna, fi pro?edura ta’ magazzina?? doganali, ? ji?ifieri, fil-pro?edura prevista fl-Artikolu 16(1)(B)(c) tas-Sitt Direttiva ?, l-importazzjoni fir-rigward tal-VAT isse?? biss meta jkun hemm ?ru? mill-pro?edura msemmija, li jista’ ji?ri fit-territorju ta’ Stat Membru differenti minn dak li fih sar id-d?ul fi?iku tal-merkanzija fit-territorju tal-Unjoni. Il-merkanzija, g?alhekk, tista’ ti??irkola mal-Unjoni *ming?ajr ma tkun da?let fit-territorju tag?ha* g?all-finijiet ta’ VAT.

94. L-inklu?joni ta’ merkanzija f’wa?da mill-pro?eduri tal-Artikolu 16(1)(B)(a), (b), (c) u (d) tas-Sitt Direttiva tqeg?edha f’?irkustanzi li jag?mlu impossibbli d-d?ul tag?ha fi?-?irkwit ekonomiku tal-Unjoni. F’dan tal-a??ar tid?ol biss il-merkanzija Komunitarja, ji?ifieri, skont l-Artikolu 4(7) tal-KDK, essenzjalment, il-merkanzija miksuba fit-territorju doganali tal-Unjoni ta?t il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 23 tal-KDK jew dik importata minn barra t-territorju doganali u rrilaxxata fi?-?irkulazzjoni libera. Dan ifisser, fir-rigward ta’ din tal-a??ar, dik il-merkanzija li fir-rigward tag?ha jkunu t?allsu d-dazji u t-taxxi li g?alihom ma hijiex su??etta l-merkanzija li tinsab f’wa?da minn dawk il-pro?eduri.

95. Jekk, b?al fil-ka? pre?enti, il-merkanzija fi pro?edura ta’ magazzina?? doganali tkun ?iet esportata mill-?did ming?ajr ma ?ar?et minn dik il-pro?edura, g?alkemm fi?ikament baqg?et fit-territorju tal-Unjoni, ma tkunx ?iet importata fis-sens tas-Sitt Direttiva (36) u ma tkunx su??etta g?all-impo?izzjoni tal-VAT.

96. G?all-kuntrarju ta’ dan, jekk il-merkanzija tkun ?ar?et minn din il-pro?edura meta tkun g?adha fit-territorju tal-Unjoni, g?andha titqies, g?all-iskopijiet kollha, b?ala merkanzija importata u, g?aldaqstant, su??etta g?all-VAT. Huwa irrilevanti, f’dan ir-rigward, jekk il-?ru? huwiex dovut g?at-tlestija b’su??ess ta’ din il-pro?edura, bil-?las tad-dazji korrispondenti jew bil-ksur tal-kundizzjonijiet li jirregolaw din il-pro?edura (ji?ifieri, jekk, kif previst fl-Artikolu 866 tar-Regolament ta’ implementazzjoni, je?isti wie?ed mill-ka?ijiet imsemmija fl-Artikoli 202 sa 205 tal-KDK).

97. Meta d-dejn li jitnissel skont l-Artikoli 202 sa 205 tal-KDK ikun relatat ma’ merkanzija li tkun ?iet esportata mill-?did, il-fatt li tkun telqet mit-territorju tal-Unjoni ma jaffettwax l-obbligu ta’ ?las tad-dazji doganali. Ma’ dan id-dejn doganali tista’ ti?died ukoll il-?tie?a tal-VAT jekk, skont l-a?ir illegali uniku li ??enera d-dejn doganali, kien possibbli li wie?ed jassumi li l-merkanzija dda?let fl-ekonomija tal-Unjoni u, g?alhekk, setg?et ?iet su??etta g?al konsum, ji?ifieri, att li jag?ti lok g?all-?bir tal-VAT.

