KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-6 ta' Marzu 2025 [1]

Kawża C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
vs
Allmänna ombudet hos Tullverket

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Leġiżlazzjoni fiskali – Taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Importazzjoni mill-ġdid ta' merkanzija – Merkanzija rritornata – Eżenzjoni mill-VAT – Artikolu 143(1)(e) – Ħtieġa li jitwettqu l-formalitajiet doganali – Unjoni doganali – Kodiċi Doganali – Eżenzjoni mid-dazji fuq l-importazzjoni ta' merkanzija rritornata – Artikolu 203 – Artikolu 86(6) – Relazzjoni bejn id-dritt doganali u d-dritt tal-VAT"

I. Introduzzjoni

1. Din il-kawża toffri lill-Qorti tal-Ġustizzja opportunità ġdida [2] sabiex tixħet dawl fuq l-interazzjoni bejn id-dritt doganali u d-dritt tal-VAT fuq l-importazzjoni, din id-darba fil-kuntest ta' eżenzjoni mill-VAT. B'mod iktar preċiż, din hija l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni fil-każ ta' importazzjoni mill-ġdid fl-Unjoni Ewropea ta' merkanzija li tibbenefika minn eżenzjoni mid-dazji doganali.

2. Il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mid-dazji doganali huma bħala prinċipju ssodisfatti, iżda l-proċedura doganali ma ġietx applikata b'mod korrett. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tippreċiża l-konsegwenzi ta' nuqqas ta' twettiq tal-obbligi li jirriżultaw mill-proċedura doganali (f'dan il-każ, il-preżentazzjoni ta' merkanzija lid-dwana, id-dikjarazzjoni doganali u t-talba għal eżenzjoni mid-dazji doganali) fuq il-benefiċċju ta' eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni. L-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni hija f'dan ir-rigward anċillari għall-eżenzjoni mid-dazji doganali tal-merkanzija importata mill-ġdid jew iż-żewġ eżenzjonijiet għandhom jiġu applikati b'mod awtonomu?

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[i] L-isem ta' din il-kawża huwa fittizju. Dan l-isem ma jikkorrispondi għall-isem reali ta' ebda waħda mill-partijiet fil-proċedura.

[2] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59); tat-8 ta' Settembru 2022, Hauptzollamt Hamburg (Post ta' tnissil tal-VAT - II) (C-368/21, EU:C:2022:647); tas-7 ta' April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); tat-3 ta' Marzu 2021, Hauptzollamt Münster (Post ta' tnissil tal-VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161); tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579); u tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Id-Direttiva 2006/112/KE[3] (iktar ’il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”)

3. L-Artikolu 143 tad-Direttiva dwar il-VAT jirrigwarda l-eżenzjonijiet fuq l-importazzjoni:

“1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(e) l-importazzjoni mill-ġdid, mill-persuna li esportatha, ta’ merkanzija fl-istat li fiha hija kienet esportata, fejn dik il-merkanzija hija eżenti minn dazji doganali;

(f) l-importazzjoni, skond arranġamenti diplomatiċi u konsulari, ta’ merkanzija li hija eżenti mid-dazji doganali;

[…]”

2. Ir-Regolament (UE) Nru 952/2013[4] (iktar ’il quddiem il-“Kodiċi Doganali”)

4. L-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali jirregola l-eżenzjoni tal-merkanzija rritornata:

“1. Merkanzija mhux tal-Unjoni li, wara li oriġinarjament kienet esportata mit-territorju doganali tal-Unjoni bħala merkanzija tal-Unjoni, tinġieb lura f’dak it-territorju fi żmien tliet snin u li tkun ddikjarata għar-rilaxx għal ċirkolazzjoni ħielsa għandha, wara applikazzjoni mill-persuna kkonċernata, tkun eżentata mid-dazju tal-importazzjoni.

[…]

5. L-eżenzjoni mid-dazju tal-importazzjoni għandha tingħata biss jekk il-merkanzija tinġieb lura fl-istat li fih kienet esportata.

6. L-eżenzjoni mid-dazju tal-importazzjoni għandha tkun appoġġata minn informazzjoni li tistabbilixxi li l-kondizzjonijiet għall-eżenzjoni huma sodisfatti.”

[3] Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, kif l-aħħar emendata fil-ĠU 2022, L 155, p. 1).

[4] Regolament (UE) Nru 952/2013 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tad-9 ta’ Ottubru 2013 li jistabbilixxi l-Kodiċi Doganali (riformulazzjoni), fil-verżjoni tiegħu tal-14 ta’ Diċembru 2016 (ĠU 2016, L 354, p. 32).

5. L-Artikolu 139 tal-Kodiċi Doganali jirregola l-obbligu li l-merkanzija tiġi ppreżentata lid-dwana:

“1. Merkanzija mdaħħla fit-territorju doganali tal-Unjoni għandha tkun ppreżentata lid-dwana minnufih mal-wasla tagħha fl-uffiċċju doganali nominat jew kwalunkwe post ieħor nominat jew approvat mill-awtoritajiet doganali jew fiż-żona ħielsa minn waħda mill-persuni li ġejjin:

(a) il-persuna li daħħlet il-merkanzija fit-territorju doganali tal-Unjoni;

[…]”

6. Il-punt 33 tal-Artikolu 5 tal-Kodiċi Doganali jiddefinixxi l-preżentazzjoni ta’ merkanzija lid-dwana kif ġej:

“‘preżentazzjoni ta’ merkanzija lid-dwana’ tfisser in-notifika lill-awtoritajiet doganali tal-wasla ta’ merkanzija fl-uffiċċju doganali jew fi kwalunkwe post ieħor indikat jew approvat mill-awtoritajiet doganali u tad-disponibbiltà ta’ dik il-merkanzija għal kontrolli doganali.”

