SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

2 ta' Ġunju 2016*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Taxxa fuq il-valur miżjud — Proċedura tad-depożitu doganali — Proċedura ta' tranżitu estern — Tnissil ta' dejn doganali bħala konsegwenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu — Eżiġibbiltà tat-taxxa fuq il-valur miżjud"

Fil-Kawżi magħquda C-226/14 u C-228/14,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Hamburg (qorti tal-finanzi ta' Hamburg, il-Ġermanja) permezz ta' deċiżjonijiet tat-18 ta' Frar 2014, li waslu fil-Qorti tal-Ġustizzja rispettivament fit-8 u fit-12 ta' Mejju 2014, fil-proċeduri

Eurogate Distribution GmbH

vs

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

u

DHL Hub Leipzig GmbH

vs

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, Viċi President tal-Qorti tal-Ġustizzja, li qed jaġixxi bħala President tal-Ewwel Awla, F. Biltgen, A. Borg Barthet (Relatur), M. Berger u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona

Reġistratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-11 ta' Novembru 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Eurogate Distribution GmbH u DHL Hub Leipzig GmbH, minn U. Schrömbges, avukat,

— għal Hauptzollamt Hamburg-Stadt, minn J. Thaler, bħala aġent,

* Lingwa tal-Kawża : il-Ġermaniż.

— għal Hauptzollamt Braunschweig, minn F. Zimmerer, bħala aġent,

— għall-Gvern Elleniku, minn K. Georgiadis u K. Karavasili, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung kif ukoll minn M. Wasmeier u A. Caeiros, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-12 ta' Jannar 2016,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikoli 204 u 236 tar-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), kif emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-13 ta' April 2005 (ĠU L 117, p. 13 iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Doganali"), tal-Artikolu 7, tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(3) u tal-Artikolu 17(2)(a) tas-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 emendat bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004 (ĠU L 168, p. 35 iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), kif ukoll tal-Artikoli 30 u 61 tad-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, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn, minn naħa, Eurogate Distribution GmbH (iktar 'il quddiem "Eurogate") u Hauptzollamt Hamburg-Stadt (uffiċċju doganali prinċipali tal-belt ta' Hamburg, il-Ġermanja) u, min-naħa l-oħra, DHL Hub Leipzig GmbH (iktar 'il quddiem "DHL") u Hauptzollamt Braunschweig (uffiċċju doganali prinċipali ta' Braunschweig, il-Ġermanja) fir-rigward tal-obbligu li għalih ġew suġġetti dawn l-impriżi li jħallsu t-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) minħabba t-tnissil ta' dejn doganali abbażi tal-Artikolu 240 tal-Kodiċi Doganali.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-fatti fil-kawżi prinċipali seħħew matul is-snin 2006 u 2011. Konsegwentement, id-direttivi applikabbli huma s-Sitt Direttiva fil-Kawża C-226/14 u d-Direttiva tal-VAT fill-Kawża C-228/14.

Is-Sitt Direttiva

4 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jistipula:

"Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

[...]

2 l-importazzjoni ta' oġġetti".

5 L-Artikolu 7 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"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 li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea tal-Faħam u l-Azzar, ma jkollhiex ċirkolazzjoni ħielsa;

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

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."

6 L-Artikolu 10(3) tal-istess direttiva jiddisponi:

"Jkun 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.

[...]"

7 L-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva jistipula:

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

2 Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabbli tiegħu, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tħallas:

a) [VAT] dovuta jew mħallsa fir-rigard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra;

b) [VAT] dovuta jew imħallsa fir-rigward ta' oġġetti importati;

[...]".

8 Skont l-Artikolu 21 tal-imsemmija direttiva:

"Li ġejjin għandhom ikunu responsabbli biex iħallsu l-[VAT]:

[...]

2 fuq l-importazzjoni: il-persuna jew persuni nominati jew aċċettati li huma responsabbli mill-Istati Membri li fihom l-oġġetti huma importati."

Id-Direttiva tal-VAT

9 L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jistipula:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

[...]

(d) l-importazzjoni ta' merkanzija."

10 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jipprevedi:

"'Persuna 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.

[...]"

11 L-Artikolu 30 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

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

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."

