KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PIKAMÄE
ippreżentati fis-26 ta' Settembru 2024 [1]

Kawża C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
fil-preżenza ta':
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki, il-Finlandja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Dazji tas-sisa – Direttiva 2008/118 – Artikolu 36 – Xiri online ta' prodotti suġġetti għad-dazji tas-sisa fi Stat Membru ieħor – Prodotti mibgħuta jew ittrasportati direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew għan-nom tiegħu – Trasport minn kumpannija tat-trasport irrakkomandata mill-bejjiegħ – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tikkunsidra lill-bejjiegħ bħala responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa dovuti fl-Istat Membru ta' destinazzjoni"

1. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja hija adita mill-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki, il-Finlandja) b'talba għal deċiżjoni preliminari li tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2008/118") [2].

2. Għall-ewwel darba, hija ser ikollha l-opportunità tiddeċiedi dwar il-portata ta' din id-dispożizzjoni tad-Direttiva 2008/118, billi tindika liema grad ta' involviment tal-bejjiegħ fit-trasport ta' prodotti suġġetti għas-sisa jippermetti li jiġi identifikat "bejgħ mill-bogħod" sabiex jiġi konkluż li l-bejjiegħ huwa responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ta' dawn il-prodotti.

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[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] ĠU 2009, L 9, p. 12.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3. F'din il-kawża huma rilevanti l-Artikoli 32, 33, 34 u 36 tad-Direttiva 2008/118, u l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112/KE [3].

Id-dritt Finlandiż

Il-kuntest ġuridiku fis-seħħ fl-2020

4. Id-Direttiva 2008/118 ġiet trasposta fil-Finlandja permezz tal- valmisteverotuslaki (182/2010) (il-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa (182/2010, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa"). F'din il-kawża, il-liġi tapplika fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fl-2020.

5. Il-prinċipji sabiex tiġi stabbilita t-taxxa fuq l-alkoħol u x-xorb alkoħoliku li huwa dovut lill-Istat u l-ammont ta' din id-dazji tas-sisa huma ddefiniti fil-laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (il-Liġi dwar id-dazji tas-sisa fuq l-alkoħol u x-xorb alkoħoliku).

6. Skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 1 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa, din il-liġi tapplika għall-ġbir ta' dazji tas-sisa fuq, fost l-oħrajn, l-alkoħol u x-xorb alkoħoliku, sakemm ma jkunx previst mod ieħor f'liġi speċifika dwar is-sisa.

7. Skont il-punt 11 tal-Artikolu 6 ta' din il-liġi, għall-finijiet ta' din il-liġi "bejgħ mill-bogħod" ifisser bejgħ li fih persuna li ma hijiex magazzinier approvat jew destinatarju rreġistrat jew temporanjament irreġistrat, stabbilita fil-Finlandja u li ma teżerċitax attività ekonomika indipendenti tkun xtrat fi Stat Membru ieħor prodotti suġġetti għas-sisa rrilaxxati għall-konsum li huma mibgħuta jew ittrasportati fil-Finlandja direttament jew indirettament mill-bejjiegħ mill-bogħod jew għan-nom tiegħu.

8. Skont il-punt 12 tal-Artikolu 6 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa, "bejjiegħ mill-bogħod" ifisser bejjiegħ li jbigħ prodotti lejn il-Finlandja skont il-modalitajiet imsemmija fil-punt 11 ta' dan l-artikolu.

9. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 72 ta' din il-liġi jipprevedi li d-dazji tas-sisa ma humiex dovuti fuq il-prodotti rrilaxxati għall-konsum fi Stat Membru ieħor li huma mixtrija minn persuna għall-bżonnijiet tagħha stess u ttrasportati minnha stess fil-Finlandja.

10. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 74 tal-imsemmija liġi jipprevedi li, meta persuna takkwista, b'mod differenti minn dak imsemmi fl-Artikolu 72 tal-istess liġi jew permezz ta' bejgħ mill-bogħod, prodotti suġġetti għas-sisa ġejjin minn Stat Membru ieħor għall-bżonnijiet tagħha stess u dawn il-prodotti huma ttrasportati lejn il-Finlandja minn persuna oħra jew minn operatur professjonali, id-dazji tas-sisa huma dovuti. Kull persuna li tkun ipparteċipat fit-trasport tal-imsemmija prodotti jew li żammithom fil-Finlandja hija, ukoll, obbligata tħallas id-dazji tas-sisa dovuti mill-individwu li akkwista l-prodotti suġġetti għad-dazji tas-sisa bħallikieku kien id-dejn tagħha stess.

[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).

11. Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 79 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa, dazji tas-sisa jitħallsu fuq il-prodotti mibjugħa fil-Finlandja permezz ta' bejgħ mill-bogħod. It-tieni paragrafu ta' dan l-artikolu jipprevedi li l-bejjiegħ mill-bogħod għandu jħallas id-dazji tas-sisa. Jekk il-bejjiegħ mill-bogħod għandu rappreżentant fiskali, dan għandu jħallas l-imsemmija dazji tas-sisa minflok il-bejjiegħ mill-bogħod. Il-bejjiegħ mill-bogħod huwa obbligat iħallas dazji tas-sisa dovuti mir-rappreżentant fiskali bħallikieku kien id-dejn tiegħu stess. Skont it-tielet paragrafu tal-imsemmi artikolu, id-dazji tas-sisa jsiru dovuti meta l-prodotti suġġetti għas-sisa jiġu kkunsinjati fil-Finlandja. Id-dazji tas-sisa huma dovuti skont id-dispożizzjonijiet fis-seħħ fil-jum meta l-prodott huwa kkonsenjat fil-Finlandja.

Id-dokumenti leġiżlattivi preparatorji relatati mal-Artikolu 74 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa

12. Il-motivi li jiġġustifikaw l-adozzjoni tal-Artikolu 74 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa, kif jirriżultaw mill-proposta tal-Gvern tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa (HE 263/2009 vp, p. 46), jistipulaw dan li ġej:

"Dan l-artikolu ser jirregola sitwazzjoni li fiha persuna takkwista fi Stat Membru ieħor prodotti suġġetti għas-sisa għall-bżonnijiet tagħha stess b'mod differenti minn dak imsemmi fl-Artikolu 72 ta' din il-liġi jew permezz ta' bejgħ mill-bogħod. F'dan il-każ, il-persuna ma tkunx ser iġġib hija stess il-prodotti fil-Finlandja; dawn ikunu ser jiġu ttrasportati minn persuna oħra jew minn operatur professjonali. Dan ifisser li persuna tista' tixtri, pereżempju fuq l-internet, prodotti fi Stat Membru ieħor u torganizza hija stess it-trasport tagħhom lejn il-Finlandja, mingħajr ma l-bejjiegħ jew persuna li taġixxi għan-nom tiegħu ma jipparteċipa fl-organizzazzjoni tat-trasport.