98. Dan huwa l-ka? previst fl-Artikolu 202(1)(a) tal-KDK (introduzzjoni irregolari fit-territorju doganali ta’ merkanzija su??etta g?al dazji fuq l-importazzjoni) jew fl-Artikolu 203(1) tal-KDK (tne??ija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali).

99. Dan mhux ne?essarjament jg?odd, madankollu, fil-ka? tal-Artikolu 204 tal-KDK, li jkollu “b?ala su??ett nuqqas ta’ twettiq tal-obbligi u nuqqas ta’ osservazzjonijiet tal-kundizzjonijiet marbuta mal-pro?eduri doganali differenti li ma g?andhomx effett fuq is-sorveljanza doganali” (37). U g?alhekk, naturalment, dan ma jg?oddx fil-ka? pre?enti, g?aliex, skont il-Finanzgericht Hamburg, il-merkanzija baqg?et fil-pro?edura ta’ magazzina?? doganali sal-mument tal-esportazzjoni mill-?did tag?ha, ming?ajr a??ess g?a?-?irkwit ekonomiku tal-Istati Membri. G?alhekk, ikun dovut il-?las tad-dejn doganali li jitnissel min-nuqqas ta’ twettiq tal-obbligi tal-Artikolu 204 tal-KDK, i?da, madankollu ma tkunx dovuta l-VAT, peress li ma jistax ji?i pre?unt li l-merkanzija kienet su??etta g?al konsum fit-territorju tal-Unjoni.

100. Ir-riferiment g?ar-riskju tad-d?ul (jew g?all-pre?unzjoni ta' d?ul) fi?-?irkwit ekonomiku tal-Istati Membri, b?ala ra?uni g?all-?enerazzjoni ta' djun doganali min?abba nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, intu?a diversi drabi mill-Qorti tal-?ustizzja fejn osservat li dawn id-djun jikkostitwixxu spe?ifikament mekkani?mu ta' protezzjoni tal-imsemmi ?irkwit ekonomiku (38). In-nuqqas ta' twettiq tal-obbligi u tal-kundizzjonijiet imposti mid-diversi pro?eduri doganali jista', naturalment, jinvolvu r-riskju li l-merkanzija ti?i integrata fis-suq intern u tikkompeti b'mod ?leali mal-produtturi tal-Komunità, kif ukoll tikkaw?a telf ta' d?ul fiskali.

101. Jekk, b?al fil-ka? pre?enti, il-qorti tar-rinviju teskludi l-possibbiltà li kien je?isti dan ir-riskju u tistabbilixxi li l-merkanzija da?let fl-ekonomija tal-Istati Membri, ma huwiex fa?li li wie?ed jifhem liema hija r-realtà ekonomika li fir-rigward tag?ha tista' tkun me?tie?a taxxa indiretta fuq il-konsum b?all-VAT, minkejja li jkun dovut id-dejn doganali li jirri?ulta minn nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet.

102. Konsegwentement, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja twie?eb l-ewwel domanda billi tiddikjara li l-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-VAT tkun dovuta meta, fil-mument tal-esportazzjoni mill-?did, il-merkanzija inkwistjoni tkun ?ar?et, min?abba dejn doganali li tnissel skont l-Artikolu 204 tal-KDK, mill-pro?eduri doganali msemmija f'dan l-artikolu, ta?t ?irkustanzi fejn jista' ji?u pre?unt id-d?ul tag?ha fi?-?irkwit ekonomiku tal-Unjoni.

2. It-tieni domanda preliminari

103. Ir-risposta esposta hawn fuq tirrendi ?-?ew? domandi preliminari li fadal mag?mula mill-Finanzgericht Hamburg fil-Kaw?a C?226/14 ming?ajr skop. Madankollu, fil-ka? li l-Qorti tal-?ustizzja tikkunsidra mod ie?or, se ne?aminahom sussidjarjament.