12 L-Artikolu 60 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"Il-post ta' importazzjoni ta' merkanzija għandu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tinsab il-merkanzija meta tidħol fil-Komunità."

13 L-Artikolu 61 ta' din id-direttiva jistipula:

"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."

14 L-Artikolu 70 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"L-avveniment li jagħti lok għal ħlas [il-fatt taxxabbli] għandu jseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija tkun impurtata."

15 Skont l-Artikolu 71(1) tal-istess direttiva:

"Meta, 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 [il-fatt taxxabbli] iseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta biss meta l-merkanzija ma tibqax taħt dawk l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet."

16 L-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

17 L-Artikolu 168 ta' din id-direttiva jistipula:

"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."

18 L-Artikolu 201 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Ma' l-importazzjoni, il-VAT għandha titħallas mill-persuna jew mill-persuni nominati jew rikonoxxuti bħala responsabbli mill-Istat Membru ta' l-importazzjoni."

Il-Kodiċi Doganali

19 L-Artikolu 4(7) u (10) tal-Kodiċi Doganali jipprevedi:

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

[...]

7. 'Merkanzija tal-Komunità' tfisser merkanzija:

— kompletament miksub fit-territorju doganali tal-Komunità skont 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;

[...]

10. ‘Dazji fuq l-importazzjoni’ tfisser:

— dazji doganali u ħlasijiet li għandhom effett ekwivalenti għal dazji doganali li għandhom jitħallsu fuq l-importazzjoni ta’ merkanzija,

[...]”

20 Skont l-Artikolu 79 ta’ dan il-kodiċi:

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

[...]”

21 L-Artikolu 89(1) tal-imsemmi Kodiċi jipprevedi:

“Arranġament 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.”

22 L-Artikolu 91 tal-Kodiċi Doganali jistipula:

“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,

[...]”

23 L-Artikolu 92 ta’ dan il-Kodiċi jistabbilixxi li:

1 Il-proċedura ta’ transitu estern għandha tintemm u l-obbligazzjonijiet tad-detentur għandhom ikunu mwettqa meta l-prodotti mqiegħda taħt il-proċedura u d-dokumenti meħtieġa jkunu ingħataw lill-uffiċju doganali tad-destinazzjoni skond id-dispożizzjonijiet tal-proċedura in kwistjoni.

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.”

24 Skont l-Artikolu 96 tal-imsemmi kodiċi:

"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."

25 L-Artikolu 98(1) tal-istess Kodiċi jipprevedi:

"Il-proċedura ta' magażinaġġ [depożitu] 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;

[...]"

26 L-Artikolu 105 tal-Kodiċi Doganali jipprevedi:

"Il-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.

[...]"

27 L-Artikolu 204 ta' dan il-kodiċi jipprevedi:

"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."

28 Skont l-Artikolu 236 tal-imsemmi kodiċi:

"1 Dazji fuq l-importazzjoni jew dazji fuq l-esportazzjoni għandhom jitħallsu lura sakemm jiġi stabbilit li meta kien tħallas l-ammont ta' dawk id-dazji ma kienx legalment dovut jew li dak l-ammont iddaħħal fil-kontijiet bi ksur ta' l-Artikolu 220(2).

Dazji fuq l-importazzjoni jew dazji fuq l-esportazzjoni għandhom jintbagħtu sakemm jiġi stabbilit li meta kienu ddaħħlu fil-kontijiet l-ammont ta' dawk id-dazji ma kienx legalment dovut jew li dak l-ammont iddaħħal fil-kontijiet bi ksur tal-Artikolu 220(2).

Ebda ħlas lura jew maħfra m'għandha tingħata meta l-fatti li wasslu għall-ħlas jew daħla fil-kontijiet ta' ammont li ma kienx legalment dovut kienu r-riżultat ta' azzjoni maħsuba mill-persuna involuta.

2 Dazji fuq l-importazzjoni jew dazji fuq l-esportazzjoni għandhom jitħallsu lura jew jintbagħtu malli tiġi preżentata applikazzjoni lill-uffiċċju doganali xieraq fi żmien tliet snin mid-data li fiha l-ammont ta' dawk id-dazji kien ġie kkomunikat lid-debitur.