[…]

Il-prodotti jiġu ntaxxati irrispettivament mill-fatt li huwa ġew importati fil-Finlandja minn operatur professjonali, bħal trasportatur jew servizz postali, jew minn persuna oħra. Id-differenza essenzjali mill-bejgħ mill-bogħod hija li l-bejjiegħ jew persuna li taġixxi għan-nom tiegħu ma jipparteċipa bl-ebda mod fit-trasport tal-prodotti jew fl-organizzazzjoni tat-trasport. Min-naħa l-oħra, pereżempju, jekk il-bejjiegħ, fuq is-sit internet tiegħu, jagħti lix-xerrej l-istruzzjonijiet sabiex juża impriżi tat-trasport speċifiċi, dan ikun bejgħ mill-bogħod, f'liema każ il-bejjiegħ mill-bogħod jew ir-rappreżentant fiskali tiegħu huma obbligati jħallsu dazji tas-sisa fl-Istat Membru ta' destinazzjoni."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

13. Il-kumpannija B UG iġġestixxiet sit internet, disponibbli wkoll bil-Finlandiż, li permezz tiegħu l-klijenti kellhom il-possibbiltà li jixtru f'ħanut online marki ta' xorb alkoħoliku differenti b'livell baxx jew għoli ta' alkoħol.

14. Fl-20 ta' April 2020, l-awtoritajiet doganali fil-Finlandja ssekwestraw lott li kien fih xorb alkoħoliku differenti, li kien intbagħat mill-Ġermanja għall-Finlandja minn B UG u kien indirizzat lil persuna. Il-prodotti mibgħuta ġew issekwestrati abbażi tal-Artikolu 103 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa sabiex jiġi stabbilit jekk id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi kinux ġew applikati għall-importazzjoni ta' dan ix-xorb.

15. L-amministrazzjoni fiskali talbet lix-xerrej li kien ordna mis-sit internet ta' B UG sabiex jagħtiha spjegazzjonijiet dwar kif seħħet din l-ordni u l-organizzazzjoni tat-trasport.

16. Skont l-ispjegazzjonijiet mogħtija minn din il-persuna fil-25 ta' Ġunju 2020, waqt li kienet qiegħda tagħmel l-ordni fil-ħanut online ta' B UG, deher reklam għas-servizzi ta' trasport tal-kumpanniji X, Y u Z. B'hekk, il-basket aġġorna l-ordni u l-prezz tat-trasport kull darba li kienu jiżdiedu prodotti fih. Wara l-ħlas tal-ordni tal-alkoħol, dehret tfakkira dwar l-organizzazzjoni tat-trasport fuq is-sit internet ta' B UG. Din it-tfakkira kien fiha, skont din il-persuna, links li jirreferuk direttament għas-siti internet tal-fornituri tat-trasport. Il-persuna għażlet lill-kumpannija X sabiex tittrasporta l-ordni tagħha. Meta kklikkjat fuq il-link "X", hija ntbagħtet lejn is-sit internet tal-kumpannija X. Fuq dan is-sit, hija indikat l-indirizz tagħha, iżda ma tat ebda informazzjoni dwar l-ordni tagħha, bħan-numru tal-ordni. Hija ħallset it-trasport direttament lill-kumpannija X fuq is-sit internet tagħha.

17. Insostenn tal-argumenti tagħha, l-amministrazzjoni fiskali pproduċiet screenshot datata 16 ta' Ġunju 2020 li kien fiha struzzjonijiet relatati mal-mod ta' konsenja li kien jinsab fis-sit internet ta' B UG u screenshot tal-24 ta' Ġunju 2020 li kien fiha kundizzjonijiet ta' konsenja fuq dan is-sit. Minn dawn l-iscreenshots kien jirriżulta li B UG ma torganizzax hija stess it-trasport tal-prodotti iżda toffri l-possibbiltà lill-klijenti tagħha li jmorru jiġbru l-ordni jew jagħżlu trasportatur, u ċerti trasportaturi ssemmew fuq is-sit internet ta' B UG bħala għażliet possibbli. Barra minn hekk, l-imsemmija screenshots kienu jiżvelaw li din il-kumpannija kienet indikat lill-klijenti tagħha li kellhom iħallsu taxxi fil-Finlandja.

18. Permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Awwissu 2020, l-amministrazzjoni fiskali imponiet fuq B UG, minħabba x-xorb alkoħoliku ssekwestrat il-jum ta' qabel, taxxa fuq l-alkoħol u x-xorb alkoħoliku u multa fiskali ta' ammont totali ta' EUR 1 645.83. Hija qieset li din il-kumpannija jew persuna li taġixxi għan-nom tiegħu kienet direttament jew indirettament bagħtet jew ittrasportat ix-xorb alkoħoliku inkwistjoni lejn il-Finlandja u li, konsegwentament, l-imsemmija kumpannija kienet aġixxiet bħala bejjiegħ mill-bogħod u kellha tħallas dazji tas-sisa fil-Finlandja.

19. B UG ressqet ilment kontra d-deċiżjoni ta' tassazzjoni quddiem l-amministrazzjoni fiskali. Permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Ġunju 2021, l-amministrazzjoni fiskali ċaħdet dan l-ilment.

20. B UG adixxiet lill-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki) b'rikors kontra d-deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali tal-1 ta' Ġunju 2021. Hija talbet l-annullament tad-deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali u l-irtirar tat-taxxi kollha fuq l-alkoħol u x-xorb alkoħoliku li ġew imposti fuqha.