7. L-Artikolu 158 tal-Kodiċi Doganali jimponi d-dikjarazzjoni doganali tal-merkanzija:

“1. Il-merkanzija kollha maħsuba biex titqiegħed taħt proċedura doganali, minbarra l-proċedura ta’ żona ħielsa, għandha tkun koperta b’dikjarazzjoni doganali xierqa għall-proċedura partikolari.

[…]”

8. Il-punt 12 tal-Artikolu 5 tal-Kodiċi Doganali jiddefinixxi d-dikjarazzjoni doganali kif ġej:

“‘dikjarazzjoni doganali’ tfisser l-att li bih persuna tindika, fil-forma u l-mod preskritti, li tixtieq tqiegħed merkanzija taħt proċedura doganali speċifika, b’indikazzjoni, fejn ikun il-każ, ta’ kwalunkwe arranġamenti speċifiċi li għandhom ikunu applikati.”

9. L-Artikolu 79 tal-Kodiċi Doganali jirregola t-tnissil ta’ dejn doganali dovut fil-każ ta’ ksur tad-dritt doganali kif ġej:

“1. Għal merkanzija soġġetta għal dazju tal-importazzjoni, jinħoloq dejn doganali fuq l-importazzjoni f’każ ta’ nuqqas ta’ konformità ma’ xi wieħed minn dawn li ġejjin:

(a) wieħed mill-obbligi stabbiliti fil-leġislazzjoni doganali dwar id-dħul ta’ merkanzija mhux tal-Unjoni fit-territorju doganali tal-Unjoni, it-tneħħija tagħha mis-superviżjoni doganali, jew il-moviment, l-ipproċessar, il-ħażna, il-ħażna temporanja, id-dħul temporanju ta’ tali merkanzija fit-territorju jew it-tneħħija tagħha minnu;

[…]

3. Fil-każijiet imsemmija taħt il-punti (a) u (b) tal-paragrafu 1, id-debitur għandu jkun kwalunkwe wieħed minn dawn li ġejjin:

(a) kwalunkwe persuna li kienet meħtieġa tissodisfa l-obbligi konċernati; […]”

10. L-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali jipprevedi deroga mill-Artikolu 79 ta' dan il-kodiċi, b'mod partikolari, meta jkunu previsti eżenzjonijiet mid-dazji:

"6. Fejn il-leġislazzjoni doganali tipprovdi għal trattament tariffarju favorevoli ta' merkanzija jew eżenzjoni sħiħa jew parzjali mid-dazju tal-importazzjoni jew esportazzjoni, skont il-punti (d) sa (g) tal-Artikolu 56(2), l-Artikoli 203, 204, 205 u 208 jew l-Artikoli 259 sa 262 ta' dan ir-Regolament jew skont ir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1186/2009 tas-16 ta' Novembru 2009 [li jistabbilixxi sistema Komunitarja ta' eżenzjonijiet mid-dazju doganali (ĠU 2009, L 324, p. 23)], tali trattament tariffarju favorevoli jew eżenzjoni għandhom japplikaw ukoll f'każijiet fejn jinħoloq dejn doganali skont l-Artikoli 79 jew 82 ta' dan ir-Regolament, sakemm in-nuqqas li wassal biex jinħoloq dejn doganali ma kienx jikkostitwixxi attentat ta' qerq."

11. Il-premessa 38 tal-Kodiċi Doganali tiddikjara:

"38. Huwa xieraq li tkun ikkunsidrata l-intenzjoni tajba tal-persuna kkonċernata f'każijiet fejn jinħoloq dejn doganali minħabba nuqqas ta' konformità mal-leġislazzjoni doganali u biex jitnaqqas l-impatt ta' negliġenza min-naħa tad-debitur."

B. Id-dritt Svediż

12. Fiż-żmien meta seħħew il-fatti, kienet fis-seħħ il-Mervärdesskattelag (1994:200) (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (1994:200))[5].

13. Skont il-punt 3 tal-Artikolu 1(1) tal-Kapitolu 1, il-VAT hija dovuta mal-importazzjoni ta' merkanzija fil-pajjiż. Skont l-Artikolu 1a tal-Kapitolu 2, "importazzjoni" tfisser l-introduzzjoni fl-Isvezja ta' merkanzija minn post barra mill-Unjoni.

14. Mill-Artikolu 30(1) tal-Kapitolu 3 jirriżulta li importazzjoni hija eżentata mit-taxxa meta hija prevista eżenzjoni fil-Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) (il-Liġi dwar l-Eżenzjoni fuq l-Importazzjoni *et* (1994:1551)).

15. Skont l-Artikolu 5(1) tal-Kapitolu 2 tal-Liġi dwar l-Eżenzjoni fuq l-Importazzjoni *et*, għandha tiġi eżentata l-merkanzija tal-Unjoni li, wara li tkun ġiet esportata mill-Unjoni lejn pajjiż terz, tiġi importa fl-Isvezja mill-persuna li kienet esportatha jekk ma tkunx ġiet ipproċessata matul il-perijodu li fih tkun ġiet esportata barra mill-Unjoni. Skont il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, l-eżenzjoni għandha tingħata biss jekk il-merkanzija tkun koperta minn eżenzjoni mid-dazji doganali skont, b'mod partikolari, l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali. Merkanzija eżenti mid-dazji doganali skont ir-Regolament (KEE) Nru 2658/87 dwar il-klassifikazzjoni tat-tariffa doganali u l-istatistika u dwar it-Tariffa Doganali Komuni ta' Dwana għandha tiġi ttrattata daqslikieku kienet suġġetta għal dazji doganali.

III. Il-fatti u t-talba għal deċiżjoni preliminari

16. Ir-rikorrenti hija l-proprjetarja ta' żwiemel użati għal kompetizzjonijiet f'pajjiżi differenti. Hija esportat żewġ żwiemel mit-territorju doganali tal-Unjoni lejn in-Norveġja. Wara li pparteċipaw f'kompetizzjonijiet, iż-żwiemel intbagħtu lura fl-Unjoni permezz ta' passaġġ bejn il-fruntieri

[5] Skont l-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, il-Mervärdesskattelag il-ġdida (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (2023:200) tinkludi dispożizzjonijiet essenzjalment simili.

min-Norveġja lejn l-Isvezja. Ir-rikorrenti ma ppreżentatx ruħha fl-uffiċċju doganali sabiex tippreżenta ż-żwiemel u tagħmel dikjarazzjoni doganali. Minflok, din ġiet interċettata mal-ġenb tat-triq mit-Tullverket (l-"Uffiċċju tad-Dwana"), immedjatament wara li għaddiet mill-uffiċċju doganali.

