KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
ippreżentati fit-12 ta' Jannar 2016 [1]

Kawżi Magħquda 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 għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Hamburg (il-Ġermanja)]

"Kodiċi Doganali tal-Komunità — Magazzinaġġ doganali — Proċedura ta' tranżitu estern — Tnissil ta' dejn doganali bħala konsegwenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu — Reġistrazzjoni tardiva fir-rekords tal-ħażna — Preżentazzjoni tardiva tal-merkanzija quddiem l-awtorità doganali kompetenti — Is-Sitt Direttiva — Direttiva tal-VAT — Eżiġibbiltà tal-VAT — Relazzjoni bejn id-dejn doganali u d-dejn tal-VAT"

1. Fil-kuntest ta' ksur tal-obbligi formali li tkun suġġetta għalihom merkanzija f'arranġament sospensiv mid-dazji fuq l-importazzjoni, qorti Ġermaniża tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk, minbarra d-dejn doganali previst f'dan il-każ fl-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità [2], huwiex dovut ukoll il-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT). Jekk ir-risposta tkun iva, jiġi mistoqsi jekk il-persuna obbligata li tħallas il-VAT hijiex l-istess persuna li tkun kisret il-formalitajiet doganali, anki fil-każ ta' persuna responsabbli mill-maħżen li ma kellhiex is-setgħa li tiddisponi minn dik il-merkanzija.

2. Dawn il-kawżi jagħtu lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità li tiddeskrivi l-ġurisprudenza stabbilita fis-sentenza X [3] tagħha, fejn interpretat l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva [4] billi ddikjarat li l-VAT tkun dovuta dejjem sakemm il-merkanzija tkun għaddiet mill-proċeduri doganali msemmija f'din id-dispożizzjoni, anki jekk id-dejn doganali jkun tnissel biss taħt l-Artikolu 204 tal-KDK.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

2 — Ir-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92, tat-12 ta' Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità [iktar 'il quddiem il-"KDK"] (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 4 p. 307), fil-verżjoni emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-13 ta' April 2005 (ĠU L 117, p. 13).

3 — Kawża 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-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004 (ĠU L 168, p. 35).

3. Ir-risposta għad-domandi preliminari magħmula fiż-żewġ kawżi tippermetti żewġ approċċi. L-ewwel wieħed huwa limitat għal sempliċi repetizzjoni litterali ta' dak li diġà ġie ddikjarat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza X[5], mingħajr iktar sfumaturi. It-tieni, b'kuntrast ma' dan, jintroduċi tali sfumaturi fl-analiżi tal-problemi mqajma, minn perspettiva mhux formalistika iżda b'attenzjoni għall-funzjoni u n-natura tal-VAT bħala taxxa b'karatteristiċi unitarji imposta fuq il-valur miżjud maħluq f'kull stadju tal-proċess ta' produzzjoni jew distribuzzjoni ta' oġġetti u servizzi.

4. Wara li naqra s-sentenza tal-15 ta' Mejju 2014 b'attenzjoni, nasal biex ngħid li, fil-fatt, is-simultanjetà tal-VAT u tad-dejn doganali ġġenerat minħabba n-nuqqas ta' twettiq ta' ċerti kundizzjonijiet ma hijiex awtomatika daqs kemm jista' jiġi dedott mid-dispożittiv tas-sentenza X[6]; iżda li bil-kontra ta' dan, kemm mill-espożizzjoni tal-motivi tagħha kif ukoll, b'mod partikolari, min-natura stess tal-VAT, jista' jiġi dedott li t-tnissil ta' dejn doganali ma jfissirx li, bilfors ikun hemm impożizzjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni.

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-Dritt tal-Unjoni*

1. Kodiċi doganali tal-Komunità

5. L-Artikolu 4 tal-KDK jistabbilixxi:

"Għall-iskopijiet ta' dan il-Kodiċi, huma applikabbli definizzjonijiet li ġejjin:

[...]

7) 'Merkanzija tal-Komunità' tfisser merkanzija:

— kompletament miksub fit-territorju doganali tal-Komunità skond il-kundizzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 23 u li ma jinkorporax oġġetti impurtati minn pajjiżi jew territorji li ma jagħmlux parti mit-territorju doganali tal-Komunità. Oġġetti miksuba minn oġġetti mqiegħda taħt arranġament sospensiv ma jiġux ikkunsidrati li għandhom status tal-Komunità f'każi ta' importanza ekonomika speċjali stabbilita skond il-proċedura tal-kumitat;

— impurtata minn pajjiżi jew territorji li ma jifformawx parti mit-territorju doganali tal-Komunità li nħelsu għal ċirkolazzjoni libera;

— miksuba jew prodotta fit-territorju doganali tal-Komunità, minn merkanzija li ssir referenza għaliha fit-tieni inċiż waħdu jew minn merkanzija li ssir referenza għaliha fl-ewwel u t-tieni inċiż;

[…]".

6. Skont l-Artikolu 37 tal-KDK:

"1. Merkanzija mdaħħla fit-territorju doganali tal-Komunità għandha, mill-ħin tad-dħul tagħha, tkun soġġetta għal sorveljanza doganali. Tista' tkun soġġetta għal kontroll mill-awtorità doganali skond id-dispożizzjonijiet fis-seħħ.

5 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

2. Għandha tibqa' taħt dik is-sorveljanza għaż-żmien neċessarju biex jiġi stabbilit l-i status doganali tagħha, jekk ikun xieraq, u fil-każ ta' merkanzija mhux tal-Komunità u mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 82(1), sakemm l-i status doganali tagħha jinbidel, tidħol f'żona ħielsa jew maħżen ħieles jew tkun esportata mill-ġdid jew meqruda skond l-Artikolu 182."

7. Skont l-Artikolu 50 tal-KDK, "[s]akemm tkun assenjata trattament jew użu approvat mid-dwana, merkanzija preżentata lid-dwana għandha, wara dik il-preżentazzjoni, ikollha l-istatus ta' merkanzija f'ħażna temporanja. Dik il-merkanzija ser tkun deskritta aktar 'l isfel bħala 'merkanzija f'ħażna temporanja'".

8. Skont l-Artikolu 79 tal-KDK:

"Ħelsien għal ċirkolazzjoni libera jagħti lil merkanzija mhux tal-Komunità l-i status doganali ta' merkanzija tal-Komunità.

[…]"

9. Skont l-Artikolu 89(1) tal-KDK, "[a]rranġament sospensiv b'impatt ekonomiku għandu jitwettaq meta trattament jew użu ġdid approvat mid-dwana jiġi assenjat jew lill-merkanzija mqiegħda taħt dak l-arranġament jew lil prodotti li jikkumpensaw lil xulxin jew prodotti proċesatti mqiegħda taħtu."

10. L-Artikolu 91 tal-KDK jistabbilixxi:

"1. Il-proċess [proċedura] ta' transitu estern għandu jippermetti l-moviment minn punt għall-ieħor fit-territorju doganali tal-Komunità ta':

a) merkanzija mhux tal-Komunità, mingħajr ma dik il-merkanzija tkun soġġetta għal dazji fuq l-importazzjoni u ħlasijiet oħra jew għal miżuri ta' politika kummerċjali;

[...]

2. Moviment kif issir referenza għalih fil-paragrafu 1 għandu jiġri:

a) taħt il-proċedura ta' transitu estern tal-Komunità; jew;

[...]".

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

"1. Il-proċedura ta' transitu estern għandha tintemm meta l-merkanzija u d-dokumenti korrispondenti jiġu prodotti fl-uffiċċju doganali tad-destinazzjoni skond id-dispożizzjonijiet tal-proċedura konċernata.

2. L-awtoritajiet doganali għandhom iwettqu l-proċedura meta jkunu f'pozizzjoni li jistbilixxu, fuq il-bażi ta' paragun tad-data disponibbli għall-uffiċju tat-tluq u dik disponibbli lill-uffiċju doganali tad-destinazzjoni, li l-proċedura tkun intemmet korrettement."

12. Skont l-Artikolu 96 tal-KDK:

"1. Il-prinċipal għandu jkun id-detentur tal-proċedura taħt il-proċedura ta' transitu estern tal-Komunità. Għandu jkun responsabbli għal:

a) preżentazzjoni tal-merkanzija intatta fl-uffiċċju doganali tad-destinazzjoni fit-terminu taż-żmien preskritt u bl-osservanza dovuta tal-miżuri adottati mill-awtoritajiet doganali sabiex tiġi żgurata l-identifikazzjoni;

b) l-osservanza tad-dispożizzjonijiet li għandhom x'jaqsmu mal-proċedura tat-transitu tal-Komunità.

2. Minkejja l-obbligazzjonijiet tal-prinċipal skond il-paragrafu 1, min iġorr jew jircevi merkanzija u jaċċetta merkanzija meta jkun jaf li qegħda tiċċaqalaq taħt transitu tal-Komunità għandu wkoll ikun responsabbli għall-produzzjoni tal-merkanzija intatta fl-uffiċċju doganali tad-destinazzjoni fit-terminu taż-żmien preskritt u bl-osservanza dovuta tal-miżuri adottati mill-awtoritajiet doganali sabiex tiġi żgurata l-identifikazzjoni."

13. Skont l-Artikolu 98(1) tal-KDK, "[i]l-proċedura ta' magażinaġġ doganali għandha tippermetti l-ħażna f'maħżen doganali ta': a) merkanzija mhux tal-Komunità, mingħajr ma dik il-merkanzija tkun soġġetta għal dazji ta' l-importazzjoni jew miżuri ta' politika kummerċjali […]".