21. Il-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki) tistaqsi jekk B UG ipparteċipatx fit-trasport tax-xorb alkoħoliku li hija biegħet fuq is-sit internet tagħha b'tali mod li hija għandha titqies bħala li għandha tħallas dazji tas-sisa fil-Finlandja bħala bejjiegħ mill-bogħod ta' dan ix-xorb alkoħoliku. Hija tispjega li l-persuna li xtrat dawn il-prodotti fil-Ġermanja xtrathom mingħand B UG għall-bżonnijiet tagħha stess u ħallset l-ispejjeż tat-trasport tal-imsemmija prodotti direttament lill-impriża ta' trasport.

22. Skont din il-qorti, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettix li tingħata risposta għad-domanda dwar kif għandha tiġi interpretata l-espressjoni "kkonsenjati jew ittrasportati lejn Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew f'ismu" użata fl-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118.

23. L-imsemmija qorti tqis li din il-kawża tinvolvi l-evalwazzjoni b'mod partikolari tal-kwistjoni dwar jekk B UG ipparteċipatx fit-trasport ta' prodotti fi Stat Membru ieħor direttament jew indirettament fis-sens tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118, peress li s-sit internet ta' din il-kumpannija jsemmi impriżi ta' trasport differenti u tagħti informazzjoni dwar l-ispejjeż ta' trasport subiti mix-xerrejja. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tosserva li s-sit internet tal-bejjiegħ kien fih link lejn is-sit internet tal-impriżi tat-trasport u li, ladarba tkun għafast fuq din il-ħolqa, l-informazzjoni dwar il-merkanzija li għandha tiġi ttrasportata tkun ġiet trażmessa awtomatikament lil dan is-sit internet minn dik tal-bejjiegħ.

24. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja s-segwenti domandi preliminari:

"1. Id-Direttiva tal-Kunsill 2008/118 […], b'mod partikolari l-Artikolu 36 tagħha dwar il-bejgħ mill-bogħod, tipprekludi interpretazzjoni leġiżlattiva nazzjonali li permezz tagħha jitqies li bejjiegħ ta' prodotti suġġetti għas-sisa stabbilit fi Stat Membru ieħor jipparteċipa fit-trasport ta' dawn il-prodotti lejn l-Istat Membru ta' destinazzjoni u li huwa responsabbli għall-ħlas f'dan l-aħħar Stat Membru tad-dazji tas-sisa li japplikaw għall-bejgħ mill-bogħod, għas-sempliċi raġuni li, fuq is-sit internet tiegħu, dan il-bejjiegħ jindika lix-xerrej li għandu juża impriża ta' trasport partikolari?

2. Il-bejjiegħ ta' prodotti suġġetti għas-sisa jkun bagħat jew ittrasporta merkanzija direttament jew indirettament lejn Stat Membru ieħor, fis-sens tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118, u jkun responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa li japplikaw għall-bejgħ mill-bogħod fis-sens ta' din id-direttiva, f'sitwazzjoni fejn kien is-sit internet tiegħu li rrakkomanda impriżi ta' trasport partikolari u pprovda informazzjoni dwar l-ispejjeż tat-trasport li għandhom jitħallsu mix-xerrej u fejn l-ispejjeż tat-trasport ikunu ġew iffatturati minn impriża tat-trasport, li tkun irċeviet l-informazzjoni dwar il-merkanzija għat-trasport mingħajr l-intervent tax-xerrej? Il-fatt li x-xerrej ikkonkluda kuntratt separat għat-trasport tal-merkanzija mal-impriża tat-trasport indikata fis-sit internet tal-bejjiegħ huwa rilevanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-kawża?"

Analiżi

Fuq il-portata tad-domandi preliminari

25. Qabelxejn għandu jiġi rrilevat li t-tieni domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118 fid-dawl taċ-ċirkustanzi fattwali tal-każ, filwaqt li l-ewwel domanda, li għandha portata iktar ristretta, tidher li tiffoka fuq il-kompatibbiltà tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 74 tal-Liġi dwar id-Dazji tas-Sisa, kif tinsab fil-proposta tal-Liġi tal-Gvern Finlandiż, ma' dan l-Artikolu 36(1), li ġie traspost fid-dritt nazzjonali permezz tal-ewwel artikolu hawn indikat.

26. Peress li dawn iż-żewġ domandi fir-realtà jkopru l-istess mistoqsija dwar il-portata tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118, b'mod partikolari tal-espressjoni "kkonsenjati jew ittrasportati lejn Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew f'ismu", dawn jistgħu, fl-opinjoni tiegħi, jiġu ttrattati flimkien.

Fuq il-mertu

27. Id-Direttiva 2008/118 għandha l-għan li tiżgura l-funzjonament tajjeb tas-suq intern permezz tal-moviment liberu tal-merkanzija suġġetta għas-sisa fl-Unjoni Ewropea. Għal dan il-għan, din id-direttiva tirrikjedi armonizzazzjoni tal-liġijiet nazzjonali li jirregolaw dan it-tip ta' tassazzjoni sabiex jiġi żgurat li l-kunċett, u l-kundizzjonijiet għall-"ħlas", tad-dazju tas-sisa jkunu l-istess fl-Istati Membri kollha [4].

28. L-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa stabbiliti minn din id-direttiva japplikaw biss għall-prodotti elenkati fl-Artikolu 1(1) tagħha, u fosthom hemm ix-xorb alkoħoliku.

29. L-effikaċja ta' dawn l-arranġamenti tirrikjedi li prodott jiġi suġġett għas-sisa fil-mument li fih wieħed minn dawn il-prodott jitfaċċa fis-suq intern, filwaqt li l-ħlas tas-sisa għandu jkun kemm jista' jkun qrib il-konsumatur finali.

30. Il-leġiżlatur tal-Unjoni jirreferi għal dawn ir-rekwiżiti bil-mod segwenti. L-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/118 jipprevedi li l-fatt taxxabbli huwa l-produzzjoni jew l-importazzjoni tal-imsemmija prodotti fit-territorju tal-Unjoni. L-Artikolu 7(1) ta' din id-direttiva jistabbilixxi r-regola ġenerali li d-dazju tas-sisa għandu jsir dovut fil-mument tar-rilaxx għall-konsum u fl-Istat Membru fejn iseħħ dan [5], u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 9 tal-imsemmija direttiva jispeċifika li l-kundizzjonijiet tal-impożizzjoni tal-ħlas u tar-rata li għandhom jiġu applikati għandhom ikunu dawk fis-seħħ fid-data li fiha d-dazju jsir dovut fl-Istat Membru fejn iseħħ ir-rilaxx għall-konsum.