104. F'ka? li l-ewwel domanda tir?ievi risposta negattiva, il-Finanzgericht tistaqsi jekk, fid-dawl ta?-?irkustanzi diskussi fil-kaw?a prin?ipali, is-Sitt Direttiva te?tie? il-?bir tal-VAT fuq l-importazzjoni jew, g?all-kuntrarju, jekk humiex l-Istati Membri li f'dan ir-rigward g?andhom ?ertu mar?ni ta' diskrezzjoni.

105. Kemm il-partijiet fil-kaw?a prin?ipali kif ukoll il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni jaqblu li din id-domanda jist?oqqilha risposta negattiva, peress li l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi regola e?awrjenti u definittiva.

106. Fil-fehma tieg?i, nistg?u biss napprovaw dan l-appro??. Fil-fatt, l-"importazzjoni ta' o??etti" b?ala fatt taxxabbli su??ett g?all-VAT u d-definizzjoni tag?ha fit-termini tal-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva huma kwistjonijiet solvuti definittivament u b'mod e?awrjenti fis-Sitt Direttiva u g?andhom jing?ataw interpretazzjoni awtonoma mid-dritt tal-Unjoni. Fin-nuqqas ta' dan, l-e?istenza ta' differenzi bejn l-Istati Membri dwar il-fatt taxxabbli tippre?udika l-il?uq tal-g?an tas-Sitt Direttiva. Kif tosserva l-Kummissjoni (39), dan l-g?an huwa r-realizzazzjoni ta' suq komuni b'karatteristi?i simili g?al dawk ta' suq intern reali ? kif iddikjarat fir-raba' premessa tas-Sitt Direttiva ?, fejn l-armonizzazzjoni tal-valur taxxabbli tippermetti li "l-applikazzjoni u kwalunkwe tibdil li jista' jkun hemm tar-rata tal-Komunità g?andhom ikunu operattivi fl-istess ?mien fl-Istati Membri kollha" (40).

107. G?alhekk, peress li, skont l-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva, it-tnissil ta' dejn doganali skont l-Artikolu 204 tal-KDK jfisser li l-VAT issir dovuta, l-Istati Membri ma g?andhom ebda mar?ni ta' diskrezzjoni biex jistabbilixxu l-kuntrarju.

108. G?aldaqstant nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja, sussidjarjament, tirrispondi g?at-tieni domanda mag?mula fis-sens li l-Istati Membri ma g?andhomx diskrezzjoni li ji?bru l-VAT dovuta fuq l-importazzjoni ta' o??etti.

3. It-tielet domanda preliminari

109. Sussidjarjament ukoll, se nag?ti l-opinjoni tieg?i dwar it-tielet domanda mag?mula mill-Finanzgericht Hamburg, ji?ifieri jekk, f'ka? b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, fejn il-VAT g?andha ti?i imposta b?ala ri?ultat ta' dejn doganali li jori?ina skont l-implementazzjoni mag?quda tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 204 tat-KDK, il-persuna li jkollha t?allas il-VAT hijiex il-persuna responsabbli mill-ma??en li tie?u ?sieb il-merkanzija f'ma??en doganali, anki jekk ma jkollhiex setg?a li tiddisponi minnha jew tu?aha g?all-iskopijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha fis-sens tal-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

110. Il-partijiet kollha jaqblu fuq il-premessa li l-Artikolu 21(4) tas-Sitt Direttiva jag?ti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jiddeterminaw min huwa responsabbli g?all-?las tal-VAT fit-tran?azzjonijiet ta' importazzjoni. B'kunsiderazzjoni ta' dan, il-Gvern Grieg iqis li ma hemm xejn li jipprovdi li l-unika persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT g?andha tkun biss l-importatur tal-merkanzija, u jirri?ulta possibbli li l-persuna responsabbli g?all-?las tad-dejn doganali min?abba nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li jitnissel skont il-KDK huwa wkoll il-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT.