14. Skont l-Artikolu 105 tal-KDK, "[i]l-persuna nominata mill-awtoritajiet doganali għandha żżomm dokumenti tal-ħażniet [rekords tal-ħażna] tal-merkanzija kollha mqiegħda taħt il-proċedura [ta'] magażinaġġ doganali f'forma approvata minn dawk l-awtoritajiet. Dokumenti tal-ħażniet m'humiex neċessarji meta maħżen pubbliku jitħaddem mill-awtoritajiet doganali […]"

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

"1 Dejn doganali fuq l-importazzjoni għandu jiġi inkors permezz:

a) tan-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' wieħed mill-obbligi li jinqalgħu, fir-rigward ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni, mill-ħażna temporanja tagħhom jew mill-użu tal-proċedura doganali li taħtha jkunu tqiegħdu, jew

b) tan-nuqqas ta' konformità ma' kondizzjoni li tirregola t-tqegħid tal-merkanziji taħt dik il-proċedura jew l-għoti ta' rata mnaqqsa jew mingħajr żieda ta' dazju fuq l-importazzjoni bis-saħħa ta' l-użu finali tal-merkanziji,

f'każijiet oħra barra dawk li ssir referenza għalihom fl-Artikolu 203 ħlief meta jiġi stabbilit li dawk in-nuqqasijiet m'għandhom ebda effett sinifikanti fuq l-operazzjoni korretta tal-ħażna temporanja jew proċedura doganali konċernata.

2. Id-dejn doganali għandu jiġi inkors jew fil-mument meta l-obbligazzjoni li n-nuqqas ta' l-eżekuzzjoni tagħha tagħti lok għad-dejn doganali ma tiġix issodisfata jew fil-mument meta l-merkanziji jitqiegħdu taħt il-proċedura doganali involuta fejn jiġi stabbilit sussegwentement li kondizzjoni li tirregola t-tqegħid tal-merkanziji taħt l-imsemmija proċedura jew l-għoti ta' rata mnaqqsa jew mingħajr żieda ta' dazju fuq l-importazzjoni bis-saħħa ta' l-użu finali tal-merkanziji ma ġietx fil-fatt issodisfata.

3. Id-debitur għandu jkun il-persuna li tkun meħtieġa, skond iċ-ċirkostanzi, jew li tesegwixxi l-obbligazzjonijiet li joħorġu, fir-rigward ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni, mill-ħażna temporanja tagħhom jew mill-użu tal-proċedura doganali li taħtha jkunu tqegħdu, jew li tħares il-kondizzjonijiet li jirregolaw it-tqegħid tal-merkanziji taħt dik il-proċedura."

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

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

"1. L-UFFIĊĊJU tat-tluq għandu jiffissa limitu ta' żmien li fih l-oġġetti għandhom ikunu ppresentati fl-UFFIĊĊJU tad-destinazzjoni, waqt li jingħata kont ta' l-itinerarju, kwalunkwe trasport kurrenti jew leġislazzjoni oħra u, fejn xieraq, id-dettalji komunikati mill-prinċipal.

[…]"

17. L-Artikolu 512 tar-Regolament ta' implementazzjoni jipprevedi fil-paragrafu 3 tiegħu li "[t]rasferiment lill-uffiċċju tal-ħruġ bil-għan għar-riesportazzjoni jista' jitwettaq taħt il-kopertura ta' l-arranġamenti. F'dan il-każ, l-arranġamenti m'għandhomx jiġu skarigati sakemm l-oġġetti jew il-prodotti dikjarati għar-riesportazzjoni jkunu attwalment ħallew it-territorju doganali tal-Komunità".

18. Skont l-Artikolu 529(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni "[i]r-rekords tal-ħażna għandhom f'kull żmien juru l-ħażniet kurrenti ta' l-oġġetti li għadhom taħt arranġamenti ta' magazzinaġġ doganali. Fiż-żmieniet preskritti mill-awtoritajiet doganali, il-persuna li tieħu ħsieb il-maħżen għandha tiddepożita lista ta' l-imsemmija ħażna fl-uffiċċju ta' sorveljanza".

19. Skont l-Artikolu 530(3) tal-imsemmi regolament, "[d]aħla fir-rekords tal-ħażna relatata ma skarigu ta' l-arranġamenti għandha l-aktar tard iseħħ meta l-oġġetti jħallu l-maħżen doganali jew il-faċilitajiet tal-ħażna tad-detentur".

20. Skont l-Artikolu 860 tal-imsemmi regolament, "[l]-awtoritajiet doganali għandhom iqisu li jkun inħoloq [tnissel] dejn doganali permezz ta' l-Artikolu 204(1) tal-[KDK], sakemm il-persuna li kieku tkun id-debitriċi ma tistabilixxix illi l-kondizzjonijiet ta' l-Artikolu 859 ikunu sodisfatti".

21. L-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni jindika li "[m]ingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet stabbiliti li jirrigwardjaw il-projbizjonijiet jew ir-restrizzjonijiet li jistgħu jkunu applikabbli għall-merkanzija in kwestjoni, meta jkun inħoloq [tnissel] dejn doganali fuq l-importazzjoni jkun sar dovut skond l-Artikoli 202, 203, 204 jew 205 tal-Kodiċi u id-dazji fuq l-importazzjoni jkunu tħallsu, dik il-merkanzija tiġi kkunsidrata bħala Komunitarja mingħajr il-bżonn li ssir dikjarazzjoni għar-rilaxx f'ċirkolazzjoni libera".

3. Is-Sitt Direttiva

22. L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva kien jipprevedi li "[d]awn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud: […] 2. l-importazzjoni ta' oġġetti".

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

"1. 'Importazzjoni ta' merkanzija' tfisser:

a) id-dħul fil-Komunità ta' merkanzija li ma jissodisfawx il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli [23 KE u 24 KE] jew, meta l-merkanzija tiġi taħt it-Trattat [KEFA], ma jkollhiex ċirkolazzjoni ħielsa;

b) id-dħul fil-Komunità ta' oġġetti minn territorju terz li m'humiex l-oġġetti koperti minn (a).

7 — Regolament tal-Kummissjoni (KEE) Nru 2454/93, tat-2 ta' Lulju 1993, li jiffissa d-dispożizzjonijiet għall-implementazzjoni tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 li jistabbilixxi l-Kodiċi Doganali Komunitarju (iktar 'il quddiem, ir-"Regolament ta' implementazzjoni") (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 6, p. 3), kif emendat bir-Regolament (KEE) Nru 402/2006 tal-Kummissjoni, tat-8 ta' Marzu 2006 (ĠU L 330M, 28.11.2006, p. 251).

2. L-importazzjoni ta' merkanzija sseħħ fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun tinstab l-istess merkanzija fil-mument li hija tidħol fil-Komunità.

3. Minkejja l-paragrafu 2, fejn merkanzija msemmija fil-paragrafu 1(a) malli tidħol fil-Komunità titqiegħed f'wieħed mill-arranġamenti msemmija fl-Artikolu 16(1)(B), taħt arranġamenti għal importazzjoni temporanja b'eżenzjoni totali minn dazju ta' importazzjoni jew taħt arranġamenti ta' transitu, il-post ta' importazzjoni ta' merkanzija ta' dan it-tip ikun it-territorju fl-Istat Membru fejn ma jibqgħux jgħoddu dawn l-arranġamenti.

B'mod simili, meta l-oġġetti msemmija fil-paragrafu 1(b) jitqiegħdu, mad-dħul fil-Komunità, taħt waħda mill-proċeduri msemmija fl-Artikolu 33a (1) (b) jew (ċ), il-post ta' l-importazzjoni għandu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu din il-proċedura ma tibqax tgħodd."

24. Skont l-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva, "[j]kun hemm fatt taxabbbli u t-taxxa ssir eżegwibbli [eżiġibbli] fil-mument meta sseħħ l-importazzjoni. Meta l-merkanzija titqiegħed taħt wieħed mill-arranġamenti msemmija fl-Artikolu 7(3) malli tidħol fil-Komunità, il-fatt li jagħmel it-tranżazzjoni taxxabbli u l-eżegwibbiltà [eżiġibbiltà] tat-taxxa jidħlu fis-seħħ biss meta l-merkanzija ma tibqax taħt dawk l-arranġamenti. […]"

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

"1. Id-dritt li tnaqqas għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li tnaqqas mit-taxxa li għandu jħallas:

a) [VAT] imħalsa għal merkanzija jew servizzi pprovduti jew li se jkunu pprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra li għandha tħallas it-taxxa fit-territorju tal-pajjiż;

b) taxxa fuq il-valur miżjud dovut jew imħallas għal merkanzija importata fit-territorju tal-pajjiż;

[…]".

26. Skont kif stabbilit fl-Artikolu 21(4) tas-Sitt Direttiva, "[m]a' l-importazzjoni, [il-VAT] għandha titħallas mill-persuna jew mill-persuni nominati jew aċċettati bħala responsabbli mill-Istat Membru li fih l-oġġetti jkun ġew importati".

4. Id-Direttiva tal-VAT [8]

27. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi li "[i]t-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT: […] d) l-importazzjoni ta' merkanzija".