17. L-Uffiċċju tad-Dwana ddeċieda li jiġbor mingħand ir-rikorrenti l-VAT fuq l-importazzjoni fl-ammont ta' 41 178 krona Svediżi (SEK) (madwar EUR 3 500). Madankollu, ma ġie stabbilit l-ebda dejn doganali. Skont l-Uffiċċju tad-Dwana, ebda eżenzjoni mill-VAT ma setgħet tingħata mal-importazzjoni mill-ġdid, peress li r-rikorrenti ma kinitx iddikjarat iż-żwiemel bl-għan li jiġu rrilaxxati għal ċirkulazzjoni libera u peress li hija lanqas ma kienet talbet l-eżenzjoni mid-dazji doganali.

18. Din tal-aħħar ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Förvaltningsrätten i Karlstad (il-Qorti Amministrattiva sedenti f'Karlstad, l-Isvezja), li ċaħditu. Il-Förvaltningsrätten i Karlstad (il-Qorti Amministrattiva sedenti f'Karlstad) ikkonstatat li ż-żwiemel ma kinux ġew iddikjarati u ppreżentati lid-dwana mal-wasla fit-territorju doganali tal-Unjoni, b'tali mod li tnissel dejn doganali, u li għalhekk kien hemm lok li titħallas il-VAT fuq l-importazzjoni. Din il-qorti qieset ukoll li d-dikjarazzjoni ta' rilaxx għal ċirkulazzjoni libera tal-merkanzija u talba għal eżenzjoni mid-dazji doganali kienu kundizzjoni preliminari għall-għoti ta' eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni waqt l-importazzjoni mill-ġdid. Peress li t-tnejn li huma ma sarux, ma setgħetx tingħata eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni.

19. Kemm ir-rikorrenti kif ukoll l-Allmänna ombud hos Tullverket (ir-Rappreżentant tal-Interess Pubbliku fl-Uffiċċju tad-Dwana, l-Isvezja) appellaw mis-sentenza tal-Förvaltningsrätten i Karlstad (il-Qorti Amministrattiva sedenti f'Karlstad) quddiem il-Kammarrätten i Göteborg (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell sedenti f'Göteborg, l-Isvezja), fejn talbu l-annullament ta' din id-deċiżjoni. Din ċaħdet l-appelli billi bbażat ruħha, essenzjalment, fuq l-istess motivi bħal dawk tal-ewwel istanza. Ir-rikorrenti appellat minn din id-deċiżjoni quddiem il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja).

20. Huwa ċertament ikkontestat jekk ir-rikorrenti kinitx iddikjarat oralment iż-żwiemel meta dawn ġew interċettati mill-persunal tad-dwana wara li għaddew mill-uffiċċju doganali. Madankollu, din it-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna biss l-iżvolġiment tal-fatti li fuqhom tibbaża ruħha l-qorti tar-rinviju, jiġifieri t-tranżitu mill-uffiċċju doganali mingħajr ma l-merkanzija ġiet ippreżentata lid-dwana, mingħajr ma saret dikjarazzjoni doganali u mingħajr ma ntalbet eżenzjoni.

21. Il-qorti tar-rinviju issa tistaqsi dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali. Hija tqis li hemm żewġ possibbiltajiet. Jew il-kundizzjonijiet għall-għoti tal-eżenzjoni previsti fl-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali għandhom jiġu ssodisfatti fil-każijiet kollha, jew l-eżenzjoni tista' tingħata anki jekk il-kundizzjonijiet proċedurali previsti fl-Artikolu 203 ma jkunux issodisfatti (f'dan il-każ, kemm id-dikjarazzjoni ta' rilaxx għal ċirkulazzjoni libera kif ukoll it-talba għal eżenzjoni kienu nieqsa).

22. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT u l-Artikoli 86(6) u 203 tal-Kodiċi Doganali tal-Unjoni għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-kundizzjonijiet kemm sostantivi kif ukoll proċedurali previsti f'dan l-Artikolu 203 għandhom jiġu ssodisfatti sabiex eżenzjoni mid-dazji fuq l-importazzjoni – u għalhekk eżenzjoni mill-VAT – tkun tista' tingħata mal-importazzjoni mill-ġdid meta jiġi sostnut dejn doganali skont l-Artikolu 79 tal-Kodiċi Doganali tal-Unjoni minħabba n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu ta' preżentazzjoni previst fl-Artikolu 139(1) tal-Kodiċi Doganali tal-Unjoni?"

23. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni Ewropea biss ippreżentat osservazzjonijiet bil-miktub. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrinunzjat, skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, għaż-żamma ta' seduta għas-sottomissjonijiet orali.

IV. Analiżi ġuridika

24. Id-domanda preliminari tirrigwarda l-interazzjoni bejn il-Kodiċi Doganali u d-Direttiva dwar il-VAT f'dak li jirrigwarda l-hekk imsejħa merkanzija rritornata. Din hija merkanzija tal-Unjoni li tkun ġiet esportata mill-Unjoni iżda li tiġi importata mill-ġdid fl-Unjoni fi stat mhux mibdul f'perijodu partikolari (l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali). It-tilwima għandha bħala suġġett avviż ta' impożizzjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni. Ir-rikorrenti tinvoka l-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT. Din id-dispożizzjoni teżenta l-importazzjoni mill-ġdid ta' "merkanzija [li] hija eżenti minn dazji doganali" mill-VAT fuq l-importazzjoni.