31. Id-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu V tad-Direttiva 2008/118 ("Movimenti u tassazzjoni tal-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa wara r-rilaxx għall-konsum") jirrigwardaw is-sitwazzjonijiet li fihom, wara r-rilaxx għall-konsum tal-prodott u l-ħlas tad-dazju tas-sisa relatat, dan il-prodott ikun ġie ċċirkolat fi ħdan l-Unjoni. Dawn id-dispożizzjonijiet jissodisfaw ir-rekwiżit tal-osservanza tal-prinċipju ta' territorjalità fiskali, li jistipula li l-ħlas tad-dazju tas-sisa għandu jsir fil-pajjiż tal-konsum reali, u li għandha tiġi evitata t-tassazzjoni doppja tal-prodott ikkonċernat.

32. Filwaqt li l-Artikolu 32 tad-Direttiva 2008/118 jistipula li d-dazji tas-sisa għandhom jintalbu biss fl-Istat Membru fejn jiġu akkwistati l-prodotti meta x-xiri jsir minn persuna għall-bżonnijiet tagħha stess u dawn il-prodotti jiġu ttrasportati minnha fi Stat Membru ieħor, l-Artikoli 33 u 36 ta' din id-direttiva jipprovdu eċċezzjonijiet għar-regola ġenerali stipulata fl-Artikolu 7 tal-imsemmija direttiva, sa fejn jistabbilixxu li d-dazji tas-sisa relatati ma' prodott diġà rrilaxxat għall-konsum jsiru dovuti f'mument *sussegwenti* għal dak tar-rilaxx għall-konsum.

33. L-Artikolu 33 tad-Direttiva 2008/118 jistipula li, mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 36 tagħha, fil-każ li prodotti li jkunu diġà ġew irrilaxxati għall-konsum fi Stat Membru jinżammu għal finijiet kummerċjali fi Stat Membru ieħor sabiex jiġu kkonsenjati jew użati hemmhekk,

[4] Ara, b'mod partikolari, il-premessa 8 tad-Direttiva 2008/118.

[5] L-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 2008/18 jiddefinixxi l-kunċett ta' "rilaxx għall-konsum" bħala: "a) it-tluq ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa, inkluż it-tluq irregolari, minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazju; b) iż-żamma ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa barra minn arranġamenti ta' sospensjoni tad-dazju fejn id-dazju tas-sisa ma jkunx inġabar skont id-dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt Komunitarju u l-leġislazzjoni nazzjonali; c) il-produzzjoni ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa, inkluża l-produzzjoni irregolari, barra minn arranġament ta' sospensjoni tad-dazju; d) l-importazzjoni ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa, inkluż l-importazzjoni irregolari, sakemm il-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa ma jitqegħdux, immedjatament mal-importazzjoni, taħt arranġament ta' sospensjoni tad-dazju".

id-dazji tas-sisa jsiru dovuti f'dak l-Istat Membru l-ieħor. F'każ bħal dan, il-persuna responsabbli biex tħallas dan id-dazju tas-sisa hija dik li twettaq il-konsenja, jew li żżomm il-prodotti intenzjonati li jiġu kkonsenjati, jew dik li lilha jiġu kkonsenjati l-prodotti fl-Istat Membru l-ieħor.

34. L-Artikolu 36 ta' din id-direttiva, li l-interpretazzjoni tiegħu qiegħda tintalab f'din il-kawża, jirrigwarda l-bejgħ mill-bogħod u jistipula li l-prodotti suġġetti għas-sisa diġà rrilaxxati għall-konsum fi Stat Membru li jinxtraw minn persuna li ma tkunx il-magazzinier awtorizzat jew destinatarju rreġistrat, stabbilit fi Stat Membru ieħor li ma twettaqx attività ekonomika indipendenti, u li jiġu mibgħuta jew ittrasportati lejn Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew għan-nom tiegħu għandhom ikunu suġġetti għad-dazji tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni. F'dan il-każ, il-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa huwa l-bejjiegħ.

35. L-Artikolu 32 tad-Direttiva 2008/118 ma huwiex applikabbli f'dan il-każ. La hemm qbil, fil-fatt, li l-individwu li xtara il-prodotti inkwistjoni akkwistahom għall-bżonnijiet tiegħu, daqstant ieħor huwa ċert li dawn il-prodotti ma ġewx ittrasportati mill-Ġermanja lejn il-Finlandja minnu stess [6].

36. Il-qorti tar-rinviju hija mitluba tistabbilixxi jekk il-lott ta' xorb alkoħoliku ssekwestrat mill-awtoritajiet doganali Finlandiżi kienx is-suġġett ta' "bejgħ mill-bogħod" fis-sens tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118, f'liema każ B UG hija obbligata tħallas dazji tas-sisa, kif ukoll il-multa fiskali, li tirriżulta mid-deċiżjoni ta' tassazzjoni meħuda mill-amministrazzjoni fiskali Finlandiża fil-21 ta' Awwissu 2020. Jekk dan ma kienx il-każ, dan huwa neċessarjament bejgħ mill-bogħod, li jaqa' taħt l-Artikolu 33 ta' din id-direttiva, b'tali mod li l-klijenti ta' B UG, u mhux din il-kumpannija, huma responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa inkwistjoni.

37. Kif għandha għalhekk tiġi interpretata l-espressjoni "kkonsenjati jew ittrasportati lejn Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew f'ismu", u b'mod partikolari l-intervent *indirett* tal-bejjiegħ?

38. Il-kliem tal-Artikolu 36 tad-Direttiva 2008/118 ma jipprovdix elementi li jippermettu li din id-domanda tiġi kkjarifikata u l-Qorti tal-Ġustizzja ma ġietx mitluba tiddeċiedi fuqha sa issa.

39. Madankollu, għandu jiġi rrilevat li, fis-sentenza tat-2 ta' April 1998 EMU Tabac *et* (C-296/95, EU:C:1998:152), il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet il-prinċipji fundamentali ta' interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni [7].