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

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

"'Importazzjoni ta' merkanzija' għandha tfisser id-dħul fil-Komunità ta' merkanzija li ma tinsabx f'ċirkolazzjoni ħielsa fit-tifsira ta' l-Artikolu 24 tat-Trattat.

8 — Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1).

Minbarra t-transazzjoni msemmija fl-ewwel subparagrafu, id-dħul fil-Komunità ta' merkanzija li tinsab f'ċirkolazzjoni ħielsa, li ġejja minn territorju terz li jifforma parti mit-territorju doganali tal-Komunità, għandu jitqies bħala l-importazzjoni ta' merkanzija."

30. Skont l-Artikolu 60 tad-Direttiva tal-VAT "[i]l-post ta' importazzjoni ta' merkanzija għandu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tinsab il-merkanzija meta tidħol fil-Komunità".

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

"Bħala deroga mill-Artikolu 60, fejn, malli tidħol fil-Komunità, merkanzija li mhijiex f'ċirkolazzjoni ħielsa titqiegħed taħt wieħed mill-arranġamenti jew sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 156, jew taħt arranġamenti għal importazzjoni temporanja b'eżenzjoni totali minn dazju ta' importazzjoni, jew taħt arranġamenti ta' transitu esterni, il–post ta' importazzjoni ta' tali merkanzija għandu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu l-merkanzija ma tibqax koperta minn dawk l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet.

B'mod simili, meta, mad-dħul fil-Komunità, merkanzija li hija f'ċirkolazzjoni ħielsa titpoġġa taħt waħda mill-arranġamenti jew sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 276 u 277, il-post ta' l-importazzjoni għandu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu l-merkanzija ma tibqax koperta minn dawk l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet."

32. Skont l-Artikolu 70 tad-Direttiva tal-VAT, "[l]-avveniment li jagħti lok għal ħlas għandu jseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija tkun impurtata."

33. Skont l-Artikolu 71(1) tad-Direttiva tal-VAT, "[m]eta, mad-dħul fil-Komunità, il-merkanzija titqiegħed taħt wieħed mill-arranġamenti jew sitwazzjonijiet msemmija fl-Artikoli 156, 276 u 277, jew taħt arranġamenti ta' importazzjoni temporanji b'eżenzjoni totali tad-dazju fuq l-importazzjoni, jew taħt arranġamenti ta' trażitu esterni, l-avveniment li jagħti lok għal ħlas iseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta [issir eżiġibbli] biss meta l-merkanzija ma tibqax taħt dawk l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet. […]"

34. L-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li "[l]-Istati Membri għandhom jeżentaw […] l-importazzjoni ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn territorju terz jew pajjiż terz u importata fi Stat Membru li ma jkunx dak li fih tkun waslet il-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, fejn il-provvista ta' merkanzija ta' dan it-tip mill-importatur innominat jew rikonoxxut skond l-Artikolu 201 bħala obbligat li jħallas il-VAT hu eżenti skond l-Artikolu 138".

35. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, "[d]ritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

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

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[…]

e) taxxa fuq il-valur miżjud dovut jew imħallas għal merkanzija importata f'dak l-Istat Membru."

37. Skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva tal-VAT, "[b]iex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin: […] e) għall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(e), fir-rigward ta' l-importazzjoni ta' merkanzija, hi għandha jkollha dokument li jispeċifikaha bħala ir–riċevitur jew importatur u jiddikjara l-ammont ta' VAT dovuta jew li jippermetti li dan l-ammont jiġi kkalkulat […]".

38. Skont l-Artikolu 201 tad-Direttiva tal-VAT, "[m]a' l-importazzjoni, il-VAT għandha titħallas mill-persuna jew mill-persuni nominati jew rikonoxxuti bħala responsabbli mill-Istat Membru ta' l-importazzjoni".

B – *Id-dritt nazzjonali*

39. L-Artikolu 1 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz; iktar 'il quddiem, "UStG"), fil-verżjoni tagħha li tapplika għall-fatti inkwistjoni [9], jipprevedi:

"(1) It-tranżazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa:

1. il-konsenji u servizzi oħra mwettqa bi ħlas ġewwa l-Ġermanja minn impriża fil-kuntest tal-attività tagħha;

[…]

4. l-importazzjonijiet ta' oġġetti lejn il-Ġermanja [...] (taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjonijiet);

[…]".

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

"Imprenditur jista' jnaqqas l-ammonti ta' taxxa mħallsa li ġejjin:

1. It-taxxa legalment dovuta għall-provvisti u servizzi oħra li huma esportati minn imprenditur ieħor għall-impriża tiegħu;

2. It-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni li titnissel għal oġġetti li jiġu importati għall-impriża tiegħu skont l-Artikolu 1(1)(4);

[…]".

41. L-Artikolu 21 tal-UstG jipprevedi:

"(1) It-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjoni hija taxxa tal-konsum fis-sens tal-Kodiċi tat-Taxxa Ġenerali (Abgabenordnung).

(2) Ir-regoli doganali japplikaw b'mod simili għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjoni; ħlief ir-regoli relatati mal-ipproċessar attiv fis-sistema ta' rimborż u dawk relatati mal-ipproċessar passiv.

[…]"

9 — BGBl. 2005 I, p. 386.

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

A – *Il-Kawża C-226/14*

42. Kif speċifikat fid-digriet tal-qorti tar-rinviju, Eurogate Distribution GmbH (iktar 'il quddiem "Eurogate"), ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, irċeviet oġġetti fi tranżitu mill-klijenti tagħha fil-maħżen doganali tagħha u ppreparathom biex jintbagħtu lejn diversi pajjiżi fl-Ewropa tal-Lvant. It-tul ta' żmien medju tal-ħażna kien iktar minn sitt ġimgħat. Wara dan, l-oġġetti nġabru fil-maħżen ta' Eurogate minn kumpaniji tat-trasport residenti fil-pajjiżi destinatarji rispettivi tagħhom.

43. Matul spezzjoni doganali fil-perijodu bejn l-1 ta' Lulju u l-31 ta' Diċembru 2006, instab li, xi drabi, l-oġġetti mneħħija mill-ħażna doganali ġew irreġistrati tard (sa 126 jum mid-data tat-tneħħija) fir-rekords tal-ħażna meħtieġa mil-leġiżlazzjoni doganali.

44. Fl-avviż tal-ħlas 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 ħlas, li ġie miċħuda. Wara din id-deċiżjoni ta' ċaħda hija ressqet rikors quddiem il-Finanzgericht Hamburg.

45. Fir-rigward tad-dejn doganali, il-Finanzgericht Hamburg diġà għamlet domanda preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li ġiet deċiża permezz tas-sentenza Eurogate[10]. Fil-punt 35 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li "l-Artikolu 204(1)(a) tal-[KDK] għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'każ ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' eżekuzzjoni [twettiq] tal-obbligu ta' iskrizzjoni fir-reġistri [rekords] tal-ħażna pprovduti għal dan l-għan, tal-ħruġ tal-merkanzija minn maħżen doganali, u dan sa mhux iktar tard minn dak il-ħruġ, inissel dejn doganali għall-imsemmija merkanzija, anki jekk din tkun ġiet esportata mill-ġdid".

46. Eurogate tkompli tikkontesta l-avviż, din id-darba fir-rigward tal-parti li tikkonċerna l-VAT fuq l-importazzjoni, u titlob li l-avviż għall-ħlas ta' din it-taxxa jiġi annullat.

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

"1) Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388/KEE jipprekludu l-VAT fuq l-importazzjoni ta' beni li ġew esportati mill-ġdid bħala beni mhux Komunitarji, li huma madankollu suġġetti għal dejn doganali minħabba ksur tal-obbligu taħt l-Artikolu 204 tal-[KDK], li fil-każ ineżami jikkonsisti fin-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu, fit-terminu previst, tal-inklużjoni tat-tneħħija tal-merkanzija fir-reġistru ta' kontabbiltà previst għal dan il-għan, mhux iktar tard minn meta sseħħ it-tneħħija nfisha?

Fil-każ li r-risposta għall-ewwel domanda tkun fin-negattiv:

2) Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388/KEE jimponu f'dawn il-każijiet taxxa tal-input fuq l-importazzjoni tal-beni inkwistjoni jew inkella l-Istati Membri għandhom marġni ta' diskrezzjoni f'dan ir-rigward?

u

3) Proprjetarju ta' maħżen doganali u li, abbażi ta' provvista ta' servizzi, jaħżen beni li joriġina minn pajjiż terz fil-maħżen doganali tiegħu, mingħajr ma jkun awtorizzat jiddisponi minn tali beni, huwa suġġett għat-taxxa tal-VAT fuq l-importazzjoni li hija dovuta għan-nuqqas tiegħu li jwettaq obbligu taħt it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(3) tad-Direttiva 77/388/KEE, moqri flimkien

10 — Kawża C-28/11, EU:C:2012:533.

mal-Artikolu 204(1) tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità, anki jekk il-beni inkwistjoni ma jintużax għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tiegħu fis-sens tal-Artikolu 17(2)(a) tad-Direttiva 77/388/KEE?"

B – *Il-Kawża C-228/14*

48. Fil-5 ta' Jannar 2011 bdiet proċedura ta' tranżitu estern T 1 fir-rigward ta' merkanzija li għandha tiġi ttrasportata lejn il-Makaw fit-terminu preskritt (sat-12 ta' Jannar 2011), permezz tal-uffiċċju 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-uffiċċju doganali tal-ajruport ta' Leipzig qabel ma ntbagħtet lejn il-Makaw.