25. Peress li, waqt l-importazzjoni mill-ġdid, ir-rikorrenti ma eżegwixxietx il-proċedura doganali b'mod korrett, filwaqt li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni mid-dazji doganali kienu ssodisfatti, tqum il-kwistjoni dwar jekk l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni hijiex anċillari għad-dazju doganali. Il-kundizzjonijiet kollha għall-eżenzjoni mid-dazji doganali skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) għandhom għalhekk kienu ssodisfatti u l-proċedura doganali ġiet applikata b'mod korrett. Jew huwa biżżejjed li jkunu ssodisfatti biss il-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni mid-dazji doganali?

26. Minħabba l-ħruġ tagħhom mit-territorju doganali tal-Unjoni, iż-żwiemel tilfu l-istatus ta' merkanzija tal-Unjoni (Artikolu 154(a) tal-Kodiċi Doganali) u saru merkanzija mhux tal-Unjoni (il-punt 24 tal-Artikolu 5 tal-Kodiċi Doganali). Meta l-merkanzija mhux tal-Unjoni tkun maħsuba sabiex terġa' tiddaħħal fit-territorju doganali tal-Unjoni, din għandha tkun suġġetta għal dikjarazzjoni ġdida għar-rilaxx għaċ-ċirkolazzjoni libera, suġġetta għall-applikazzjoni ta' proċeduri doganali speċjali (Artikolu 201(1) tal-Kodiċi Doganali) u jitnissel bħala prinċipju dejn doganali (Artikolu 77(1) tal-Kodiċi Doganali). Sabiex jiġi evitat il-piż fiskali għall-merkanzija li kienet merkanzija tal-Unjoni (merkanzija rritornata), l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali jipprevedi, taħt ċerti kundizzjonijiet, eżenzjoni mid-dazji doganali. Il-kundizzjonijiet tagħha, iżda, ma humiex issodisfatti minħabba l-assenza ta' dikjarazzjoni doganali (Artikolu 158(1) u Artikolu 201(1) tal-Kodiċi Doganali) u n-nuqqas ta' talba (l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali). Barra minn hekk, minħabba l-assenza ta' dikjarazzjoni doganali u ta' preżentazzjoni tal-merkanzija lid-dwana (Artikolu 139(1) tal-Kodiċi Doganali), jitnissel dejn doganali skont l-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali.

27. F'dan l-aħħar rigward, l-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali jipprevedi deroga. Skont din id-dispożizzjoni, l-eżenzjoni mid-dazji doganali tingħata b'mod partikolari lill-merkanzija rritornata skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali, anki jekk id-dejn doganali jiġi sostnut skont l-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali minħabba ksur tal-obbligu. Madankollu, dan japplika biss sakemm ma kien hemm ebda attentat ta' qerq li ta lok għal dan il-ksur tal-obbligu.

28. Fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-ewwel nett ser nindirizza l-kwistjoni ta' jekk l-għoti ta' eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni huwiex anċillari għad-dritt doganali u jekk jeħtieġx li l-kundizzjonijiet kollha għall-eżenzjoni taħt id-dritt doganali jkunu ssodisfatti (ara taħt A.). Jekk dan ikun il-każ, l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni skont l-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT tista' tingħata biss f'dan il-każ jekk l-eċċezzjoni taħt id-dritt doganali prevista fl-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali tkun issodisfatta (ara taħt B).

A. Interpretazzjoni tal-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT

1. Il-formulazzjoni u l-istruttura

29. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT ma hijiex ċara. Filwaqt li l-Artikolu 143(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT jirreferi għall-merkanzija "li hija eżenti mid-dazji doganali", il-punt (e) jirrigwarda "merkanzija […] fejn dik il-merkanzija hija eżenti minn dazji doganali".

30. Dan jissuġġerixxi li, fi kwalunkwe każ, il-kundizzjonijiet kollha għal eżenzjoni mid-dazji doganali għandhom jiġu ssodisfatti għall-punt (f), inkella dan ma "japplikax". Min-naħa l-oħra, (Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT) "il-merkanzija hija eżenti minn dazji doganali", anki jekk il-proċedura doganali ma tkunx ġiet osservata. Madankollu, din id-differenza lingwistika tidher biss fil-verżjoni bil-lingwa Ġermaniża [6].

31. Storikament, l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni għall-merkanzija rritornata kienet diġà prevista fis-Sitt Direttiva [7]. Madankollu, f'dak iż-żmien, ma kienx hemm proċedura doganali unika fil-livell tal-Unjoni. Kull Stat Membru kellu d-dritt tiegħu dwar il-proċedura doganali. Ftit li xejn kien ikun jagħmel sens kieku eżenzjoni armonizzata mit-taxxa kienet suġġetta għal-leġiżlazzjonijiet differenti tal-Istati Membri dwar il-proċeduri doganali. Huwa għalhekk li r-riferiment għal "merkanzija [li] hija eżenti minn dazji doganali", inkluż mingħajr emenda fl-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, diffiċilment jista' jfisser l-osservanza tal-proċedura doganali (issa armonizzata).

[6] Ara, pereżempju, il-verżjonijiet bid-Daniż, bil-Franċiż, bl-Ispanjol, bit-Taljan, bil-Portugiż u bl-Olandiż. Il-verżjoni Ingliża ("where those goods are exempt from customs duties" (punt (e)) u "goods which are exempt from customs duties" (punt (f)), li tidher f'forma simili fil-verżjoni Svediża, għadha turi differenza żgħira. Madankollu, din id-differenza ma hijiex daqstant b'saħħitha bħal dik tal-verżjoni bil-lingwa Ġermaniża.

[7] Artikolu 14(1)(e) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-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).