40. Il-kawża li minnha oriġinat din is-sentenza kienet tippreżenta sitwazzjoni fattwali li fiha MLB, kumpannija stabbilita fir-Renju Unit, kienet titlob u tikseb ordnijiet biex jinxtraw sigaretti u tabakk minn persuni li jirrisjedu fir-Renju Unit. MLB kienet tixtri dawn il-prodotti mingħand

[6] Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet mistoqsija dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 10(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 92/12/KEE tal-25 ta' Frar 1992 dwar l-arranġamenti ġenerali għall-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa u dwar iż-żamma, ċaqliq u mmonitorjar ta' dan it-tip ta' prodotti (ĠU 1992, L 76, p. 1), u mhux tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118. Madankollu, għalkemm din l-aħħar direttiva, applikabbli biss *ratione temporis* għall-kawża prinċipali, ħassret u ssostitwixxiet id-Direttiva 92/12 b'effett mill-1 ta' April 2010, mill-kliem tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118 u tal-Artikolu 10(1) tad-Direttiva 92/12 jirriżulta li l-kontenut ta' dawn id-dispożizzjonijiet ma huwiex, essenzjalment, differenti. Minn dan għandu jiġi dedott li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar din l-aħħar dispożizzjoni tibqa' applikabbli f'dak li jirrigwarda l-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Marzu 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punt 34).

EMU, kumpannija stabbilita fil-Lussemburgu u li kienet tappartjeni fl-istess grupp, u kienet torganizza l-importazzjoni tagħhom fir-Renju Unit permezz ta' trasportatur privat f'isem u għan-nom ta' dawn l-individwi, permezz ta' pagament ta' kummissjoni.

41. Fis-sentenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li tali sitwazzjoni kienet tikkostitwixxi bejgħ mill-bogħod, u mhux akkwist minn persuni, minħabba li, fl-ewwel lok, kienet MLB (u mhux l-individwi li hija kienet tirrappreżenta) li kienet tieħu l-inizjattiva fir-rigward tal-ordnijiet magħmula mal-bejjiegħ u kienet issostni r-riskji inerenti għall-bidla fir-rata ta' kambju u, fit-tieni lok, li EMU u MLB kienu jiffurmaw parti mill-istess entità ekonomika.

42. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, din il-konklużjoni hija spjegabbli mill-fatt li l-Artikolu 10(2) tad-Direttiva 92/12 "kien redatt b'tali mod li jkopri mhux biss il-każ fejn il-prodotti jiġu ttrasportati jew mibgħuta mill-bejjiegħ innifsu, iżda wkoll u b'mod ħafna iktar wiesa' l-każijiet fejn jintbagħtu jew jiġu ttrasportati f'isem il-bejjiegħ" [traduzzjoni mhux uffiċjali], u li "l-formula użata f'din id-dispożizzjoni turi b'mod ċar li l-leġiżlatur Komunitarju huwa iktar ikkonċernat min-natura oġġettiva tat-tranżazzjonijiet milli mill-forma legali tagħhom"[8] [traduzzjoni mhux uffiċjali].

43. Dan jimplika kemm li l-espressjoni "kkonsenjati jew ittrasportati lejn Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew f'ismu" għandha tingħata portata wiesgħa kif ukoll li l-interpretazzjoni tagħha għandha tirrifletti r-realtà ekonomika tat-tranżazzjoni eżaminata, mingħajr kwalunkwe formalità. Madankollu, din il-konstatazzjoni hija biss il-punt tat-tluq tal-isforz interpretattiv mitlub mill-qorti tar-rinviju.

44. Bħala għajnuna għall-interpretazzjoni, il-Kummissjoni Ewropea tipproponi, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, applikazzjoni b'analoġija mas-sentenza KrakVet Marek Batko[9].

45. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-qasam tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (VAT), dwar l-interpretazzjoni simili ferm għall-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118, jiġifieri l-Artikolu 33(1) tad-Direttiva 2006/112. Dan l-artikolu jistipula li l-post tal-provvista tal-merkanzija "mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-fornitur", minn Stat Membru li mhux dak li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata jitqies bħala l-post fejn tinsab il-merkanzija fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport għall-konsumatur, meta jiġu ssodisfatti ċerti kundizzjonijiet.

46. Il-każ fattwali ppreżentat mill-qorti tar-rinviju kien dak ta' prodotti mibjugħa minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ieħor u mibgħuta lil dawn tal-aħħar minn kumpannija rrakkomandata minn dan il-fornitur, iżda li magħha x-xerrejja kienu liberi li jiftehmu għall-finijiet ta' din il-konsenja. Dawn il-prodotti għandhom jitqiesu bħala mibgħuta jew ittrasportati "minn jew għan-nom tal-fornitur"?

47. It-teħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummerċjali, li tikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT, iwassal sabiex jiġi konkluż, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, li l-prodotti jiġu mibgħuta jew ittrasportati għan-nom tal-fornitur meta dan tal-aħħar, u mhux ix-xerrej, effettivament jieħu d-deċiżjonijiet li jirrigwardaw il-mod kif

[8] Sentenza tat-2 ta' April 1998, EMU Tabac *et* (C-296/95, EU:C:1998:152, punti 45 u 46).

[9] Sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, (C-276/18, (iktar 'il quddiem is-"sentenza KrakVet") EU:C:2020:485, punti 61 sa 63).

il-prodotti għandhom jiġu mibgħuta jew ittrasportati. Ir-rwol tal-fornitur għandu għalhekk ikun "*predominanti* f'dak li jikkonċerna l-inizjattiva kif ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija" [10].

48. Il-Qorti tal-Ġustizzja sussegwentament indikat erba' kriterji li jippermettu li jiġi vverifikat jekk dan kienx il-każ.