Dak il-perjodu għandu jiġi estiż jekk il-persuna interessata tipprovdi evidenza li ma kenitx tħalliet tippreżenta l-applikazzjoni tagħha fil-perjodu msemmi b'riżultat ta' ċirkostanzi imprevedibbli jew ta' forza maġġuri.

Fejn l-awtoritajiet doganali stess jiskopru matul dan il-perjodu li sitwazzjoni jew oħra deskritta fl-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-paragrafu 1 jeżistu, għandhom iħallsu lura jew jibagħtu [jaħfru] l-flus fuq inizjattiva tagħhom stess."

Ir-Regolament ta' implementazzjoni

29 L-Artikolu 866 tar-Regolament tal-Kummissjoni (KEE) Nru 2454/93, tat-2 ta' Lulju 1993, li jiffissa d-dispożizzjonijiet għall-implementazzjoni tar-Regolament Nru 2913/92 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 6, p. 3), iktar 'il quddiem ir-"Regolament ta' implementazzjoni"), jipprevedi:

"Mingħajr 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."

Id-dritt Ġermaniż

30 L-Artikolu 1 tal-Umsatzsteuergesetz (liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ), tal-21 ta' Frar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawżi prinċipali (iktar 'il quddiem l-"UStG"), jipprevedi:

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

1 il-kunsinni 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).

[...]"

31 L-Artikolu 5 tal-UStG jipprevedi:

"[...]

(2) Il-ministeru federali tal-finanzi jista' jordna l-eżenzjoni jew it-tnaqqis tat-taxxa permezz ta' regolament [...]

[...]

5 għal oġġetti importati biss temporanjament sabiex wara jiġu esportati mill-ġdid taħt il-proċedura tas-sorveljanza doganali;

[...]

(3) Il-ministeru federali tal-finanzi jista' jordna permezz ta' regolament il-ħlas lura jew il-maħfra parzjali jew totali tat-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjoni billi japplika b'analoġija r-rekwiżiti stabbiliti fit-testi tal-Kunsill jew tal-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej dwar il-ħlas lura jew il-maħfra ta' dazji fuq l-importazzjoni.

[...]"

32 L-Artikolu 13 tal-UStG jistipula:

"(1) It-taxxa titnissel

1 Għal kunsinni u servizzi oħra [...]

[...]

(2) L-Artikolu 21(2) japplika għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjonijiet;

[...]"

33 L-Artikolu 15(1) tal-UStG jipprevedi:

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

1 It-taxxa legalment dovuta għall-provvisti u servizzi oħra li huma mwettqa 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);

[...]"

34 Skont l-Artikolu 21 ta' l-UStG:

"(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.

[...]"

35 L-Artikolu 1(2) tal-Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (regolament federali dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjoni), tal-11 ta' Awwissu 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawżi prinċipali (BGBl. 2004 I, p. 21), jipprevedi:

"Bla ħsara għall-Artikolu 11, hija eżentata mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjoni, l-importazzjoni temporanja ta' oġġetti li

1 abbażi tal-Artikoli 137 sa 144 tal-Kodiċi Doganali, jistgħu jiġu importati b'eżenzjoni tad-dazji fuq l-improtazzjoni msemmija fl-Artikolu 4(10) tal-Kodiċi Doganali [...]

[...]

b'applikazzjoni b'analoġija tar-regoli msemmija iktar 'il fuq kif ukoll tar-regoli ta' implementazzjoni relatati magħhom; bl-eċċezzjoni tar-regoli dwar l-implementazzjoni temporanja f'każ ta' eżenzjoni parzjali mid-dazji fuq l-importazzjoni msemmija fl-Artikolu 4(10) tal-Kodiċi Doganali."

Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

Kawża C-226/14.

36 Eurogate hija awtorizzata tamministra maħżen doganali privat sa mill-2006. Ir-rekords tal-ħażna dwar dan il-maħżen jinżammu bl-għajnuna ta' programm tal-informatika.

37 Bħala l-persuna responsabbli mill-maħżen, Eurogate introduċiet fil-maħżen doganali privat tagħha merkanzija mhux Komunitarja li toriġina minn klijenti tagħha sabiex jintbagħtu mill-ġdid barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea. Mat-tneħħija tal-imsemmija merkanzija mill-maħżen doganali, ġew stabbiliti dikjarazzjonijiet doganali għall-esportazzjoni mill-ġdid tagħha.