2. Is-sinjifikat u l-iskop

a) L-għanijiet tal-eżenzjonijiet rispettivi għall-merkanzija rritornata

32. Id-dritt doganali huwa intiż sabiex jipproteġi l-merkanzija interna mill-kompetizzjoni permezz ta' importazzjonijiet minn pajjiżi terzi u sabiex, b'hekk, jiggarantixxi relazzjonijiet kummerċjali leali. Issa, fil-każ ta' merkanzija rritornata, dan l-għan ma japplikax għaliex il-merkanzija toriġina inizjalment mill-Unjoni. Huwa f'dan il-kuntest li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali jipprevedi eżenzjoni mid-dazji doganali għall-merkanzija rritornata.

33. Min-naħa l-oħra, il-VAT fuq l-importazzjoni tapplika għall-merkanzija li tidħol fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni u li tista' tkun is-suġġett ta' konsum [8]. Il-VAT fuq l-importazzjoni hija intiża sabiex tintaxxa, mill-perspettiva tal-VAT, il-merkanzija importata minn pajjiżi terzi bl-istess mod bħall-merkanzija fl-Istat Membru ta' importazzjoni. Issa, meta l-merkanzija li toriġina inizjalment mill-Unjoni tiġi importata mill-ġdid fi stat mhux mibdul fl-Unjoni bħala merkanzija rritornata, ma jkunx hemm valur miżjud "konsumabbli" li għandu jiġi ntaxxat. L-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT jieħu dan inkunsiderazzjoni permezz ta' eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni.

b) Il-konsegwenzi differenti ta' ksur

34. Kemm l-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll l-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali jieħdu għalhekk inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni partikolari tal-merkanzija rritornata. Madankollu, huwa biss ksur tad-dritt doganali li jagħti lok għal dejn doganali. Barra minn hekk, dejn tal-VAT jista' jitnissel biss jekk dan il-ksur jikkorrispondi wkoll għall-fatt li jagħti lok għall-VAT fuq l-importazzjoni [9]. Dan jippreżumi li l-merkanzija setgħet ukoll tkun is-suġġett ta' "konsum taxxabbli" fl-Istat Membru. Is-sempliċi ksur tal-proċedura doganali jista' jindika dan. Issa, tali preżunzjoni tista' tiġi kkonfutata [10].

35. Issa, ir-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni billi jsir riferiment, pereżempju, għall-assenza ta' talba skont id-dritt doganali jikser preċiżament din id-differenza. Ir-rifjut tal-*eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni* jkun il-konsegwenza ta' *ksur tad-dritt doganali*, minkejja li ma kienx hemm "konsum taxxabbli". Fil-fatt, fil-każ ta' merkanzija rritornata fis-sens tal-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali, ma jeżistix valur miżjud "konsumabbli" li għandu jiġi ntaxxat (ara l-punt 33 iktar 'il fuq).

36. Id-diversi konsegwenzi legali jikkorrispondu għall-awtonomija, bħala prinċipju, tad-dritt doganali u tad-dritt tal-VAT [11]. Ċertament, huwa fuq kollox fil-ġurisprudenza preċedenti tagħha li l-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat il-paralleliżmu bejn id-dritt doganali u d-dritt tal-VAT fuq

[8] Sentenzi tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 34), u tat-18 ta' Mejju 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[9] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, p. 31); tat-8 ta' Settembru 2022, Hauptzollamt Hamburg (Post ta' tnissil tal-VAT - II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punti 27 u 31); tas-7 ta' April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 48); tat-3 ta' Marzu 2021, Hauptzollamt Münster (Post ta' tnissil tal-VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161), punti 30 *et seq.*); tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punti 44 u 48); u tat-2 ta' Ġunju 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:405, punti 64 *et seq.*).

[10] Ara wkoll is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 48).

[11] Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:7, punt 80).

l-importazzjoni [12]. Madankollu, fil-parti l-kbira tal-każijiet, dan kien jikkonċerna biss dispożizzjonijiet speċifiċi bħalma huwa, pereżempju, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Barra minn hekk, l-affermazzjoni, spiss invokata insostenn, li tgħid li "l-VAT fuq l-importazzjoni u d-dazji doganali għandhom karatteristiċi essenzjali paragunabbli inkwantu jitnisslu minħabba l-importazzjoni fl-Unjoni u l-importazzjoni sussegwenti tal-merkanzija fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Istati Membri" [13], ma tippermettix li jiġi konkluż li teżisti natura anċillari [14]. Għall-kuntrarju, hija turi biss il-koinċidenza prattika frekwenti bejn it-tnissil tad-dazji doganali u t-tnissil tal-VAT fuq l-importazzjoni.

37. Min-naħa l-oħra, il-post ta' tnissil tad-dejn doganali u tal-VAT fuq l-importazzjoni jista' possibbilment ivarja [15]. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jorbot mad-dejn doganali biss il-mument tat-tnissil tad-dejn tal-VAT fuq l-importazzjoni, iżda ma jispeċifikax il-post ta' tassazzjoni [16]. Fil-fatt, il-post ta' tnissil tal-VAT ma għandux jiġi ddeterminat skont id-dritt doganali, għaliex inkella tinħoloq kontradizzjoni mal-prinċipju ta' territorjalità fiskali [17]. Bl-istess mod, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, iż-żamma tad-dejn tal-VAT tista' tkun indipendenti mill-estinzjoni tad-dejn doganali [18]. Dan kollu juri b'mod ċar li ma hemm l-ebda rabta anċillari bejn iż-żewġ sistemi regolatorji. Huwa għalhekk li l-Qorti tal-Ġustizzja lanqas ma titkellem dwar paralleliżmu bejn is-sistemi regolatorji rispettivi, iżda biss dwar "rabta" [19] jew "jorbtu" [20].

c) Assenza ta' natura anċillari għal raġunijiet prattiċi

38. Fil-prattika, il-VAT fuq l-importazzjoni u d-dazji doganali jinġabru u jitħallsu b'mod konġunt. Pereżempju, huwa possibbli li jitwettqu operazzjonijiet f'punt ta' kuntatt wieħed u li jiġu ffaċilitati l-kontrolli [21]. Fil-każ konkret, l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni tista' tiġi invokata simultanjament fid-dikjarazzjoni doganali.