49. L-ewwel nett, għandha tiġi kkunsidrata l-importanza li għandha l-kwistjoni tat-trasport ta' dawn il-prodotti lejn ix-xerrejja fid-dawl tal-prattiki kummerċjali li jikkaratterizzaw l-attività eżerċitata mill-fornitur ikkonċernat. It-tieni nett, għandu jiġi evalwat lil min jistgħu jiġu effettivament imputati l-għażliet dwar il-modalitajiet tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-prodotti kkonċernati. Spedizzjoni jew trasport ta' prodotti għan-nom tal-fornitur tagħhom tista' tiġi identifikata meta x-xerrejja kulma jagħmlu huwa li jaqblu mal-għażliet imwettqa mill-fornitur, kemm jekk ikunu jikkonċernaw l-indikazzjoni tal-kumpannija responsabbli għall-ġarr tal-prodotti kkonċernati jew il-modalitajiet li bihom dawn il-prodotti jintbagħtu jew jiġu ttrasportati. Tali konklużjoni tista' tiġi bbażata b'mod partikolari fuq elementi bħall-għażla mnaqqsa ta' kumpanniji rrakkomandati mill-fornitur għall-finijiet ta' dan it-trasport. It-tielet nett, għandha tiġi eżaminata l-kwistjoni dwar fuq min jaqa' l-oneru tar-riskju marbut mal-ispedizzjoni u mal-kunsinna tal-prodotti inkwistjoni, jekk hux fuq il-fornitur jew fuq ix-xerrej. Ir-raba' nett, għandhom jiġu evalwati l-modalitajiet ta' ħlas relatati kemm mal-konsenja tal-prodotti kkonċernati kif ukoll mal-ispedizzjoni jew mat-trasport tagħhom. Tranżazzjoni finanzjarja waħda għall-akkwist kif ukoll għall-ispedizzjoni u t-trasport tal-imsemmija prodotti tikkostitwixxi indizju tal-involviment sinjifikattiv tal-fornitur fit-trasport tagħhom [11].

50. Min-naħa tiegħi, nikkonstata n-nuqqas tal-premessi neċessarji sabiex nipproċedi għal applikazzjoni b'analoġija f'din il-kawża tal-kriterji stipulati fis-sentenza KrakVet, kif irrakkomandat il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

51. Jekk naċċetta mingħajr eżitazzjoni l-idea li d-dispożizzjonijiet ta' dritt sekondarju relatati mad-dazji tas-sisa u dawk korrispondenti relatati mal-VAT jistgħu jingħataw l-istess interpretazzjoni, dan ma jidhirlix li huwa ġġustifikat f'dan il-każ fid-dawl tal-kontenut tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva 2006/112, fil-verżjoni tiegħu analizzata fis-sentenza KrakVet, u tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118. Fil-fatt, filwaqt li minn dan l-aħħar artikolu jirriżulta li intervent indirett tal-bejjiegħ fl-ispedizzjoni jew fit-trasport tal-prodotti kkonċernati huwa biżżejjed sabiex jiġi kkaratterizzat "bejgħ mill-bogħod", dan l-istess intervent ma kienx kundizzjoni neċessarja sabiex jiġi kklassifikat bħala "bejgħ mill-bogħod ta' prodotti intra-Komunitarju" fis-sens ta' dan l-Artikolu 33(1) qabel l-emenda magħmula lid-Direttiva 2006/112 permezz tal-Artikolu 2 tad-Direttiva (UE) 2017/2455 [12].

52. Kif irrilevat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza KrakVet, din l-emenda, li tistipula li l-prodotti għandhom ikunu kkunsidrati bħala "mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur, jew għan-nom tiegħu" anki meta l-fornitur jintervjeni *indirettament* fit-trasport jew fl-ispedizzjoni tagħhom, ma kinitx applikabbli *ratione temporis* fil-kawża prinċipali [13].

[10] Sentenza KrakVet, punt 63 (korsiv miżjud minni).

[11] Sentenza KrakVet, punti 69 sa 78.

[12] Direttiva tal-Kunsill (UE) 2017/2455 tal-5 ta' Diċembru 2017 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE u d-Direttiva 2009/132/KE fir-rigward ta' ċerti obbligi tat-taxxa fuq il-valur miżjud għall-provvisti ta' servizzi u għall-bejgħ mill-bogħod ta' oġġetti (ĠU 2017, L 348, p. 7).

[13] Sentenza KrakVet, punti 55 u 56. Ara, ukoll, il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Sharpston fil-kawża KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, punt 99), li jipprevedu li t-test introdott permezz tad-Direttiva 2017/2455 "kien tabilħaqq emenda; u li din *ma* tirrappreżenta*x* l-interpretazzjoni li fi kwalunkwe każ kellha tingħata lit-test eżistenti".

53. Jirriżulta li l-kriterji użati mill-Qorti tal-Ġustizzja f'din is-sentenza ma jistgħux jintużaw f'dan il-każ sa fejn huma intiżi sabiex jiġi interpretat l-Artikolu 33(1) tad-Direttiva 2006/112, *fil-verżjoni tiegħu preċedenti għall-emenda introdotta permezz tad-Direttiva 2017/2455*.

54. Min-naħa l-oħra, l-elementi ta' interpretazzjoni tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva 2006/112, *fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta minn din l-istess emenda*, jistgħu, fl-opinjoni tiegħi, iservu sabiex tiġi ddefinita l-portata tal-Artikolu 36 tad-Direttiva 2008/118 permezz ta' raġunament b'analoġija.

55. Fost dawn l-elementi, għandu jiġi kkunsidrat l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 5a tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [14], li ġie miżjud ma' dan ir-regolament ta' implimentazzjoni preċiżament sabiex jikkjarifika u jiddefinixxi l-kriterju tal-intervent indirett fil-kuntest tal-VAT [15].

56. Din id-dispożizzjoni tindika s-sitwazzjonijiet li fihom prodotti huma kkunsidrati bħala mibgħuta jew ittrasportati lill-fornitur jew għan-nom tiegħu, inkluż meta dan jintervjeni b'mod indirett fl-ispedizzjoni jew fit-trasport ta' dawn il-prodotti. L-ewwel tliet sitwazzjonijiet huma dawk li fihom (i) l-ispedizzjoni jew it-trasport tal-merkanzija jkun taħt sottokuntrattat mill-fornitur lil parti terza li tikkonsenja l-prodotti lill-klijent, (ii) l-ispedizzjoni jew it-trasport tal-prodotti jkun ipprovdut minn parti terza, iżda l-fornitur ikollu r-responsabbiltà totali jew parzjali għall-konsenja tal-prodotti lill-klijent, u (iii) il-fornitur joħroġ il-fattura u jiġbor l-ispejjeż tat-trasport mingħand ix-xerrej u sussegwentament jibgħathom lil parti terza li ser torganizza l-ispedizzjoni jew it-trasport tal-prodotti. Ir-raba' sitwazzjoni, li jidhirli li għandha rilevanza partikolari għall-finijiet tar-risposta għad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, hija dik li fiha "il-fornitur jippromwovi bi kwalunkwe mezz servizzi ta' konsenja ta' parti terza lill-klijent, ipoġġi lill-klijent u parti terza f'kuntatt jew inkella jipprovdi lil parti terza l-informazzjoni meħtieġa għall-konsenja tal-merkanzija lill-konsumatur".