38 Fl-okkażjoni ta' kontroll doganali tal-31 ta' Jannar 2007, ġie kkonstatat li l-ħruġ tal-merkanzija inkwistjoni ġie iskritt biss fir-rekords tal-ħażna fit-terminu ta' bejn 11 u 126 jum, jiġifieri data wisq tardiva skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 105 tal-Kodiċi Doganali, moqri flimkien mal-Artikoli 529(1) u 530(3) tar-Regolament ta' Implementazzjoni.

39 Permezz ta' avviż tal-1 ta' Lulju 2008, l-uffiċċju doganali prinċipali tal-belt ta' Hamburg talab dazji doganali u l-VAT fuq l-importazzjoni fir-rigward tal-merkanzija iskritta tard fir-rekords tal-ħażna. Eurogate kkontestat dan l-avviż.

40 Wara maħfra ta' parti mill-imsemmija dazji, mogħtija permezz ta' avviż tal-11 ta' Awwissu 2009, l-uffiċċju doganali prinċipali tal-belt ta' Hamburg, fir-rigward tal-bqija tad-dazji dovuti, permezz tad-deċiżjoni tat-8 ta' Diċembru 2009, ċaħad bħala infondat l-ilment ta' Eurogate, minħabba li l-iskrizzjonijiet tardivi fir-rekords tal-ħażna kellhom jitqiesu ksur tal-obbligi imposti fuqha fil-kuntest tal-proċedura tal-ħażna doganali u li, konsegwentement, dan in-nuqqas kien nissel dejn doganali fuq il-bażi tal-Artikolu 204(1) tal-Kodiċi Doganali.

41 Eurogate għalhekk ippreżentat rikors quddiem il-Finanzgericht Hamburg (it-tribunal tal-finanzi ta' Hamburg, il-Ġermanja) sabiex tikseb l-annullament tal-avviż tal-1 ta' Lulju 2008, kif emendat bl-avviż tal-11 ta' Awwissu 2009 u kkonfermat bid-deċiżjoni tat-8 ta' Diċembru 2009, billi sostniet b'mod partikolari li l-iskrizzjonijiet tardivi tal-ħruġ mill-maħżen doganali fir-rekords tal-ħażna ma kinux jikkostitwixxu ksur tal-obbligi tagħha fis-sens tal-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, sa fejn dan l-obbligu ta' iskrizzjoni, li jirriżulta mid-dispożizzjonijiet flimkien tal-Artikolu 105 tal-Kodiċi Doganali u tal-Artikolu 530(3) tar-Regolament ta' Implementazzjoni, għandu jiġi eżegwit biss wara l-clearance tal-proċedura tal-ħażna doganali.

42 Il-kwistjoni tal-iffissar tad-dazji doganali tressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja f'kawża li tat lok għas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Fil-punt 35 tal-imsemmija sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' iskrizzjoni fir-rekords tal-ħażna previsti 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.

44 F'dak li jirrigwarda l-VAT fuq l-importazzjoni, Eurogate tikkontesta l-avviż tal-ħlas relatat ma din it-taxxa minħabba li, indipendentement mit-tnissil tad-dejn doganali, ir-rekwiżiti għall-ġbir tal-VAT fuq l-importazzjoni ma humiex issodisfatti, peress li l-merkanzija kkonċernata ma daħlitx fis-sistema ekonomika tal-Unjoni.

45 B'risposta għal dan l-argument l-uffiċċju doganali prinċipali tal-belt ta' Hamburg qal li t-tnissil tad-dejn doganali jagħti lok ukoll għat-tnissil tad-dejn tal-VAT fuq l-importazzjoni, peress li l-leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ u l-leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT jagħmlu riferiment għad-dazji doganali.

46 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tfakkar li din il-motivazzjoni hija konformi mal-ġurisprudenza tal-qrati Ġermaniżi b'tali mod li r-rikorsi għandhom jiġu miċħuda abbażi ta' dan peress li ebda wieħed mir-rekwiżiti għall-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-importazzjoni stipulati fl-Artikolu 5 tal-UStG u fl-Artikolu 1(2) tar-regolament federali dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ mill-importazzjoni, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawżi prinċipali, ma huwa ssodisfatt.