49. Ma setgħetx titlesta l-proċedura doganali taħt l-Artikolu 366(2), tar-Regolament ta' implementazzjoni minħabba li ma ġewx sottomessi d-dokumenti meħtieġa.

50. Fit-8 ta' Awwissu 2011, il-Hauptzollamt Braunschweig bagħtet avviż lid-DHL għall-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni, skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK. Speċifikament, l-ammont tal-VAT mitlub kien jammonta għal EUR 6002.01. Fid-29 ta' Frar 2012, DHL talbet rifużjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni mħallsa taħt dak l-avviż, skont l-Artikolu 236 tal-KDK.

51. Il-Hauptzollamt Braunschweig ċaħdet it-talba għal rifużjoni permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Marzu 2012. Wara appell amministrattiv mingħajr suċċess, DHL ressqet rikors quddiem il-Finanzgericht Hamburg, fejn talbet li d-deċiżjoni tal-Hauptzollamt tiġi ddikjarata nulla u tingħata rimborż tal-VAT fuq l-importazzjoni.

52. F'dan il-kuntest, il-Finanzgericht Hamburg għamlet is-segwenti domanda:

"It-taxxa fuq il-valur miżjud fuq importazzjonijiet ta' beni li ġew esportati mill-ġdid bħala beni mhux Komunitarji taħt sorveljanza doganali, li huma madankollu suġġetti għal dejn doganali minħabba ksur tal-obbligu taħt l-Artikolu 204 tal-[KDK], li fil-każ ineżami jikkonsisti fin-nuqqas ta' twettiq tal-proċedura tat-tranżitu estern Komunitarju permezz ta' preżentazzjoni quddiem l-Uffiċċju Doganali kompetenti qabel l-introduzzjoni tal-beni f'pajjiż terz, għandha titqies li ma hijiex legalment dovuta fis-sens tal-Artikolu 236(1) tal-[KDK] flimkien mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE, fi kwalunkwe każ, meta jitqies li d-debitur huwa l-persuna li kellha twettaq l-obbligu mhux issodisfat, mingħajr ma kienet awtorizzata tiddisponi mill-beni?"

III – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

53. It-talba għal deċiżjoni preliminari C-226/14 ġiet irreġistrata fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' Mejju 2014. It-talba għal deċiżjoni preliminari C-228/14 ġiet irreġistrata fit-12 ta' Mejju 2014.

54. Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Ottubru 2014, iż-żewġ kawżi ġew magħquda għall-finijiet tal-proċeduri bil-miktub u orali, u sabiex jiġu deċiżi permezz ta' sentenza waħda.

55. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati mill-Hauptzollamt Hamburg-Stadt, mill-Hauptzollamt Braunschweig, minn Eurogate, mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni.

56. Fil-5 ta' Ġunju 2014, il-Finanzgericht Hamburg intalbet tikkonferma jekk, fid-dawl tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja X[11], riditx iżżomm it-talbiet tagħha għal deċiżjoni preliminari. Il-qorti tar-rinviju esprimiet, permezz ta' ittra bil-miktub irreġistrata fit-3 ta' Ottubru 2014, l-intenzjoni tagħha li żżomm id-domandi magħmula. Speċifikament, hija talbet lill-Qorti tal-Ġustizzja li, meta tirrispondi l-ewwel waħda, "tiċċara jekk fi kwalunkwe sitwazzjoni li tkun wasslet għal dejn doganali taħt l-Artikolu 204 tal-[KDK] tkunx ukoll dovuta awtomatikament [il-VAT], skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388/KEE u independentement minn jekk il-merkanzija taqax taħt l-arranġament sospensiv previst fl-Artikolu 16(1)(B)(b) tas-Sitt Direttiva jew taħt il-proċedura ta' tranżitu estern, jew jekk ma għandhiex tinġabar [VAT] fuq l-importazzjoni ta' merkanzija li, bħala merkanzija mhux Komunitarja, taqa' taħt proċedura ta' ħażna doganali u iktar tard, permezz tad-dikjarazzjoni doganali korrispondenti, tkun ġiet esportata mill-ġdid, iżda li fir-rigward tagħha sadanittant ikun tnissel dejn doganali skont l-Artikolu 204(1) tal-[KDK] (determinat, madankollu, biss wara l-esportazzjoni mill-ġdid) minħabba li l-persuna responsabbli mill-ħażna kienet ittardjat b'diversi ġranet fit-twettiq tal-obbligu tagħha li tirreġistra l-ħruġ tal-merkanzija mill-ħażna doganali fir-rekord tal-ħażna, l-iktar tard minn meta jseħħ dan il-ħruġ".

57. Permezz ta' digriet tal-1 ta' Ottubru 2015, il-Qorti tal-Ġustizzja stiednet lill-partijiet sabiex, waqt is-seduta, jiffukaw l-argumenti tagħhom fuq it-tieni u t-tielet domandi fil-Kawża C-226/14 u fuq id-domanda magħmula fil-Kawża C-228/14. Il-partijiet ġew mistiedna wkoll jieħdu pożizzjoni dwar jekk jistax jitqies li l-VAT fuq l-importazzjoni kienet tħallset meta l-merkanzija ġiet esportata mill-ġdid.

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 magħmula fil-Kawża C-226/14, li l-avviż għall-ħlas 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-każ ma hemm l-ebda importazzjoni fis-sens tas-Sitt Direttiva.

60. Fir-rigward tat-tieni u t-tielet domanda fl-istess Kawża C-226/14, Eurogate tallega li l-Istati Membri ma għandhomx setgħa diskrezzjonali fir-rigward tad-definizzjoni tal-kunċett ta' "importazzjoni" fis-sens tas-Sitt Direttiva. Huma għandhom, fil-fehma tagħha, ċertu diskrezzjoni biex jiddeterminaw min għandu jħallas il-VAT, skont l-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva, peress li f'dan ir-rigward jeżistu żewġ interpretazzjonijiet differenti, jiġifieri: a) titqies bħala "importatur" dik il-persuna li ddaħħal il-merkanzija mhux Komunitarja, jiġifieri, l-persuna li tiddikjaraha fid-dwana jew li twettaq irregolarità doganali; jew b) jitqies bħala "importatur" biss dik il-persuna li tista' tiddisponi mill-merkanzija bħala proprjetarja fil-mument tal-importazzjoni. Fl-ewwel każ, l-importatur għandu jkollu d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT dovuta, li ma ġarax fil-każ ta' Eurogate. Dan juri, dejjem skont din il-kumpannija, li l-liġi nazzjonali ma hijiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

61. Fir-rigward tad-domanda fil-Kawża C-228/14, Eurogate targumenta li ma hemmx obbligu ta' ħlas tal-VAT jekk il-merkanzija mhux Komunitarja kienet, bħal f'dan il-każ, esportata mill-ġdid taħt sorveljanza doganali skont proċedura ta' tranżitu. Għal Eurogate, l-argumenti tagħha dwar il-kunċett ta' "importatur" għall-finijiet tas-Sitt Direttiva japplikaw ukoll għad-Direttiva tal-VAT.

11 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

62. Kemm il-Hauptzollamt Hamburg-Stadt kif ukoll il-Hauptzollamt Braunschweig isostnu li minħabba n-nuqqas ta' twettiq tal-obbligi doganali jitnissel, minbarra dejn doganali, obbligu li titħallas il-VAT. Fil-fehma tagħhom, in-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu ta' reġistrazzjoni fir-rekords tal-ħażna tal-merkanzija li taqa' taħt il-proċedura ta' ħażna doganali għandu jiġi ttrattat bħala tneħħija mill-kontroll doganali. Fiż-żewġ każijiet l-awtoritajiet doganali jiġu mċaħħda mill-possibbiltà li jikkontrollaw il-moviment tal-merkanzija u, għalhekk, milli jiżguraw l-osservanza tal-kundizzjonijiet relatati mas-sistema ta' avvanz ta' rifużjoni fuq l-esportazzjoni.

63. Skont il-Hauptzollamt Hamburg-Stadt, bl-istess mod kif l-obbligu li jitħallsu d-dazji doganali ġej min-nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet meħtieġa sabiex operatur jibbenefika mill-vantaġġ tal-implementazzjoni tal-proċedura tal-ħażna doganali (fatt li jiġġustifika, għaldaqstant, l-impożizzjoni tad-dazji doganali), operatur lanqas ma huwa intitolat għal dan il-vantaġġ fir-rigward tal-VAT meta jkun hemm nuqqas ta' twettiq ta' obbligu impost mill-proċedura tal-ħażna doganali li jikkomprometti l-kontrolli tal-awtoritajiet doganali.

64. Il-Gvern Grieg argumenta, fir-rigward tal-ewwel domanda fil-Kawża C-226/14, li, fuq il-bażi ta' interpretazzjoni kkombinata tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni dwar il-VAT u dwar is-sistema doganali, ir-rekwiżit li titħallas il-VAT f'każ bħal dak inkwistjoni jirriżulta mis-Sitt Direttiva.