111. Eurogate tirrifjuta t-tieni possibbiltà min?abba li din hija preklu?a mill-fatt li l-persuna responsabbli mill-ma??en, meta ja?ixxi biss b?ala fornitur ta' servizzi, ma hijiex intitolata g?al tnaqqis tal-VAT dovuta, kuntrarjament g?al persuna responsabbli mill-ma??en li jkollha s-setg?a li tiddisponi mill-merkanzija, li jista' jo?loq inugwaljanza fit-trattament mhux i??ustifikata.

112. It-termini tal-Artikolu 21(4) tas-Sitt Direttiva huma ?ari meta jipprovdu li g?andhom ikunu responsabbli biex i?allsu l-VAT fuq l-importazzjoni "l-persuna jew [l]-persuni nominati jew a??ettati b?ala responsabbli mill-Istat Membru li fih l-o??etti jkun ?ew importati". ?ertament, jekk il-persuna nnominata jew irrikonoxxuta b?ala importatur kienet, skont id-dritt ?ermani?, Eurogate ? fatt li g?andu ji?i ddeterminat mill-qorti nazzjonali ? din il-kumpannija ma tistax titlob li titnaqqas il-VAT, peress li l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi biss g?al tnaqqis tat-taxxa dovuta fir-rigward ta' "l-o??etti u s-servizzi [li] huma u?ati g?all-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tieg?u".

113. Il-Qorti tal-?ustizzja re?entement idde?idiet (fil-25 ta' ?unju 2015) dwar kwistjoni simili g?al dik imqajma hawnhekk, billi ddikjarat li l-Artikolu 168(e) tad-Direttiva tal-VAT, ekwivalenti g?all-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva "g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix le?i?lazzjoni nazzjonali li teskludi t-tnaqqis tal-VAT fuq l-importazzjoni li g?aliha huwa responsabbli t-trasportatur li la huwa l-importatur u lanqas il-proprjetarju tal-merkanzija kkon?ernata i?da li sempli?ement ittrasportha u ?a ?sieb il-formalitajiet doganali fil-kuntest tal-attività tieg?u ta' trasportatur tal-merkanzija su??etta g?all-VAT" (41).

114. Fis-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-25 ta' ?unju 2015 jirri?ultaw ?ew? konsegwenzi. L-ewwel wa?da hija li xejn ma jipprekludi li l-li?i ta' Stat Membru (f'dan il-ka?, il-?ermanja) tinnomina lit-trasportatur b?ala responsabbli g?all-?las tal-VAT fuq l-importazzjoni. It-tieni hija li lanqas ma hemm xejn li jipprekludi li, f'ka?ijiet b?al dawn, it-trasportatur tal-merkanzija importata ma jkunx intitolat g?at-tnaqqis tal-?lasijiet tal-VAT dovuti.

115. G?alhekk, g?andu jing?ad li, f'dawn i?-?irkustanzi, il-libertà tal-Istati Membri li jinnominaw persuna responsabbli mill-merkanzija b?ala persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT fuq l-importazzjoni ma hijiex limitata mill-fatt li l-persuna nnominata ma tistax tnaqqas it-taxxa dovuta.

B – *Kaw?a C?228/14*

116. Id-domanda preliminari mag?mula fil-Kaw?a C?228/14 tirrigwarda wkoll it-tnissil ta’ dejn doganali fuq l-importazzjoni *ex* Artikolu 204 tal-KDK. Madankollu, ma tirrigwardax il-ksur tal-obbligi tal-?a?na doganali, i?da l-ksur tal-obbligi tal-pro?edura tat-tran?itu estern irregolat mill-Artikoli 91 sa 97 tal-KDK. Barra minn hekk, f’dan il-ka? hija applikabbli d-Direttiva tal-VAT peress li s-Sitt Direttiva ma hijiex applikabbli *ratione temporis*.

117. Il-Finanzgericht Hamburg tixtieq tkun taf, b’mod partikolari, jekk, f’ka? ta’ o??etti esportati mill-?did b?ala merkanzija mhux Komunitarja ta?t sorveljanza doganali, i?da li taw lok g?at-tnissil ta’ dejn doganali min?abba nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu ta?t l-Artikolu 204 tal-KDK, l-Artikolu 236(1) tal-KDK, fir-rigward tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li ebda VAT ma tkun dovuta meta d-dejn doganali jintalab minn g?and min ma setax jiddisponi minn dawk l-o??etti.