47 Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha dubji, minn naħa, jekk il-VAT fuq l-importazzjoni hijiex neċessarjament dovuta fil-każ ta' tnissil ta' dejn doganali fuq l-importazzjoni abbażi tal-Artikolu 240 tal-Kodiċi Doganali u, min-naħa l-oħra, jekk persuna responsabbli mill-ħażna doganali bħalma hija r-rikorrenti fil-kawżi prinċipali tistax, jekk ikun il-każ, tkun responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

48 F'dawn iċ-ċirkustanzi l-Finanzgericht Hamburg (qorti tal-finanzi ta' Hamburg), iddeċidiet li tissospendi l-proċedimenti u li tagħmel is-segwenti domandi preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"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-Kodiċi Doganali [...], li fil-każ ineżami jikkonsisti fin-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu, fit-terminu previst, tal-inklużjoni tat-tneħħija tal-merkanzija fir-reġistru ta' kontabbiltà [rekords tal-ħażna] previst għal dan il-għan, mhux iktar tard minn meta sseħħ it-tneħħija nfisha?

Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun fin-negattiv:

2) Id-dispożizzjonijiet [tas-Sitt Direttiva] 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) [tas-Sitt Direttiva], moqri flimkien mal-Artikolu 204(1) tal-Kodiċi Doganali [...], anki jekk il-beni inkwistjoni ma jintużax għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tiegħu fis-sens tal-Artikolu 17(2)(a) [tas-Sitt Direttiva]?"

Kawża C-228/14

49 Fil-5 ta' Jannar 2011 bdiet proċedura ta' tranżitu estern T 1 fir-rigward ta' merkanzija mhux Komunitarja. Wara l-ftuħ tal-proċedura l-merkanzija kellha tiġi ttrasportata lejn il-Makaw (iċ-Ċina) fit-terminu previst, l-iktar tard sat-12 ta' Jannar 2011, billi tgħaddi mill-uffiċċju doganali tal-ajruport ta' Hannover (il-Ġermanja) jew tal-ajruport ta' Leipzig (il-Ġermanja). DHL li hija trasportatur fis-sens tal-Artikolu 96(2) tal-Kodiċi Doganali naqset milli tissottometti l-merkanzija fl-uffiċċju doganali tal-ajruport ta' Leipzig qabel ma ntbagħtet lejn il-Makaw.

50 Il-proċedura doganali ma setgħetx tintemm skont l-Artikolu 366(2) tar-Regolament ta' implementazzjoni minħabba li d-dokumenti meħtieġa ma setgħux jiġu prodotti.

51 Fit-8 ta' Awwissu 2011, l-uffiċċju doganali prinċipali ta' Braunschweig bagħat, skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, avviż ta' ħlas lil DHL li kien jistabbilixxi b'mod partikolari VAT fuq l-importazzjoni tal-ammont ta' EUR 6002.01. Ma tressaq ebda lment.

52 Fid-29 ta' Frar 2012, abbażi tal-Artikolu 236 tal-Kodiċi Doganali, DHL talbet rimbors tal-VAT fuq l-importazzjoni mħallsa taħt dan l-avviż.

53 Permezz ta' deċiżjonijiet tat-28 ta' Marzu 2012 u tal-5 ta' Lulju 2012, l-uffiċċju doganali prinċipali ta' Braunschweig ċaħad it-talba għar-rimbors tad-dazji fuq l-importazzjoni u l-ilment ta' DHL.

54 DHL ressqet rikors quddiem il-Finanzgericht Hamburg (qorti tal-finanzi ta' Hamburg) fejn sostniet li ma tista' tingabar ebda VAT fuq merkanzija fi tranżitu li ma ġietx integrata fis-sistema ekonomika Ġermaniża.

55 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Finanzgericht Hamburg (qorti tal-finanzi ta' Hamburg) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"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-Kodiċi Doganali [...], 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-Kodiċi Doganali flimkien mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva [tal-VAT], 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?"