65. Fir-rigward tat-tieni domanda, skont il-Gvern Grieg l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT dwar l-importazzjoni ta' oġġetti u l-eżiġibbiltà tat-taxxa fuq l-importazzjoni hija mandatorja. L-irregolarità fir-rekords tal-ħażna twassal għat-tnissil ta' dejn doganali mingħajr il-ħtieġa ta' xi evalwazzjoni mill-awtoritajiet skont iċ-ċirkustanzi partikolari tal-każ. Għalhekk, it-tnissil tad-dejn doganali f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jimplika wkoll l-obbligu li titħallas it-taxxa, fejn il-debitur tat-taxxa kif ukoll il-persuna suġġetta għall-obbligu (il-persuna responsabbli mill-ħażna) hija obbligata li tħallas il-VAT.

66. Fir-rigward tat-tielet domanda, il-Gvern Grieg isostni li huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu min għandu jħallas it-taxxa fuq l-importazzjoni mingħajr, fl-opinjoni tiegħu, ma l-persuna li timporta l-oġġetti titqies bħala 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 magħmula fil-Kawża C-228/14, il-Gvern Grieg jargumenta li għandu jiġi ddeterminat, qabel kollox, jekk in-nuqqasijiet ta' twettiq ta' obbligu jikkostitwixxux tneħħija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali minħabba azzjoni jew negliġenza tal-persuna obbligata li tagħmel dan u jekk il-formalitajiet rilevanti ġewx irregolarizzati *a posteriori*. Jekk miċ-ċirkustanzi tal-każ jirriżulta li l-ittri (a) u (c) tal-Artikolu 859(2) tar-Regolament ta' implementazzjoni ma ġewx issodisfatti, skont il-Gvern Grieg, għandu jiġi eżaminat jekk l-uffiċċju tad-destinazzjoni jinsabx f'pożizzjoni li jiżgura li din il-merkanzija ġietx assenjata destinazzjoni doganali wara l-eżawriment tal-proċedura ta' tranżitu. Għalhekk, fid-dawl, minn naħa, tar-regoli tad-Direttiva tal-VAT dwar il-ġenerazzjoni tal-eżiġibbiltà tat-taxxa u, min-naħa l-oħra, tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża X [12], meta d-dejn doganali jkun tnissel *ex* Artikolu 204 tal-KDK iseħħ ukoll l-avveniment li jiġġenera l-ħlas tal-VAT, li hija eżiġibbli immedjatament. Il-persuni responsabbli mill-ħlas tal-VAT għandhom ikunu l-persuni li kellhom iwettqu l-obbligi tal-proċedura doganali ta' tranżitu, jiġifieri, il-prinċipali fil-proċedura tat-tranżitu (Artikolu 96(1) tal-KDK) u l-kumpannija tat-trasport (Artikolu 96(2) tal-KDK), għalkemm ma tistax tnaqqas il-VAT.

12 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

68. Il-Kummissjoni ssostni li l-ewwel domanda fil-Kawża C-226/14 għandha tingħata risposta fl-affermattiv, minħabba d-differenzi li jeżistu bejn id-dazji doganali u l-VAT fuq l-importazzjoni. Hija ssostni li, dawn id-differenzi wasslu lill-Qorti tal-Ġustizzja biex tiddikjara li t-tnissil tal-VAT u dak tad-dejn doganali għandhom dejjem jiġu eżaminati b'mod indipendenti, peress li jista' jkun li l-VAT tkun dovuta fin-nuqqas ta' kwalunkwe dejn doganali u viċe versa.

69. Il-Kummissjoni tindika li l-kundizzjoni stabbilita fl-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva hija l-importazzjoni ta' oġġett. Peress li l-oġġetti fi proċedura ta' dħul temporanju jew sospensiv ma humiex oġġetti importati, il-VAT fuq l-importazzjoni tkun dovuta biss jekk l-oġġetti ma jibqgħux taħt il-proċedura. Fil-każ preżenti, il-merkanzija kienet taħt il-proċedura tal-ħażna doganali meta attwalment ħalliet it-territorju doganali, u għalhekk dejjem kienet taħt "arranġament sospensiv". Għalhekk, ma kienx hemm importazzjoni u, għaldaqstant, ma kienet dovuta ebda VAT fuq l-importazzjoni.

70. Il-Kummissjoni tkompli tgħid li, barra minn hekk, il-fatt li ksur minn persuna responsabbli mill-maħżen jiġġenera dejn doganali skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK ma jistax iwassal biex jiġi dedott li l-merkanzija ġiet importata, peress li, għall-kuntrarju tad-djun *ex* Artikolu 202 u Artikolu 203 tal-KDK, id-dejn li jitnissel *ex* Artikolu 204 tal-KDK ma jfissirx li l-oġġetti ddaħħlu fis-sistema ekonomika tal-Unjoni. Il-kunċett ta' importazzjoni lanqas ma jidher li jista' jiġi estiż permezz tas-sempliċi riferiment mid-dritt nazzjonali għal-leġiżlazzjoni doganali tal-Unjoni, bħal ma jiġri fl-Artikolu 21 tal-UStG.

71. Il-Kummissjoni temmen, konsegwentement, li ma għandhiex tingħata risposta għat-tieni u għat-tielet domandi fil-Kawża C-226/14. Hija sempliċement tosserva li, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi mod ieħor, it-tieni domanda għandha tingħata risposta fis-sens li l-Istati Membri huma obbligati li jiġbru l-VAT fuq l-importazzjoni, mingħajr ma jkollhom diskrezzjoni. Ir-risposta għat-tielet domanda, skont il-Kummissjoni, għandha 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 jiġu osservati l-prinċipji tas-sistema Komunitarja tal-VAT.

72. Fir-rigward tal-Kawża C-228/14, il-Kummissjoni tqis li l-kunsiderazzjonijiet tagħha jistgħu jiġu estrapolati globalment fir-rigward l-ewwel domanda fil-Kawża C-226/14.

V – **Evalwazzjoni**

A – *Il-Kawża C-226/14*

1. L-ewwel domanda preliminari

73. Matul il-proċedura nazzjonali li tat lok għall-Kawża C-226/14 il-Finanzgericht Hamburg kienet ressqet l-ewwel talba għal deċiżjoni preliminari [13] li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet billi ddikjarat li l-Artikolu 204(1)(a) tal-KDK "għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'każ ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' eżekuzzjoni [twettiq] tal-obbligu ta' iskrizzjoni fir-reġistri [rekords] tal-ħażna pprovduti għal dan l-għan, tal-ħruġ tal-merkanzija minn maħżen doganali, u dan sa mhux iktar tard minn dak il-ħruġ, inissel dejn doganali għall-imsemmija merkanzija, anki jekk din tkun ġiet esportata mill-ġdid" [14].

13 — Proċedura li tat lok għall-ewwel kawża Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, punt 35 u d-dispożittiv.

74. Il-Finanzgericht Hamburg issa tixtieq tkun taf jekk, b'kunsiderazzjoni ta' dak li ntqal preċedentement, "kull tnissil ta' dejn doganali fuq l-importazzjoni awtomatikament iwassalx għal eżiġibbiltà tal-VAT fuq l-importazzjoni" [15].

75. Kif iddikjara l-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-konklużjonijiet tiegħu (fl-ewwel) kawża Eurogate, is-suġġett ta' dik id-domanda preliminari ma kinitx il-"kwistjoni tar-rabta li topera l-liġi Ġermaniża bejn il-ġbir ta' dazji doganali u l-impożizzjoni ta' taxxa fuq il-valur miżjud fuq l-importazzjoni" [16]. Il-problema għalhekk baqgħet mhux solvuta [17], iżda reġgħet dehret b'mod miftuħ ftit wara fil-kawża X [18], fejn qorti tal-Pajjiżi l-Baxxi staqsiet, *inter alia*, jekk l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat "fis-sens li l-VAT hija dovuta meta jitnissel dejn doganali esklużivament abbażi tal-Artikolu 204 tal-[KDK]".

76. Fir-risposta tagħha għad-domanda tal-kawża X [19], il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva "għandu jiġi interpretat fis-sens li [l-VAT] hija dovuta meta l-merkanzija kkonċernata tkun ħarġet mill-proċeduri doganali previsti f'dan l-artikolu, anki jekk dejn doganali jitnissel esklużivament fuq il-bażi 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-Ġustizzja, kinitx se żżomm it-talba għad-deċiżjoni preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju pprovdiet li "ma jistax jiġi dedott b'mod ċar mis-sentenza deċiża fil-Kawża C-480/12 li l-merkanzija tkun ħalliet il-proċeduri doganali previsti fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva u, għaldaqstant, għandha titqies importata għall-iskop tal-leġiżlazzjoni tal-VAT, meta dejn doganali jkun jitnissel skont l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità u f'dan il-każ ukoll" [21].

78. Il-Finanzgericht Hamburg tqis li, skont is-Sitt Direttiva, merkanzija ma tistax tiġi importata waqt li tkun suġġetta għal proċedura doganali ta' eżenzjoni sħiħa mid-dazji fuq l-importazzjoni. Barra minn hekk, fil-fehma tagħha, "merkanzija li (bħal f'dan il-każ) ma tneħħitx mis-sorveljanza doganali tista' tibqa' suġġetta għall-imsemmija proċedura doganali anki jekk sadanittant ikun tnissel dejn doganali skont l-Artikolu 204 tal-[KDK] minħabba ksur ta' waħda mill-obbligi ta' din il-proċedura" [22].

79. Dan l-approċċ huwa konformi, kif tinnota l-Finanzgericht stess, mal-approċċ tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża X [23], u huwa b'dan il-mod li l-qorti tar-rinviju tinterpreta l-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja tħalli f'idejn il-qorti nazzjonali l-verifika tal-fatt jekk, fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid, il-merkanzija inkwistjoni kinitx għaddiet mill-proċeduri msemmija fl-Artikoli 7(3) u 16(1)(B)(a) tas-Sitt Direttiva [24].