118. Naqbel mal-Kummissjoni li din id-domanda tista’ ting?ata risposta permezz tat-traspo?izzjoni tal-kunsiderazzjonijiet ipprovduti fl-anali?i tal-Kaw?a C?226/14 (42).

119. Fil-fatt, b?al f’dik il-kaw?a, il-kaw?a pre?enti tirrigwarda merkanzija esportata mill-?did ming?ajr ma g?addiet mill-arran?ament sospensiv (f’dan il-ka?, it-tran?itu estern). B?ala tali, ir-ra?unijiet stabbiliti fil-paragrafi 98 sa 115 ta’ dawn il-konklu?jonijiet iwassluni biex nargumenta li fir-realtà ma kienx hemm importazzjoni u, g?alhekk, ma kienet dovuta ebda VAT fuq l-importazzjoni.

120. Jekk il-Qorti tal-?ustizzja ma taqbilx mar-ra?unament espost fil-punt pre?edenti, il-kunsiderazzjonijiet esposti fir-rigward tat-tielet domanda fil-Kaw?a C?226/14 (43) jistg?u jwasslu g?al dikjarazzjoni li d-debitur tal-VAT fuq l-importazzjoni jista’ jkun trasportatur li ma g?andux setg?a li jiddisponi mill-merkanzija.

VI – **Konklu?joni**

121. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-?ustizzja g?ad-domandi mag?mula tkun fit-termini li ?ejjin:

Prin?ipalment:

1) L-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-VAT tkun dovuta meta, fil-mument tal-esportazzjoni mill-?did, il-merkanzija inkwistjoni tkun ?ar?et, min?abba dejn doganali li tnissel skont l-Artikolu 204 tal-Kodi?i Doganali tal-Komunità, mill-pro?eduri doganali msemmija f’dawn l-artikoli, ta?t ?irkustanzi fejn wie?ed jista’ ji?u pre?unt id-d?ul tag?ha fi?-?irkwit ekonomiku tal-Unjoni.

Sussidjarjament:

2) L-Istati Membri ma g?andhomx mar?ni ta’ diskrezzjoni biex ji?bru l-VAT f’ka? ta’ tnissil ta’ dejn doganali ta?t l-Artikolu 204 tal-Kodi?i Doganali tal-Komunità.

3) Jekk tkun xierqa l-impo?izzjoni tal-VAT fil-ka?ijiet inkwistjoni, il-persuna responsabbli mill-ma??en jew it-trasportatur jistg?u jkunu l-persuni responsabbli g?all-?las ta’ dik it-taxxa, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali, anki jekk dawn ma jkollhom ebda dritt li jiddisponu mill-merkanzija u ma jistg?ux inaqqsu l-VAT dovuta.

1 – Lingwa ori?inali: l-Ispanjol.

2 – Ir-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92, tat-12 ta’ Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodi?i

Doganali tal-Komunità [iktar 'il quddiem il-"KDK"] (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 4 p. 307), fil-ver?joni emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-13 ta' April 2005 (?U L 117, p. 13).

3 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

4 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-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 Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004 (?U L 168, p. 35).

5 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

6 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

7 – Regolament tal-Kummissjoni (KEE) Nru 2454/93, tat-2 ta' Lulju 1993, li jiffissa d-dispo?izzjonijiet g?all-implementazzjoni tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 li jistabbilixxi l-Kodi?i Doganali Komunitarju (iktar 'il quddiem, ir-"Regolament ta' implementazzjoni") (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 6, p. 3), kif emendat bir-Regolament (KEE) Nru 402/2006 tal-Kummissjoni, tat-8 ta' Marzu 2006 (?U L 330M, 28.11.2006, p. 251).