56 Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Ottubru 2014, il-Kawżi C-226/14 u C-228/14 ingħaqdu flimkien għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub u orali, kif ukoll tas-sentenza.

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda fil-Kawża C-226/14

57 Permezz tal-ewwel domanda tagħha fil-Kawża C-226/14, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 7 (3) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-VAT fuq merkanzija esportata mill-ġdid inkwantu merkanzija mhux Komunitarja hija dovuta fil-każ fejn dejn doganali jitnissel esklużivament abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

58 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva, huma suġġetti għall-VAT l-importazzjonijiet ta' beni kif ukoll il-kunsinni ta' beni u l-provvisti ta' servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali.

59 L-ewwel nett, għandu jiġi vverifikat jekk merkanzija bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali kinitx is-suġġett ta' importazzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva.

60 Skont l-Artikolu 7(1)(a) tas-Sitt Direttiva, "importazzjoni ta' merkanzija" tfisser id-dħul fl-Unjoni ta' merkanzija li ma tissodisfax ir-rekwiżiti previsti fl-Artikoli 23 KE u 24 KE.

61 L-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva jippreċiża li, meta tali merkanzija titqiegħed, mad-dħul tagħha fl-Unjoni, taħt waħda mill-proċeduri msemmija fl-Artikolu 16(1)B(a) sa (d) tal-istess direttiva, l-importazzjoni tagħha titwettaq fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu din il-merkanzija ma tibqax taħt l-imsemmija proċeduri.

62 F'dan il-każ, il-merkanzija inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, li toriġina minn pajjiż terz, tqiegħdet taħt il-proċedura tad-depożitu doganali ta' Stat Membru qabel ma ġiet esportata mill-ġdid barra mit-territorju doganali.

63 Konsegwentement, din il-merkanzija tqiegħdet, sa mill-wasla tagħha fl-Unjoni u sal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, taħt waħda mill-proċeduri msemmija fl-Artikolu 16(1) B (ċ) tas-Sitt Direttiva.

64 Għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 35 tas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), li, fil-każ ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu ta' iskrizzjoni ta' tneħħija ta' merkanzija mill-maħżen doganali fir-rekords tal-ħażna previsti għal dan il-għan, u dan mhux iktar tard mill-mument tal-ħruġ tal-merkanzija mill-maħżen doganali, jnissel dejn doganali għall-imsemmija merkanzija abbażi tal-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, anki jekk l-istess merkanzija tiġi esportata mill-ġdid.

65 Madankollu, fil-kawża prinċipali, huwa paċifiku li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-imsemmi obbligu ġie kkonstatat wara l-esportazzjoni mill-ġdid tal-merkanzija inkwistjoni. Għal din ir-raġuni, din il-merkanzija kienet koperta mill-proċedura tad-depożitu doganali sakemm ġiet esportata mill-ġdid u ma huwiex ikkontestat li ma kien jeżisti ebda riskju li din tidħol fis-sistema ekonomika tal-Unjoni. Fil-fatt, kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 97 tal-Konklużjonijiet tiegħu, dejn tal-VAT jista' jiżdied mad-dejn doganali jekk l-aġir illegali uniku li ġġenera dan id-dejn jippermetti li jiġi preżunt li l-merkanzija kkonċernata ddaħlet fis-sistema ekonomika tal-Unjoni u, għalhekk, setgħet ġiet suġġetta għal konsum, jiġifieri, att li jagħti lok għall-ġbir tal-VAT.

66 Għalhekk, peress li l-merkanzija inkwistjoni fil-kawżi prinċipali ma kinitx għadha ħarġet minn din il-proċedura fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, minkejja li kienet materjalment introdotta fit-territorju tal-Unjoni, hija ma tistax titqies li kienet is-suġġett ta' "importazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 46).

67 Konsegwentement, fl-assenza ta' importazzjoni fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, il-merkanzija inkwistjoni ma kinitx suġġetta għall-VAT taħt l-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva (sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 48).