39. Madankollu, tali kunsiderazzjonijiet prattiċi ma humiex biżżejjed sabiex tiġi stabbilita natura anċillari li bis-saħħa tagħha l-proċedura doganali għandha wkoll tiġi osservata sabiex wieħed jibbenefika minn eżenzjoni mill-VAT [22]. Fil-fatt, iż-żewġ sistemi huma mfassla b'mod differenti. Skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(1) tiegħu, "il-Kodiċi Doganali għandu japplika b'mod

[12] Sentenza tas-7 ta' April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 47); tat-3 ta' Marzu 2021, Hauptzollamt Münster (Post ta' tnissil tal-VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 29); u tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41).

[13] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 23); tat-8 ta' Settembru 2022, Hauptzollamt Hamburg (Post ta' tnissil tal-VAT - II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punt 25); tas-7 ta' April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 47); tat-3 ta' Marzu 2021, Hauptzollamt Münster (Post ta' tnissil tal-VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 29); u tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41).

[14] Sentenza tal-25 ta' Ottubru 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punt 41).

[15] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punti 30 *et seq.*); tat-8 ta' Settembru 2022, Hauptzollamt Hamburg (Post ta' tnissil tal-VAT - II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punti 27 u 31); tat-3 ta' Marzu 2021, Hauptzollamt Münster (Post ta' tnissil tal-VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, punti 34 *et seq.*); u tal-10 ta' Lulju 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punti 48 u 53).

[16] Sentenza tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 28).

[17] Sentenza tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 34).

[18] Sentenza tas-7 ta' April 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 51).

[19] Sentenza tat-3 ta' Marzu 2021, Hauptzollamt Münster (Post ta' tnissil tal-VAT) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 27).

[20] Sentenza tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 23).

[21] Ara, pereżempju, il-premessa 13 u t-tieni sentenza tal-premessa 42 tal-Kodiċi Doganali.

[22] Ara r-raba' sentenza tal-premessa 9 tal-Kodiċi Doganali: "[i]l-leġislazzjoni doganali għandha tkun taqbel iktar mal-provvedimenti marbuta mal-ġbir ta' imposti fuq l-importazzjoni mingħajr bdil għall-kamp ta' applikazzjoni tal-provvedimenti tat-taxxa li hemm fis-seħħ".

uniformi fit-territorju doganali kollu tal-Unjoni". Barra minn hekk, id-dazji doganali jappartjenu esklużivament lill-Unjoni[23]. Min-naħa l-oħra, il-VAT fuq l-importazzjoni ma tappartjenix lill-Unjoni, iżda lill-Istat Membru li fih isseħħ l-importazzjoni minħabba li l-konsum finali (preżunt) iseħħ f'dan l-Istat Membru[24]. Għal din ir-raġuni, hija r-rata tal-VAT li tapplika f'dan tal-aħħar li hija determinanti.

40. Barra minn hekk, id-dritt doganali huwa iktar formalizzat mid-dritt tal-VAT. Għalhekk, nuqqas ta' twettiq tal-obbligi doganali diġà jagħti lok għal dejn doganali skont l-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali. Min-naħa l-oħra, il-VAT hija taxxa ġenerali fuq il-konsum li għandha l-għan li tintaxxa l-ammont imħallas mill-konsumatur għal kunsinna jew provvista ta' servizzi[25]. Dan l-għan huwa, bħala prinċipju, indipendenti mill-irregolaritajiet proċedurali. Konsegwentement, il-ksur tal-formalitajiet fil-qasam tal-VAT ma jwassalx, bħala prinċipju, għat-tnissil ta' dejn tal-VAT. Għalhekk, l-eżenzjoni mit-taxxa tal-kunsinni intra-Komunitarji għandha tingħata meta l-kundizzjonijiet sostantivi tagħha jkunu ssodisfatti. Is-sempliċi nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet formali ma jiġġustifikax, bħala prinċipju, li din l-eżenzjoni tiġi rrifjutata[26].

41. Huwa preċiżament f'dan il-każ li l-aċċettazzjoni tal-eżistenza ta' natura anċillari twassal, għal raġunijiet prattiċi, għal riżultat stramb ħafna. Minkejja n-nuqqas ta' konformità mad-dritt tal-proċedura doganali, ma ġie stabbilit l-ebda dejn doganali (apparentement minħabba li r-rata tad-dazji doganali għal dawn iż-żwiemel hija ta' 0 %). Min-naħa l-oħra, il-VAT fuq l-importazzjoni ġiet stabbilita minħabba ksur tad-dritt tal-proċedura doganali, minkejja li ma hemmx valur miżjud taxxabbli tal-merkanzija rritornata. Id-dritt doganali ħafna iktar formalistiku jirrinunzja għal dejn doganali (għal raġunijiet materjali), filwaqt li d-dritt tal-VAT, li huwa ħafna inqas formalistiku, sa fejn fid-Direttiva dwar il-VAT ma hemmx dispożizzjoni analoga għall-Artikolu 79 tal-Kodiċi Doganali, jagħti lok għal dejn tal-VAT fuq l-importazzjoni minkejja l-eżenzjoni mit-taxxa.

42. Fl-aħħar nett, ma huwiex id-dritt tal-VAT li għandu jiżgura l-osservanza tal-proċedura doganali. Għall-kuntrarju, għandha tiġi prevista sanzjoni (pereżempju, multa) fid-dritt nazzjonali għall-ksur imsemmi fl-Artikolu 42 tal-Kodiċi Doganali. Barra minn hekk, u fi kwalunkwe każ, il-benefiċjarju tal-eżenzjonijiet mid-dazji doganali jibqa' inċentivat sabiex jagħmel id-dikjarazzjoni doganali u l-preżentazzjoni tal-merkanzija lid-dwana. Fil-fatt, fil-każ ta' ksur ta' dan l-obbligu, jitnissel bħala prinċipju dejn doganali skont l-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, sakemm ma tapplikax id-deroga prevista fl-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali (ara l-punti 44 *et seq*. iktar 'il quddiem).