8 – Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1).

9 – BGBl. 2005 I, p. 386.

10 – Kaw?a C?28/11, EU:C:2012:533.

11 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

12 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

13 – Pro?edura li tat lok g?all-ewwel kaw?a Eurogate, C?28/11, EU:C:2012:533.

14 – Eurogate, C?28/11, EU:C:2012:533, punt 35 u d-dispo?ittiv.

15 – De?i?joni ta' rinviju g?al de?i?joni preliminari fil-Kaw?a C?226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 – Konklu?jonijiet Eurogate, C?28/11, EU:C:2012:131, punt 45.

17 – Fuq kollox, l-Avukat ?enerali Jääskinen indika li ma ja?sibx li "l-mistoqsijiet imqajma mill-Kummissjoni dwar il-konformità tal-imsemmija rabta mad-dritt tal-Unjoni dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud huma nieqsa mir-rilevanza" (*loc. ult. cit.*).

18 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

19 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

20 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329, punt 2 u d-dispo?ittiv.

21 – It-tieni paragrafu tal-punt 1, tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Finanzgericht ippre?entati lill-Qorti tal-?ustizzja fit-3 ta' Ottubru 2014.

22 – *Loc. ult. cit*.

23 – C?480/12, EU:C:2014:84, punt 66.

24 – Sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punt 54.

25 – C?480/12, EU:C:2014:329.

26 – Il-punt 54 tal-imsemmija sentenza jipprevedi: “Madankollu, fl-ipote?i li l-imsemmija merkanzija tkun di?à ?ar?et minn dawn il-pro?eduri fid-data tal-esportazzjoni mill-?did tag?ha min?abba t-tnissil ta’ dejn doganali, fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju, hija g?andha titqies b?ala li kienet is-su??ett ta’ “importazzjoni” fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva.”

27 – Il-Punt 76 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u.

28 – Skont l-a?ir tipiku fl-Artikoli 202 sa 205 tal-KDK.

29 – It-tieni paragrafu tal-Artikolu 79 tal-KDK.

30 – Kaw?a C?28/11, EU:C:2012:533.

31 – Punt 2 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Finanzgericht, ippre?entati quddiem il-Qorti tal-?ustizzja fit-3 ta’ Ottubru 2014.

32 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329, punt 54.

33 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

34 – Kaw?a C?480/12, EU:C:2014:329.

35 – Harry Winston, C?273/12, EU:C:2013:466, punt 41, b’riferiment g?as-sentenzi Witzemann, C?343/89, EU:C:1999:445, punt 18, u Dansk Transport og Logistik, C?230/08, EU:C:2010:231, punti 90 u 91.

36 – Ara, f’dan ir-rigward, is-sentenza Profitube, C?165/11, EU:2012:692, punt 46.

37 – Sentenza X, C?480/12, EU:C:2014:329, punt 31, b’riferiment g?as-sentenza Hamann International, C?337/01, EU:C:2004:90, punt 28.

38– G?alhekk, pere?empju, il-kaw?i Harry Winston, C?273/12, EU:C:2013:466, punt 31; Dansk Transport og Logistik, C?230/08, EU:C:2010:231, punt 52.

39 – Punt 72 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha.

40 – Id-disa’ premessa tas-Sitt Direttiva.

41 – Kaw?a C?187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, punt 51. Il-kumpannija DSV, iddedikata g?as-servizzi tat-trasport u l-lo?istika, bdiet ?ew? pro?eduri ta’ tran?itu Komunitarju estern li meta ntemmu talbet il-?las tad-dazji doganali (skont l-Artikolu 203 tal-KDK u, sussidjarjament skont l-Artikolu 304 tal-imsemmi Kodi?i) u tal-VAT fuq importazzjoni, filwaqt li ?ie rrifjutat id-dritt li titnaqqas din it-taxxa tal-a??ar.

42 – Punti 89 sa 95 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha.

43 – Punti 112 sa 114 *supra*.