80. Ċertament, fid-dispożittiv tas-sentenza mogħtija fil-kawża X [25], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT hija dovuta biss meta l-merkanzija tkun ħarġet mill-proċeduri doganali pprovduti f'dan l-artikolu, "anki jekk dejn doganali jitnissel esklużivament fuq il-bażi tal-Artikolu 204 tal-[KDK]."

15 — Deċiżjoni ta' rinviju għal deċiżjoni preliminari fil-Kawża C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Konklużjonijiet Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, punt 45.

17 — Fuq kollox, l-Avukat Ġenerali Jääskinen indika li ma jaħsibx li "l-mistoqsijiet imqajma mill-Kummissjoni dwar il-konformità tal-imsemmija rabta mad-dritt tal-Unjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud huma nieqsa mir-rilevanza" (*loc. ult. cit.*).

18 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329, punt 2 u d-dispożittiv.

21 — It-tieni paragrafu tal-punt 1, tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Finanzgericht ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja 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.

81. Madankollu, kif innotat mill-Finanzgericht, din id-dikjarazzjoni tiġi elaborata iktar fil-punt 54 tal-istess sentenza, fejn jiġi enfasizzat li l-mument kruċjali għall-finijiet tal-konstatazzjoni tal-ħruġ minn dawn il-proċeduri doganali huwa "d-data tal-esportazzjoni mill-ġdid [tal-merkanzija]" [26]. Din il-preċiżazzjoni, fl-opinjoni tiegħi, hija sinjifikattiva, u għalkemm dak iż-żmien il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-tnissil ta' dejn doganali *ex* Artikolu 204 tal-KDK huwa ekwivalenti għal ħruġ minn proċedura doganali – u, għalhekk, il-VAT issir dovuta – dan kien minħabba li, kif intqal fil-punt 51 tas-sentenza, "mill-Artikolu 866 tar-Regolament ta' Implementazzjoni jirriżulta li, meta dejn doganali fuq l-importazzjoni jitnissel abbażi tad-dispożizzjonijiet, b'mod partikolari, tal-Artikoli 203 jew 204 tal-[KDK], u li d-dazji fuq l-importazzjoni jkunu tħallsu, din il-merkanzija titqies bħala Komunitarja mingħajr il-ħtieġa li ssir dikjarazzjoni dwar it-tqegħid fis-suq [ta' rilaxx fiċ-ċirkolazzjoni libera]".

82. Naqbel mal-Kummissjoni [27] li l-għan tal-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni huwa li jittratta bħala merkanzija Komunitarja, fis-sens tal-Artikolu 4 tal-KDK, dik il-merkanzija li tinsab fit-territorju doganali tal-Unjoni mingħajr ma jkunu ġew osservati l-formalitajiet neċessarji sabiex tiġi rilaxxata fiċ-ċirkulazzjoni libera. Filwaqt li din tinsab fit-territorju doganali tal-Unjoni hemm il-possibbiltà li din it-tip ta' merkanzija (jiġifieri, li ma jkunx fiha kundizzjonijiet li jwasslu għat-tnissil ta' dejn doganali) [28] tiġi mdaħħla fl-ekonomija tal-Unjoni mingħajr ma tkun kisbet "status doganali ta' merkanzija" li jirreferi għaliha l-Artikolu 79 tal-KDK. Dan l-istatus, skont l-istess dispożizzjoni, jingħata permezz tal-"ħelsien [rilaxx] għal ċirkolazzjoni libera", li "jinvolvi l-applikazzjoni ta' miżuri ta' politika kummerċjali, kompletar ta' formalitajiet oħra stipulati fir-rigward ta' importazzjoni ta' merkanzija u l-impożizzjoni ta' kull dazju legalment dovut." [29].

83. Ir-rilaxx fiċ-ċirkulazzjoni libera huwa, għalhekk, il-metodu komuni jew ordinarju sabiex jinkiseb l-istatus ta' merkanzija Komunitarja. Imma mhux l-uniku wieħed, u għalhekk preċiżament skont l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni jista' jintlaħaq ukoll jekk jiġu ssodifatti ż-żewġ kundizzjonijiet previsti fih: a) it-tnissil ta' dejn doganali fuq l-importazzjoni kif previst – sa fejn jikkonċerna lilna – fl-Artikolu 204 tal-KDK u b) il-ħlas tad-dazji fuq l-importazzjoni. Is-sodisfazzjon taż-żewġ kundizzjonijiet huwa ekwivalenti għall-"applikazzjoni ta' miżuri ta' politika kummerċjali, kompletar ta' formalitajiet oħra stipulati fir-rigward ta' importazzjoni ta' merkanzija u l-impożizzjoni ta' kull dazju legalment dovut", jiġifieri, għar-rekwiżiti għar-rilaxx fiċ-ċirkulazzjoni libera stabbiliti fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 79 tal-KDK.

84. Jekk, kif nifhem, l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni fil-fatt jirrappreżenta titolu speċifiku għall-għoti tal-istatus ta' merkanzija Komunitarja ekwivalenti għar-rilaxx fiċ-ċirkulazzjoni libera, il-kamp ta' applikazzjoni tiegħu huwa limitat għall-każ tal-merkanzija li tinstab fit-territorju doganali tal-Unjoni u mhux għall-merkanzija li tkun ġiet esportata mill-ġdid. Din tal-aħħar, peress li tkun ħarġet mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tistax tidħol materjalment fl-ekonomija tagħha, u għalhekk mhux neċessarju li jinkiseb dak l-istatus biex ssir parti minn dik l-ekonomija skont il-liġi.

85. Fil-każ preżenti, skont l-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, il-merkanzija inkwistjoni kienet dejjem, sad-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, f'arranġament sospensiv (maħżen doganali). Il-ksur imwettaq f'dan il-każ – li ta lok għall-applikazzjoni tal-Artikolu 204 tal-KDK, skont is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-ewwel sentenza Eurogate – [30] kien ta' natura formali: Eurogate ma rreġistratx fil-ħin fir-rekords tal-ħażna t-tneħħija tal-merkanzija mill-maħżen doganali. Il-Finanzgericht tiddikjara li ma kien hemm ebda riskju ta' integrazzjoni fl-ekonomija tal-Unjoni, u għalhekk in-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu ġie kkonstatat meta l-merkanzija kienet diġà ġiet esportata mill-ġdid.

26 — Il-punt 54 tal-imsemmija sentenza jipprevedi: "Madankollu, fl-ipoteżi li l-imsemmija merkanzija tkun diġà ħarġet minn dawn il-proċeduri fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha minħabba t-tnissil ta' dejn doganali, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, hija għandha titqies bħala li kienet is-suġġett ta' "importazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva."

27 — Il-Punt 76 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu.

28 — Skont l-aġir tipiku fl-Artikoli 202 sa 205 tal-KDK.

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

30 — Kawża C-28/11, EU:C:2012:533.

86. Għalhekk, u kif issostni wkoll il-qorti tar-rinviju fir-risposta tagħha lill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tal-effett fil-każ tas-sentenza X[31], l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni jkun irrilevanti f'din il-proċedura, minħabba li l-merkanzija inkwistjoni, kontinwament suġġetta għal arranġament sospensiv, wasslet għat-tnissil ta' dejn doganali meta ġiet esportata mill-ġdid. Il-ħlas tad-dazji li tnisslu minn dan id-dejn ma setax iservi bħala twettiq tal-kundizzjonijiet neċessarji għar-rilaxx tagħha fiċ-ċirkulazzjoni libera u l-klassifikazzjoni konsegwenti tagħha bħala merkanzija Komunitarja, sempliċement għaliex, minħabba l-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, kien impossibbli li jkollha dan l-istatus.

87. Konsegwentement, peress li l-merkanzija inkwistjoni ma ħarġitx mill-proċedura tal-ħażna doganali *fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha*, ir-rekwiżiti imposti mill-Qorti tal-Ġustizzja 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 ħarġet mil-proċedura tal-magazzinaġġ doganali *bil-għan li tiġi esportata mill-ġdid*, iżda mhux *minħabba dejn doganali* ex *Artikolu 204 tal-KDK* li l-ħlas tiegħu, peress li hija merkanzija li madankollu għadha tinstab fit-territorju doganali tal-Unjoni, jista' jkun ekwivalenti għar-rilaxx fiċ-ċirkulazzjoni libera tagħha u, għalhekk, għall-fatt li din titqies "merkanzija Komunitarja".

88. Fl-aħħar nett, inqis li, lil hinn mit-termini litterali tad-dispożittiv tas-sentenza X[33], l-interpretazzjoni tagħha għandha tinftiehem fil-kuntest taċ-ċirkustanza speċifika msemmija fil-punt 54 ta' din is-sentenza. Id-deċiżjoni tagħha għandha tkun marbuta, għaldaqstant, mal-ħruġ mill-proċeduri doganali li seħħ qabel il-mument li fih il-merkanzija ġiet esportata mill-ġdid u bħala korollarju, preċiżament, qabel ma d-dejn doganali sar dovut skont uħud mid-dispożizzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni.