[23] Ara l-Artikolu 2(1)(a) tad-Deċiżjoni tal-Kunsill (UE, Euratom) 2020/2053 tal-14 ta' Diċembru 2020 dwar is-sistema tar-riżorsi proprji tal-Unjoni Ewropea u li thassar id-Deċiżjoni 2014/335/UE, Euratom, fil-verżjoni tagħha tal-15 ta' Diċembru 2020 (ĠU 2020, L 424, p. 1); ara wkoll is-sentenza tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 32).

[24] Sentenza tat-18 ta' Jannar 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Post ta' tnissil tal-VAT - III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 32).

[25] Ara, bħala eżempju, is-sentenzi tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 23); tat-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37 – "id-determinazzjoni tal-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna suġġetta għat-taxxa bħala ħlas għall-beni jew għas-servizzi pprovduti minnha"); u tat-18 ta' Diċembru 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punt 20 – "Hija biss in-natura tal-obbligu li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni, b'tali mod li, sabiex jaqa' fis-sistema komuni tal-VAT, tali obbligu għandu jimplika konsum" u punt 23).

[26] Ġurisprudenza stabbilita; ara s-sentenzi tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 34); tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punt 37); u tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 u 30).

3. Konklużjoni intermedja

43. Għaldaqstant, l-osservanza tal-proċedura doganali ma hijiex neċessarja sabiex wieħed jibbenefika minn eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni skont l-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT. Għall-kuntrarju, huwa biżżejjed li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni mid-dazji doganali (f'dan il-każ, l-eżistenza ta' merkanzija rritornata korrispondenti) ikunu ssodisfatti. Issa, dan huwa l-każ hawnhekk. Konsegwentement, in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li tiġi ppreżentata l-merkanzija lid-dwana, tal-obbligu ta' dikjarazzjoni doganali jew l-assenza ta' talba għal eżenzjoni mid-dazji doganali, previsti fid-dritt doganali, ma għandhomx l-effett li jeskludu l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni għall-merkanzija rritornata (f'dan il-każ, iż-żwiemel).

B. Sussidjarjament: Interpretazzjoni tal-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali

44. Huwa biss jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi mod ieħor li jkollu jiġi eżaminat jekk l-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali jippermettix li tkompli tapplika l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali għall-merkanzija rritornata minkejja n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi previsti fid-dritt doganali (nuqqas ta' dikjarazzjoni u ta' preżentazzjoni ta' merkanzija lid-dwana). Dan jippreżumi b'mod partikolari li ma kienx hemm attentat ta' qerq min-naħa tar-rikorrenti.

45. Madankollu, dan l-approċċ, applikat hawnhekk b'mod sussidjarju, ikollu l-iżvantaġġ fundamentali li l-problemi kollha li jirriżultaw mill-applikazzjoni tal-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali u mid-deroga prevista fl-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali jiġu integrati fid-dritt tal-VAT. Madankollu, dispożizzjonijiet suġġettivi bħall-Artikolu 86(6) u l-premessa 38 tal-Kodiċi Doganali (*bona fide*) huma, bħala prinċipju, estranji għad-dritt tal-VAT. L-istess japplika fir-rigward tat-tnissil tal-VAT minħabba difett proċedurali. Id-diffikultajiet li jirriżultaw minn dan huma murija b'mod ċar minn din il-kawża.

46. L-ewwel nett huwa dubjuż jekk l-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali huwiex rilevanti f'dan il-każ. Fil-fatt, l-eżenzjoni prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali tirrikjedi l-eżistenza ta' dikjarazzjoni doganali. Din hija preċiżament nieqsa f'dan il-każ, u għalhekk, minn perspettiva purament formali, ma hemmx eżenzjoni. Madankollu, eżenzjoni għandha sempliċement tkun "prevista". Barra minn hekk, l-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali kien preċiżament maħsub sabiex itaffi kemm jista' jkun il-konsegwenzi tan-nuqqas ta' konformità mad-dritt doganali (bħal, pereżempju, in-nuqqas ta' dikjarazzjoni doganali) (ara l-premessa 38 tal-Kodiċi Doganali). L-aħjar raġunijiet għalhekk jimmilitaw favur l-applikazzjoni tal-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali.

47. Min-naħa l-oħra, il-kwistjoni dwar jekk in-nuqqas ta' dikjarazzjoni doganali u ta' preżentazzjoni taż-żwiemel lid-dwana għandux jitqies, f'dan il-każ, bħala attentat ta' qerq hija kwistjoni ta' fatt. Bħala prinċipju, hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa l-fatti neċessarji għal dan l-għan. Madankollu, jidher utli li jingħatawlha indikazzjonijiet dwar meta jkun hemm attentat ta' qerq fis-sens ta' din id-dispożizzjoni. Sa fejn naf jien, din il-kwistjoni għadha ma tressqitx quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

48. Fis-sens letterali, persuna li taf u tixtieq tevita t-tnissil ta' dejn doganali tfittex li tqarraq. Barra minn hekk, il-premessa 38 tal-Kodiċi Doganali tippreċiża li l-Artikolu 86(6) tiegħu huwa intiż li jieħu inkunsiderazzjoni l-*bona fide* fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tad-dritt doganali. Issa, persuna tkun *in bona fide* biss jekk tkun trid taġixxi korrettament u tkun tista' tafda

fl-evalwazzjoni tagħha[27]. F'dan ir-rigward, skont il-premessa 38 tal-Kodiċi Doganali, il-konsegwenzi tan-negliġenza għandhom jitnaqqsu kemm jista' jkun. Għaldaqstant, negliġenza serja tista' xorta waħda tikkostitwixxi attentat ta' qerq. Dan ikun il-każ meta l-importatur kellu jkun jaf bl-obbligi doganali tiegħu għaliex ikun injora dan l-għarfien b'negliġenza serja. Dan huwa kkonfermat ukoll mill-paragun mad-dispożizzjoni preċedenti tal-Artikolu 212a tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità[28]. Dan kien jitkellem dwar "negozju frawdulenti" u dwar "negliġenza fid-dieher", ħaġa li l-leġiżlatur issa ġabar flimkien taħt il-kunċett ta' "attentat ta' qerq".