57. B'hekk, il-leġiżlatur tal-Unjoni inkorpora f'dan ir-regolament il-Linji gwida tal-Kumitat tal-VAT dwar l-interpretazzjoni tal-espressjoni "mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-fornitur" għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112. Kif jirriżulta mid-Dokument tax-Xogħol Nru 855 dwar l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-VAT fir-rigward ta' bejgħ mill-bogħod [16], dawn il-linji gwida nħarġu fuq talba tal-awtoritajiet fiskali tar-Renju Unit u tal-Belġju, li kienu kkonstataw il-ħolqien minn ċerti kumpanniji ta' arranġament kummerċjali intiżi sabiex jisseparaw il-provvista ta' prodotti mit-trasport u l-konsenja tagħhom sabiex jevitaw li jiddikjaraw u jħallsu l-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-prodotti. Il-qari ssuġġerit minn dan il-kumitat kien juri l-ħtieġa ta' ġlieda kontra l-*prattiki abbużivi*, jew b'mod iktar preċiż kontra t-tranżazzjonijiet li għandhom ir-riżultat li jiksbu vantaġġ ta' natura fiskali, bħalma hi l-applikazzjoni ta' rata tad-dazju tas-sisa probabbilment inqas għolja mill-Istat ta' spedizzjoni tal-prodotti kkonċernati, jew in-nuqqas ta' applikazzjoni ta' dazji tas-sisa minħabba l-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni ta' xiri mill-bogħod u li jmorru kontra l-għan li għandu jintlaħaq mid-dispożizzjonijiet rilevanti, jiġifieri dak li jiġu evitati d-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni maħluqa mill-applikazzjoni tal-prinċipju tal-Istat tal-oriġini għat-tranżazzjonijiet transkonfinali.

[14] ĠU 2011, L 77, p. 1.

[15] Ara l-premessa 4 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) 2019/2026 tal-21 ta' Novembru 2019 li jemenda r-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011 fir-rigward ta' provvisti ta' merkanzija jew servizzi ffaċilitati permezz ta' interfaċċi elettroniċi u l-iskemi speċjali għal persuni taxxabbli li jipprovdu servizzi lil persuni mhux taxxabbli, li jbigħu b'distanza merkanzija u xi provvisti domestiċi ta' merkanzija (ĠU 2019, L 313, p. 14).

[16] Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

58. Ispirata mill-ħtieġa tal-ġlieda kontra l-prattiki abbużivi, din l-interpretazzjoni estensiva wasslet għal tnaqqis fil-livell ta' involviment neċessarju sabiex spedizzjoni jew trasport ta' prodotti jkun imputabbli għall-fornitur. Fi kliem ieħor, il-promozzjoni permezz ta' kwalunkwe mod ta' servizzi ta' konsenja ta' terz max-xerrej, it-tqegħid f'kuntatt bejn ix-xerrej u terz jew il-komunikazzjoni lil terz tal-informazzjoni neċessarja għall-konsenja tal-prodotti lix-xerrej huma biżżejjed sabiex jiġi konkluż li l-prodotti huma mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur jew għan-nom tiegħu.

59. Fl-opinjoni tiegħi, l-istess portata għandha tingħata lill-espressjoni "kkonsenjati jew ittrasportati lejn Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew f'ismu" li tinsab fl-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118.

60. L-interpretazzjoni b'analoġija li qiegħed nipproponi tista' ssir minħabba l-fatt li l-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118 jesprimi *l-istess regola ta' tassazzjoni* bħal dik li tirriżulta mill-Artikolu 33(1) tad-Direttiva 2006/112 (il-bejjiegħ huwa obbligat iħallas dazji tas-sisa fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ta' prodotti meta jkun bejgħ mill-bogħod) u, għandu *l-istess kontenut* bħall-Artikolu 33(1) tad-Direttiva 2006/112, wara li titqies il-verżjoni ta' din tal-aħħar li hija sussegwenti għall-emenda magħmula mid-Direttiva 2017/2455. Barra minn hekk, din l-interpretazzjoni tidher iġġustifikata fid-dawl tal-fatt li d-Direttiva 2008/118 għandha l-istess għan bħad-Direttiva 2006/112 fir-rigward tal-ġlieda kontra l-abbużi, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet b'mod repetut li tali ġlieda, flimkien ma' dik kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, taqa' fid-dimensjoni teleoloġika tad-Direttiva 2008/118, kif jirriżulta mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 11, mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 39(3) u mill-premessa 31 tagħha [17].

61. Minn dan isegwi li intervent indirett fis-sens tal-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118 iseħħ b'mod partikolari meta l-bejjiegħ jaġixxi b'ċertu mod sabiex *jiggwida* l-għażla tax-xerrej fir-rigward tal-kumpannija inkarigata mill-ispedizzjoni u/jew mit-trasport tal-prodotti kkonċernati. F'tali każ, għandu jiġi konkluż li l-bejjiegħ huwa responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ta' dawn il-prodotti.

62. F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li s-sit internet ta' B UG, li minnha nbiegħ ix-xorb alkoħoliku lil xerrejja stabbiliti fil-Finlandja, jirrakkomanda lil kumpanniji tat-trasport partikolari. Barra minn hekk, dan is-sit internet jagħti informazzjoni dwar l-ispejjeż tat-trasport subiti mix-xerrej li jkun għażel waħda minn dawn il-kumpanniji, u fih link lejn is-sit internet ta' kull waħda minnhom u li lejh, ladarba l-link jiġi aċċessat mix-xerrej, tintbagħat informazzjoni dwar il-prodotti li għandhom jiġu ttrasportati mingħajr intervent ulterjuri minn dan tal-aħħar.