68 Kif ġustament tosserva l-Kummissjoni Ewropea, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), ma tikkonfutax din ir-risposta. Fil-kawża li tat lok għal dik is-sentenza kien ġie applikat l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' Implementazzjoni li jipprovdi li, meta dejn doganali fuq l-importazzjoni jitnissel abbażi tad-dispożizzjonijiet, b'mod partikolari, tal-Artikoli 203 jew 204 tal-Kodiċi Doganali, u li d-dazji fuq l-importazzjoni jkunu tħallsu, il-merkanzija kkonċernata titqies bħala Komunitarja mingħajr il-ħtieġa li ssir dikjarazzjoni dwar it-tqegħid fis-suq.

69 Issa, kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 84 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmi Artikolu 866 huwa limitat għall-merkanzija li tinstab fit-territorju doganali tal-Unjoni, bl-esklużjoni tal-merkanzija li tkun ġiet esportata mill-ġdid. Issa, mill-punt 65 ta' din is-sentenza jirriżulta li l-merkanzija inkwistjoni fil-kawżi prinċipali kienet diġà telqet mit-territorju doganali tal-Unjoni u għalhekk ma setgħetx tiġi introdotta materjalment fis-sistema ekonomika tagħha.

70 Konsegwentement, kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punti 86 u 87 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-Artikolu 866 tar-Regolament ta' implementazzjoni ma huwiex applikabbli għall-kawżi prinċipali peress li d-dejn doganali relatat mal-merkanzija inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, li mingħajr ebda interruzzjoni baqgħet taħt arranġament sospensiv, tnissel biss wara l-esportazzjoni mill-ġdid tagħha. Fil-fatt, din il-merkanzija ħarġet mill-proċedura tad-depożitu doganali biss minħabba l-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, u għalhekk ma kien hemm ebda importazzjoni.

71 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda fil-Kawża C-226/14 għandha tkun li l-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT fuq merkanzija esportata mill-ġdid inkwantu merkanzija mhux Komunitarja ma hijiex dovuta meta l-merkanzija kkonċernata ma ħarġitx mill-proċeduri doganali previsti f'din id-dispożizzjoni fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, iżda ħarġet minn dawn il-proċeduri minħabba din l-esportazzjoni mill-ġdid, u dan anki jekk dejn doganali tnissel esklużivament fuq il-bażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

Fuq it-tieni u t-tielet domandi fil-Kawża C-226/14

72 Fid-dawl tar-risposti mogħtija għall-ewwel domanda fil-Kawża C-226/14, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni u t-tielet domandi magħmula f'din il-kawża.

Fuq id-domanda fil-Kawża C-228/14

73 Permezz tad-domanda tagħha fil-Kawża C-228/14, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 236(1) tal-Kodiċi Doganali, moqri flimkien mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, għandux jiġi interpretat fis-sens li l-VAT fuq l-importazzjoni relatata ma' merkanzija esportata mill-ġdid inkwantu merkanzija mhux Komunitarja taħt sorveljanza doganali, iżda li nisslet dejn doganali minħabba n-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' obbligu previst fl-Artikolu 240 tal-Kodiċi Doganali, hija meqjusa mhux dovuta legalment meta l-persuna meqjusa responsabbli hija dik li kellha twettaq l-obbligu li ma twettaqx mingħajr ma kienet awtorizzata teħles minn din il-merkanzija.

74 Preliminarjament għandu jitfakkar li, fil-Kawża C-228/14, id-direttiva applikabbli hija d-Direttiva tal-VAT. Madankollu, peress li d-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva applikabbli għal din il-kawża jaqblu mal-artikoli tas-Sitt Direttiva applikabbli għall-Kawża C-226/14, għandu *mutatis mutandis* jsir riferiment għall-analiżi tal-Qorti tal-Ġustizzja mwettqa fil-punti 58 sa 61 ta' din is-sentenza sabiex jiġi vverifikat, minn qabel, jekk il-VAT hijiex effettivament dovuta.

75 F'dan ir-rigward, il-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li toriġina minn pajjiż tez, tqiegħdet taħt il-proċedura ta' tranżitu estern qabel ma ġiet esportata mill-ġdid barra mit territorju doganali.

76 Konsegwentement, din il-merkanzija tqiegħed mill-wasla tagħha fl-Unjoni taħt waħda mill-proċeduri msemmija fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT.