49. L-inklużjoni ta' negliġenza serja fl-attentat ta' qerq hija ġġustifikata wkoll mill-fatt li d-dritt doganali huwa formalizzat ħafna minħabba l-possibbiltajiet limitati ta' kontroll fil-proċeduri doganali tal-massa. Huma biss id-dikjarazzjoni doganali u l-preżentazzjoni ta' merkanzija lid-dwana li jippermettu lill-awtoritajiet doganali jikkontrollaw il-merkanzija li għandha tiġi importata. Huwa għalhekk li l-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali jnissel, bħala prinċipju, dejn doganali fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-proċedura doganali. Huwa biss l-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali li jikkostitwixxi eċċezzjoni għal din ir-regola, li madankollu ma tapplikax fil-każ ta' attentat ta' qerq. Interpretazzjoni stretta wisq ta' attentat ta' qerq tmur kontra din ir-relazzjoni regola/eċċezzjoni. L-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali għandha għalhekk tiġi interpretata b'mod restrittiv. Għaldaqstant, ikun hemm attentat ta' qerq fis-sens tal-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali meta l-importatur kien jaf bl-obbligi doganali li huwa naqas li jwettaq jew meta ma kienx jaf bihom minħabba negliġenza serja.

50. Għandu jkun hemm elementi oġġettivi ta' rabta maċ-ċirkustanzi suġġettivi ta' (nuqqas ta') għarfien jew restrizzjonijiet[29]. F'dan ir-rigward, iċ-ċirkustanzi relatati għandhom valur sinjifikattiv. Dan japplika b'mod partikolari għal aġir li bħala prinċipju huwa newtrali u mingħajr tifsira oġġettiva (bħal, pereżempju, it-tranżitu minn uffiċċju doganali mingħajr ma tieqaf).

51. Fil-każ ta' operaturi professjonisti, hemm ħafna elementi favur preżunzjoni ta' għarfien tal-obbligi doganali tagħhom. Persuna li tesporta b'mod korrett iż-żwiemel tagħha apparentement tkun taf bid-dispożizzjonijiet tad-dritt doganali. Għalhekk jidher loġiku li din il-persuna tkun taf ukoll li ser tkun obbligata terġa' timporta ż-żwiemel tagħha b'mod korrett.

52. Madankollu, jekk l-importatur kien jaf bl-obbligu doganali tiegħu (pereżempju fir-rigward tad-dikjarazzjoni doganali u tal-preżentazzjoni ta' merkanzija lid-dwana) jew jekk ma kienx jaf b'dan l-obbligu minħabba negliġenza serja, il-ksur ta' dan l-obbligu jikkostitwixxi wkoll, bħala regola ġenerali, attentat ta' qerq. Jista' jkun mod ieħor fil-każ ta' forza maġġuri jew ta' sitwazzjonijiet ta' emerġenza akuta, meta ma teżistix alternattiva raġonevoli, ġuridikament rikonoxxuta, għall-persuna kkonċernata, minbarra n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi doganali.

53. Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta li jkun hemm attentat ta' qerq fis-sens tal-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali meta jidher li l-importatur kien jaf bl-obbligi doganali tiegħu jew ma kienx jaf bihom minħabba negliġenza serja u kiser l-obbligi doganali tiegħu. F'dan il-każ, it-tnissil ta' dejn doganali skont l-Artikolu 79(1)(a) tal-Kodiċi Doganali jibqa' minħabba n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi tiegħu (b'għarfien jew b'negliġenza serja). Konsegwentement,

[27] Ara, fir-rigward tal-aspettattivi leġittimi u tal-*bona fide* tal-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazju fil-kuntest ta' rkupru *a posteriori* taħt l-Artikolu 119(1)(a) u t-tielet u r-raba' subparagrafu tal-Artikolu 119(3) tal-Kodiċi Doganali, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, punti 24 *et seq.*, dwar id-dispożizzjoni msemmija).

[28] Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 tat-12 ta' Ottubru 1992 li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol 4, p. 307).

[29] F'dan is-sens, ara s-sentenzi tal-25 ta' Ottubru 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punt 47) fir-rigward tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT u l-garanzija li ma jkunx hemm parteċipazzjoni fi frodi fiskali.

jekk l-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT effettivament jeżiġi wkoll l-osservanza tal-proċedura doganali, l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni għandha mingħajr dubju tiġi rrifjutata (bla ħsara għall-evalwazzjoni tal-fatti mill-qorti tar-rinviju).

V. Konklużjoni

54. Nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domanda preliminari magħmula mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) kif ġej:

L-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT jeżiġi biss li l-kundizzjonijiet sostantivi tal-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali jkunu ssodisfatti. Meta dejn doganali skont l-Artikolu 79 tal-Kodiċi Doganali jitnissel biss minħabba n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' dikjarazzjoni doganali previst fl-Artikolu 158(1) ta' dan il-kodiċi u tal-obbligu ta' preżentazzjoni ta' merkanzija lid-dwana previst fl-Artikolu 139(1) ta' dan il-kodiċi jew minħabba l-assenza ta' talba għal eżenzjoni mid-dazji doganali skont l-Artikolu 203 ta' dan il-kodiċi, l-importazzjoni mill-ġdid ta' merkanzija rritornata fis-sens tal-Artikolu 203 ta' dan il-kodiċi għandha tkun eżentata mill-VAT. Għalhekk, għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni skont l-Artikolu 143(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma huwiex rilevanti jekk id-deroga prevista fl-Artikolu 86(6) tal-Kodiċi Doganali hijiex issodisfatta (minħabba l-assenza ta' attentat ta' qerq).