63. Fid-dawl ta' din l-informazzjoni u suġġett għal verifika mill-qorti tar-rinviju, għandu jkun possibbli li jiġi kkunsidrat, fl-opinjoni tiegħi, li x-xorb alkoħoliku inkwistjoni ġie ttrasportat fil-Finlandja indirettament minn B UG, fis-sens tal-Artikolu 36 tad-Direttiva 2008/118, b'tali mod li din tal-aħħar hija responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa f'dan l-Istat Membru.

64. Fir-rigward tal-kumplament, din hija sempliċement interpretazzjoni konformi mar-realtà ekonomika u kummerċjali, peress li, f'ċirkustanzi bħal dawk f'dan il-każ, il-possibbiltà li l-klijenti jagħżlu kumpannija tat-trasport differenti minn dawk li l-bejjiegħ jirrakkomandalhom fuq is-sit internet tiegħu, hija, l-iktar l-iktar, dgħajfa u, fir-realtà, probabbilment purament ipotetika.

[17] Fir-rigward tad-Direttiva 2008/118, ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fir-rigward tad-Direttiva 2006/112, ara s-sentenza tas-7 ta' Marzu 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

65. Peress li din l-interpretazzjoni neċessarjament timplika li "jitneħħa l-velu" minn fuq il-forma ġuridika tat-tranżazzjoni sabiex jiġu evitati eventwali abbużi ta' dritt [18], huwa ovvju li l-konklużjoni mix-xerrej ta' żewġ kuntratti separati mal-bejjiegħ u mal-kumpannija tat-trasport, ma hijiex rilevanti sabiex jiġi stabbilit jekk il-prodotti kkonċernati għandhomx jitqiesu bħala mibgħuta jew ittrasportati indirettament mill-bejjiegħ jew għan-nom tiegħu.

66. Finalment, għandu jiġi spjegat li l-argument imressaq minn B UG fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, ibbażat fuq il-proposta tal-Kummissjoni relatata mad-Direttiva 2008/118 [19], ma jistax jikkontesta l-konklużjoni li għaliha wasalt jiena.

67. B'mod iktar preċiż, B UG indikat li, skont il-proposta ta' Direttiva dwar id-Dazji tas-Sisa, id-dispożizzjoni li tirrigwarda l-bejgħ mill-bogħod "tipprevedi l-proċeduri applikabbli għall-bejgħ magħmul minn operaturi li jieħdu r-responsabbiltà, direttament jew indirettament, tat-trasport tal-prodotti suġġetti għas-sisa lill-persuni stabbiliti fi Stat Membru ieħor […]". Din il-formulazzjoni tfisser li l-bejjiegħ għandu jkun ikkunsidrat bħala *responsabbli* għat-trasport tal-prodotti suġġetti għas-sisa sabiex ir-regola stabbilita fl-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118 tkun applikabbli.

68. Fir-realtà, tali formulazzjoni tispjega ruħha, fl-opinjoni tiegħi, sempliċement bil-volontà tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jenfasizza wieħed mill-elementi li jiddistingwu l-bejgħ mill-bogħod, kif ikkonfermat fir-rapport ippubblikat fil-qafas tal-proċedura leġiżlattiva li wasslet għall-adozzjoni tad-Direttiva 2008/118 [20], u mhux mill-volontà li l-applikazzjoni ta' dan l-Artikolu 36(1) tiġi suġġetta għall-eżistenza ta' forma ta' responsabbiltà, b'mod partikolari ċivili, fi ħdan il-bejjiegħ.

69. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena nqis li l-Artikolu 36(1) tad-Direttiva 2008/118 għandu jinqara fis-sens li prodotti suġġetti għas-sisa għandhom jiġu kkunsidrati bħala "mibgħuta jew ittrasportati fi Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew għan nom tiegħu", b'tali mod li dan tal-aħħar ikun responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa f'dan l-Istat Membru l-ieħor, b'mod partikolari meta l-bejjiegħ jaġixxi b'mod li jiggwida l-għażla tax-xerrej fir-rigward tal-kumpannija inkarigata mit-trasport tal-prodotti kkonċernati, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju. F'dan is-sens, huma elementi rilevanti b'mod partikolari l-fatt li s-sit internet tal-bejjiegħ jirrakkomanda kumpannija waħda jew iktar partikolari, li jagħti informazzjoni dwar l-ispejjeż tat-trasport li subiti mix-xerrej li jkun għażel waħda minn dawn il-kumpanniji, u li fih link lejn is-sit internet ta' kull waħda minnhom li lejh, ladarba dan il-link jiġi aċċessat, tintbagħat informazzjoni dwar il-prodotti li għandhom jiġu ttrasportati mingħajr intervent ulterjuri tax-xerrej. Min-naħa l-oħra, il-konklużjoni mix-xerrej ta' żewġ kuntratti separati mal-bejjiegħ u mal-kumpannija tat-trasport rispettivament, ma hijiex element rilevanti għall-finijiet tal-imsemmija evalwazzjoni.

[18] Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer fil-kawża EMU Tabac *et* (C-296/95, EU:C:1997:203, punt 88).

[19] Proposta ta' Direttiva tal-Kunsill dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa (COM/2008/0078 finali).

[20] Rapport tal-Kummissjoni lill-Parlament Ewropew, lill-Kunsill u lill-Kumitat Ekoiku u Soċjali Ewropew dwar l-applikazzjoni tal-Artikoli 7 sa 10 tad-Direttiva 92/12/KEE (Ippreżentat skont l-Artikolu 27 tad-Direttiva 92/12/KEE) (COM/2004/0227 finali).

Konklużjoni

70. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi bil-mod segwenti għad-domandi preliminari magħmula mill-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki, il-Finlandja):

L-Artikolu 36(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li tħassar id-Direttiva 92/12/KEE

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

prodotti suġġetti għas-sisa għandhom jitqiesu bħala "mibgħuta jew ittrasportati fi Stat Membru ieħor direttament jew indirettament mill-bejjiegħ jew għan nom tiegħu", b'tali mod li dan tal-aħħar huwa responsabbli għall-ħlas tad-dazji tas-sisa f'dan l-Istat Membru l-ieħor, b'mod partikolari meta l-bejjiegħ jaġixxi b'mod li jiggwida l-għażla tax-xerrej dwar il-kumpannija inkarigata mill-ispedizzjoni u/jew it-trasport tal-prodotti kkonċernati, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti nazzjonali fid-dawl tal-elementi kollha tal-kawża prinċipali.