89. Din l-interpretazzjoni *integrata* tas-sens tas-sentenza X[34], fil-fehma tiegħi, hija dik li taqbel bl-iktar mod xieraq u ġust mal-loġika tar-relazzjoni bejn is-Sitt Direttiva u l-KDK.

90. Hija ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li "l-VAT mal-importazzjoni u d-dazji doganali juru karatteristiċi essenzjali simili inkwantu huma jitnisslu minħabba l-importazzjoni fil-Komunità u l-importazzjoni sussegwenti tal-merkanzija fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Istati Membri"; parallelliżmu 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-eżiġibbiltà tal-VAT mal-importazzjoni ma' dawn [mal-fatt taxxabbli u mal-eżiġibbiltà tad-] id-dazji doganali"[35].

91. Madankollu, simili ma tfissirx identiċi, li hija r-raġuni għaliex il-Qorti tal-Ġustizzja tistqarr li t-tnissil ta' dejn doganali u tal-VAT għandhom jiġu eżaminati b'mod indipendenti. Ma jistax ikun mod ieħor fid-dawl tan-natura differenti tagħhom, differenza li tidher iktar meta d-dejn doganali ma jkunx tnissel, fil-fatt, bħala riżultat tad-dħul fit-territorju doganali tal-merkanzija taħt il-proċedura regolari, iżda b'nuqqas ta' konformità ma' ċerti kundizzjonijiet u obbligi.

92. Skont l-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva, l-importazzjonijiet ta' merkanzija huma suġġetti għal VAT. Skont l-Artikolu 7(1)(a) tal-istess direttiva, "importazzjoni ta' merkanzija" tfisser "id-dħul fil-Komunità ta' merkanzija li ma jissodisfawx il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli [23 KE u 24 KE]".

31 — Punt 2 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Finanzgericht, ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fit-3 ta' Ottubru 2014.

32 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329, punt 54.

33 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Kawża C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 41, b'riferiment għas-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.

93. Bħala prinċipju, u skont il-paragrafi 2 u 3 tal-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva, id-dħul fiżiku ta' merkanzija fit-territorju tal-Unjoni ma jimplikax neċessarjament l-importazzjoni tagħhom għall-fini tal-VAT. Jekk mill-mument tad-dħul fiżiku tagħha fl-Unjoni, il-merkanzija tkun, sa fejn jikkonċerna lilna, fi proċedura ta' magazzinaġġ doganali, – jiġifieri, fil-proċedura prevista fl-Artikolu 16(1)(B)(c) tas-Sitt Direttiva –, l-importazzjoni fir-rigward tal-VAT isseħħ biss meta jkun hemm ħruġ mill-proċedura msemmija, li jista' jiġri fit-territorju ta' Stat Membru differenti minn dak li fih sar id-dħul fiżiku tal-merkanzija fit-territorju tal-Unjoni. Il-merkanzija, għalhekk, tista' tiċċirkola mal-Unjoni *mingħajr ma tkun daħlet fit-territorju tagħha* għall-finijiet ta' VAT.

94. L-inklużjoni ta' merkanzija f'waħda mill-proċeduri tal-Artikolu 16(1)(B)(a), (b), (c) u (d) tas-Sitt Direttiva tqegħedha f'ċirkustanzi li jagħmlu impossibbli d-dħul tagħha fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni. F'dan tal-aħħar tidħol biss il-merkanzija Komunitarja, jiġifieri, skont l-Artikolu 4(7) tal-KDK, essenzjalment, il-merkanzija miksuba fit-territorju doganali tal-Unjoni taħt il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 23 tal-KDK jew dik importata minn barra t-territorju doganali u rrilaxxata fiċ-ċirkulazzjoni libera. Dan ifisser, fir-rigward ta' din tal-aħħar, dik il-merkanzija li fir-rigward tagħha jkunu tħallsu d-dazji u t-taxxi li għalihom ma hijiex suġġetta l-merkanzija li tinsab f'waħda minn dawk il-proċeduri.

95. Jekk, bħal fil-każ preżenti, il-merkanzija fi proċedura ta' magazzinaġġ doganali tkun ġiet esportata mill-ġdid mingħajr ma ħarġet minn dik il-proċedura, għalkemm fiżikament baqgħet fit-territorju tal-Unjoni, ma tkunx ġiet importata fis-sens tas-Sitt Direttiva [36] u ma tkunx suġġetta għall-impożizzjoni tal-VAT.

96. Għall-kuntrarju ta' dan, jekk il-merkanzija tkun ħarġet minn din il-proċedura meta tkun għadha fit-territorju tal-Unjoni, għandha titqies, għall-iskopijiet kollha, bħala merkanzija importata u, għaldaqstant, suġġetta għall-VAT. Huwa irrilevanti, f'dan ir-rigward, jekk il-ħruġ huwiex dovut għat-tlestija b'suċċess ta' din il-proċedura, bil-ħlas tad-dazji korrispondenti jew bil-ksur tal-kundizzjonijiet li jirregolaw din il-proċedura (jiġifieri, jekk, kif previst fl-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni, jeżisti wieħed mill-każijiet 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 ġiet esportata mill-ġdid, il-fatt li tkun telqet mit-territorju tal-Unjoni ma jaffettwax l-obbligu ta' ħlas tad-dazji doganali. Ma' dan id-dejn doganali tista' tiżdied ukoll il-ħtieġa tal-VAT jekk, skont l-aġir illegali uniku li ġġenera d-dejn doganali, kien possibbli li wieħed jassumi li l-merkanzija ddaħlet fl-ekonomija tal-Unjoni u, għalhekk, setgħet ġiet suġġetta għal konsum, jiġifieri, att li jagħti lok għall-ġbir tal-VAT.

98. Dan huwa l-każ previst fl-Artikolu 202(1)(a) tal-KDK (introduzzjoni irregolari fit-territorju doganali ta' merkanzija suġġetta għal dazji fuq l-importazzjoni) jew fl-Artikolu 203(1) tal-KDK (tneħħija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali).

99. Dan mhux neċessarjament jgħodd, madankollu, fil-każ tal-Artikolu 204 tal-KDK, li jkollu "bħala suġġett nuqqas ta' twettiq tal-obbligi u nuqqas ta' osservazzjonijiet tal-kundizzjonijiet marbuta mal-proċeduri doganali differenti li ma għandhomx effett fuq is-sorveljanza doganali" [37]. U għalhekk, naturalment, dan ma jgħoddx fil-każ preżenti, għaliex, skont il-Finanzgericht Hamburg, il-merkanzija baqgħet fil-proċedura ta' magazzinaġġ doganali sal-mument tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha,

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 għas-sentenza Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punt 28.

mingħajr aċċess għaċ-ċirkwit ekonomiku tal-Istati Membri. Għalhekk, ikun dovut il-ħlas tad-dejn doganali li jitnissel min-nuqqas ta' twettiq tal-obbligi tal-Artikolu 204 tal-KDK, iżda, madankollu ma tkunx dovuta l-VAT, peress li ma jistax jiġi preżunt li l-merkanzija kienet suġġetta għal konsum fit-territorju tal-Unjoni.

100. Ir-riferiment għar-riskju tad-dħul (jew għall-preżunzjoni ta' dħul) fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Istati Membri, bħala raġuni għall-ġenerazzjoni ta' djun doganali minħabba nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, intuża diversi drabi mill-Qorti tal-Ġustizzja fejn osservat li dawn id-djun jikkostitwixxu speċifikament mekkaniżmu ta' protezzjoni tal-imsemmi ċirkwit ekonomiku [38]. In-nuqqas ta' twettiq tal-obbligi u tal-kundizzjonijiet imposti mid-diversi proċeduri doganali jista', naturalment, jinvolvu r-riskju li l-merkanzija tiġi integrata fis-suq intern u tikkompeti b'mod żleali mal-produtturi tal-Komunità, kif ukoll tikkawża telf ta' dħul fiskali.

101. Jekk, bħal fil-każ preżenti, il-qorti tar-rinviju teskludi l-possibbiltà li kien jeżisti dan ir-riskju u tistabbilixxi li l-merkanzija daħlet fl-ekonomija tal-Istati Membri, ma huwiex faċli li wieħed jifhem liema hija r-realtà ekonomika li fir-rigward tagħha tista' tkun meħtieġa taxxa indiretta fuq il-konsum bħall-VAT, minkejja li jkun dovut id-dejn doganali li jirriżulta minn nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet.

102. Konsegwentement, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja twieġeb l-ewwel domanda billi tiddikjara li l-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT tkun dovuta meta, fil-mument tal-esportazzjoni mill-ġdid, il-merkanzija inkwistjoni tkun ħarġet, minħabba dejn doganali li tnissel skont l-Artikolu 204 tal-KDK, mill-proċeduri doganali msemmija f'dan l-artikolu, taħt ċirkustanzi fejn jista' jiġu preżunt id-dħul tagħha fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni.

2. It-tieni domanda preliminari

103. Ir-risposta esposta hawn fuq tirrendi ż-żewġ domandi preliminari li fadal magħmula mill-Finanzgericht Hamburg fil-Kawża C-226/14 mingħajr skop. Madankollu, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra mod ieħor, se neżaminahom sussidjarjament.

104. F'każ li l-ewwel domanda tirċievi risposta negattiva, il-Finanzgericht tistaqsi jekk, fid-dawl taċ-ċirkustanzi diskussi fil-kawża prinċipali, is-Sitt Direttiva teħtieġ il-ġbir tal-VAT fuq l-importazzjoni jew, għall-kuntrarju, jekk humiex l-Istati Membri li f'dan ir-rigward għandhom ċertu marġni ta' diskrezzjoni.