77 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li n-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-obbligu li tingħalaq il-proċedura ta' tranżitu estern billi l-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiġi ppreżentata lill-uffiċċju doganali kompetenti qabel ma tiġi ttrasferita lejn pajjiż terz wassal għat-tnissil ta' dejn doganali abbażi tal-Artikolu 240(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, fatt li ma huwiex ikkontestat mill-partijiet fil-kawża prinċipali. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li l-imsemmija merkanzija, li ġiet esportata mill-ġdid mingħajr ma daħlet fis-sistema ekonomika tal-Unjoni, għalhekk baqgħet taħt il-proċedura ta' tranżitu estern sad-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha.

78 Għalhekk, peress li l-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kinitx ħarġet minn dawn il-proċeduri fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, minkejja li kienet materjalment introdotta fit-territorju tal-Unjoni, hija ma tistax titqies li kienet is-suġġett ta' "importazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 46).

79 Konsegwentement, fl-assenza ta' importazzjoni fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, il-merkanzija inkwistjoni ma kinitx suġġetta għall-VAT taħt l-Artikolu 2(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT (sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 48).

80 Minn dan jirriżulta li peress li ma hemmx fatt li jagħti lok għall-ġbir tal-VAT, jiġifieri l-importazzjoni, skont l-Artikolu 2(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, il-kwistjoni tal-identità tal-persuna taxxabbli ma tqumx.

81 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-Artikolu 4(10) tal-Kodiċi Doganali għandu jiġi interpretat fis-sens li d-dazji fuq l-importazzjoni ma jinkludux il-VAT li għandha tinġabar fuq l-importazzjoni tal-oġġetti (sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punt 47).

82 Konsegwentement, l-Artikolu 236(1) tal-Kodiċi Doganali, li jipprevedi r-rimbors tad-dazji fuq l-importazzjoni sakemm jiġi stabbilit li, meta kien tħallas, l-ammont ta' dawn id-dazji ma kienx legalment dovut, ma jistax jinkludi r-rimbors tal-VAT.

83 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula fil-Kawża C-228/14 għandha tkun li l-Artikolu 236(1) tal-Kodiċi Doganali, moqri flimkien mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li l-VAT fuq merkanzija esportata mill-ġdid inkwantu merkanzija mhux Komunitarja ma hijiex dovuta meta din il-merkanzija ma ħarġitx mill-proċeduri doganali previsti fl-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT, u dan anki jekk dejn doganali tnissel esklużivament fuq il-bażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, ma hemmx persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT. L-Artikolu 236 ta' dan il-kodiċi għandu jiġi interpretat fis-sens li ma huwiex applikabbli fis-sitwazzjonijiet li jirrigwardaw rimbors tal-VAT.

Fuq l-ispejjeż

84 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (l-Ewwel Awla) tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 7(3) tas-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, kif emendat bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004, għandu jiġi interpretat fis-sens li t-taxxa fuq il-valur miżjud fuq merkanzija esportata mill-ġdid inkwantu merkanzija mhux Komunitarja ma hijiex dovuta meta l-merkanzija kkonċernata ma ħarġitx mill-proċeduri doganali previsti f'din id-dispożizzjoni fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha, iżda ħarġet minn dawn il-proċeduri minħabba din l-esportazzjoni mill-ġdid, u dan anki jekk dejn doganali tnissel esklużivament fuq il-bażi tal-Artikolu 204 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92, tat-12 ta' Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità, kif emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-13 ta' April 2005.**

2) **l-Artikolu 236(1) tar-Regolament Nru 2913/92, kif emendat bir-Regolament Nru 648/2005, moqri flimkien mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li t-taxxa fuq il-valur miżjud fuq merkanzija esportata mill-ġdid inkwantu merkanzija mhux Komunitarja ma hijiex dovuta meta din il-merkanzija ma ħarġitx mill-proċeduri doganali previsti fl-Artikolu 61 ta' din id direttiva, u dan anki jekk dejn doganali tnissel esklużivament fuq il-bażi tal-Artikolu 204 tar-Regolament Nru 2913/92, kif emendat bir-Regolament Nru 648/2005, ma hemmx persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud. L-Artikolu 236 ta' dan ir-regolament għandu jiġi interpretat fis-sens li ma huwiex applikabbli fis-sitwazzjonijiet li jirrigwardaw rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud.**

Firem