105. Kemm il-partijiet fil-kawża prinċipali kif ukoll il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni jaqblu li din id-domanda jistħoqqilha risposta negattiva, peress li l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi regola eżawrjenti u definittiva.

106. Fil-fehma tiegħi, nistgħu biss napprovaw dan l-approċċ. Fil-fatt, l-"importazzjoni ta' oġġetti" bħala fatt taxxabbli suġġett għall-VAT u d-definizzjoni tagħha fit-termini tal-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva huma kwistjonijiet solvuti definittivament u b'mod eżawrjenti fis-Sitt Direttiva u għandhom jingħataw interpretazzjoni awtonoma mid-dritt tal-Unjoni. Fin-nuqqas ta' dan, l-eżistenza ta' differenzi bejn l-Istati Membri dwar il-fatt taxxabbli tippreġudika l-ilħuq tal-għan tas-Sitt Direttiva. Kif tosserva

38 — Għalhekk, pereżempju, il-kawżi Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 31; Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punt 52.

l-Kummissjoni [39], dan l-għan huwa r-realizzazzjoni ta' suq komuni b'karatteristiċi simili għal 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 għandhom ikunu operattivi fl-istess żmien fl-Istati Membri kollha" [40].

107. Għalhekk, 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 għandhom ebda marġni ta' diskrezzjoni biex jistabbilixxu l-kuntrarju.

108. Għaldaqstant nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja, sussidjarjament, tirrispondi għat-tieni domanda magħmula fis-sens li l-Istati Membri ma għandhomx diskrezzjoni li jiġbru l-VAT dovuta fuq l-importazzjoni ta' oġġetti.

3. It-tielet domanda preliminari

109. Sussidjarjament ukoll, se nagħti l-opinjoni tiegħi dwar it-tielet domanda magħmula mill-Finanzgericht Hamburg, jiġifieri jekk, f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn il-VAT għandha tiġi imposta bħala riżultat ta' dejn doganali li joriġina skont l-implementazzjoni magħquda tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 204 tat-KDK, il-persuna li jkollha tħallas il-VAT hijiex il-persuna responsabbli mill-maħżen li tieħu ħsieb il-merkanzija f'maħżen doganali, anki jekk ma jkollhiex setgħa li tiddisponi minnha jew tużaha għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha 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 jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jiddeterminaw min huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT fit-tranżazzjonijiet ta' importazzjoni. B'kunsiderazzjoni ta' dan, il-Gvern Grieg iqis li ma hemm xejn li jipprovdi li l-unika persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT għandha tkun biss l-importatur tal-merkanzija, u jirriżulta possibbli li l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dejn doganali minħabba nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li jitnissel skont il-KDK huwa wkoll il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

111. Eurogate tirrifjuta t-tieni possibbiltà minħabba li din hija prekluża mill-fatt li l-persuna responsabbli mill-maħżen, meta jaġixxi biss bħala fornitur ta' servizzi, ma hijiex intitolata għal tnaqqis tal-VAT dovuta, kuntrarjament għal persuna responsabbli mill-maħżen li jkollha s-setgħa li tiddisponi mill-merkanzija, li jista' joħloq inugwaljanza fit-trattament mhux iġġustifikata.

112. It-termini tal-Artikolu 21(4) tas-Sitt Direttiva huma ċari meta jipprovdu li għandhom ikunu responsabbli biex iħallsu l-VAT fuq l-importazzjoni "l-persuna jew [l]-persuni nominati jew aċċettati bħala responsabbli mill-Istat Membru li fih l-oġġetti jkun ġew importati". Ċertament, jekk il-persuna nnominata jew irrikonoxxuta bħala importatur kienet, skont id-dritt Ġermaniż, Eurogate – fatt li għandu jiġi 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 għal tnaqqis tat-taxxa dovuta fir-rigward ta' "l-oġġetti u s-servizzi [li] huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tiegħu".

39 — Punt 72 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

40 — Id-disa' premessa tas-Sitt Direttiva.

113. Il-Qorti tal-Ġustizzja reċentement iddeċidiet (fil-25 ta' Ġunju 2015) dwar kwistjoni simili għal dik imqajma hawnhekk, billi ddikjarat li l-Artikolu 168(e) tad-Direttiva tal-VAT, ekwivalenti għall-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva "għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li teskludi t-tnaqqis tal-VAT fuq l-importazzjoni li għaliha huwa responsabbli t-trasportatur li la huwa l-importatur u lanqas il-proprjetarju tal-merkanzija kkonċernata iżda li sempliċement ittrasportaha u ħa ħsieb il-formalitajiet doganali fil-kuntest tal-attività tiegħu ta' trasportatur tal-merkanzija suġġetta għall-VAT" [41].

114. Fis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-25 ta' Ġunju 2015 jirriżultaw żewġ konsegwenzi. L-ewwel waħda hija li xejn ma jipprekludi li l-liġi ta' Stat Membru (f'dan il-każ, il-Ġermanja) tinnomina lit-trasportatur bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni. It-tieni hija li lanqas ma hemm xejn li jipprekludi li, f'każijiet bħal dawn, it-trasportatur tal-merkanzija importata ma jkunx intitolat għat-tnaqqis tal-ħlasijiet tal-VAT dovuti.

115. Għalhekk, għandu jingħad li, f'dawn iċ-ċirkustanzi, il-libertà tal-Istati Membri li jinnominaw persuna responsabbli mill-merkanzija bħala persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni ma hijiex limitata mill-fatt li l-persuna nnominata ma tistax tnaqqas it-taxxa dovuta.

B – *Kawża C-228/14*

116. Id-domanda preliminari magħmula fil-Kawża 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-ħażna doganali, iżda l-ksur tal-obbligi tal-proċedura tat-tranżitu estern irregolat mill-Artikoli 91 sa 97 tal-KDK. Barra minn hekk, f'dan il-każ 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'każ ta' oġġetti esportati mill-ġdid bħala merkanzija mhux Komunitarja taħt sorveljanza doganali, iżda li taw lok għat-tnissil ta' dejn doganali minħabba nuqqas ta' twettiq ta' obbligu taħt l-Artikolu 204 tal-KDK, l-Artikolu 236(1) tal-KDK, fir-rigward tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li ebda VAT ma tkun dovuta meta d-dejn doganali jintalab minn għand min ma setax jiddisponi minn dawk l-oġġetti.

118. Naqbel mal-Kummissjoni li din id-domanda tista' tingħata risposta permezz tat-traspożizzjoni tal-kunsiderazzjonijiet ipprovduti fl-analiżi tal-Kawża C-226/14 [42].

119. Fil-fatt, bħal f'dik il-kawża, il-kawża preżenti tirrigwarda merkanzija esportata mill-ġdid mingħajr ma għaddiet mill-arranġament sospensiv (f'dan il-każ, it-tranżitu estern). Bħala tali, ir-raġunijiet stabbiliti fil-paragrafi 98 sa 115 ta' dawn il-konklużjonijiet iwassluni biex nargumenta li fir-realtà ma kienx hemm importazzjoni u, għalhekk, ma kienet dovuta ebda VAT fuq l-importazzjoni.

120. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx mar-raġunament espost fil-punt preċedenti, il-kunsiderazzjonijiet esposti fir-rigward tat-tielet domanda fil-Kawża C-226/14 [43] jistgħu jwasslu għal dikjarazzjoni li d-debitur tal-VAT fuq l-importazzjoni jista' jkun trasportatur li ma għandux setgħa li jiddisponi mill-merkanzija.

41 — Kawża C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, punt 51. Il-kumpannija DSV, iddedikata għas-servizzi tat-trasport u l-loġistika, bdiet żewġ proċeduri ta' tranżitu Komunitarju estern li meta ntemmu talbet il-ħlas tad-dazji doganali (skont l-Artikolu 203 tal-KDK u, sussidjarjament skont l-Artikolu 304 tal-imsemmi Kodiċi) u tal-VAT fuq importazzjoni, filwaqt li ġie rrifjutat id-dritt li titnaqqas din it-taxxa tal-aħħar.

42 — Punti 89 sa 95 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

43 — Punti 112 sa 114 *supra*.

VI – **Konklużjoni**

121. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domandi magħmula tkun fit-termini li ġejjin:

Prinċipalment:

1) L-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-VAT tkun dovuta meta, fil-mument tal-esportazzjoni mill-ġdid, il-merkanzija inkwistjoni tkun ħarġet, minħabba dejn doganali li tnissel skont l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità, mill-proċeduri doganali msemmija f'dawn l-artikoli, taħt ċirkustanzi fejn wieħed jista' jiġu preżunt id-dħul tagħha fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni.

Sussidjarjament:

2) L-Istati Membri ma għandhomx marġni ta' diskrezzjoni biex jiġbru l-VAT f'każ ta' tnissil ta' dejn doganali taħt l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità.

3) Jekk tkun xierqa l-impożizzjoni tal-VAT fil-każijiet inkwistjoni, il-persuna responsabbli mill-maħżen jew it-trasportatur jistgħu jkunu l-persuni responsabbli għall-ħlas ta' dik it-taxxa, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, anki jekk dawn ma jkollhom ebda dritt li jiddisponu mill-merkanzija u ma jistgħux inaqqsu l-VAT dovuta.