SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

25 ta' Ottubru 2018*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 143(1)(d) – Eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni – Importazzjoni segwita b'kunsinna intra-Komunitarja – Riskju ta' frodi fiskali – *Bona fide* tal-importatur u fornitur taxxabbli – Evalwazzjoni – Obbligu ta' diliġenza tal-importatur u fornitur taxxabbli"

Fil-Kawża C-528/17,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Vrhovno sodišče (il-Qorti Suprema, is-Slovenja), permezz ta' deċiżjoni tat-28 ta' Awwissu 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-4 ta' Settembru 2017, fil-proċedura

Milan Božičevič Ježovnik

vs

Republika Slovenija,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn K. Jürimäe (Relatur), President tal-Awla, C. Lycourgos u C. Vajda, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal M. Božičevič Ježovnik, minn J. Ahlin, odvetnik,

– għall-Gvern Sloven, minn A. Grum, bħala aġent,

– għall-Gvern Elleniku, minn M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou u I. Kotsoni, bħala aġenti,

– għall-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Žebre, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

* Lingwa tal-kawża: is-Sloven.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 143 tad-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 emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/69/KE tal-25 ta' Ġunju 2009 (ĠU 2009, L 175, p. 12) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), moqri flimkien mal-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Milan Božičevič Ježovnik u r-Republika Slovenija (ir-Repubblika tas-Slovenja) dwar valutazzjoni tat-taxxa *a posteriori* relatata mal-issuġġettar għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ta' operazzjonijiet ta' importazzjoni ta' banana minn pajjiżi terzi.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva dwar il-VAT

3 Skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni 'l barra mit-territroju tagħhom iżda fil-Komunità, jew mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi bħala tali fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn bdiet tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija."

4 L-Artikolu 143 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li:

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

[…]

(d) l-importazzjoni ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn territorju terz jew pajjiż terz u importata fi Stat Membru li ma jkunx dak li fih tkun waslet il-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, fejn il-provvista ta' merkanzija ta' dan it-tip mill-importatur innominat jew rikonoxxut skond l-Artikolu 201 bħala obbligat li jħallas il-VAT hu eżenti skond l-Artikolu 138;

[…]

2. L-eżenzjoni prevista f'punt (d) tal-paragrafu 1 għandha tapplika f'każijiet meta l-importazzjoni ta' merkanzija tkun segwita mill-provvista ta' merkanzija eżentata skont l-Artikolu 138(1) u (2)(c) biss jekk fil-mument tal-importazzjoni l-importatur ikun ipprovda lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru tal-importazzjoni għall-inqas l-informazzjoni li ġejja:

(a) in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tiegħu maħruġ fl-Istat Membru tal-importazzjoni jew in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tar-rappreżentant tat-taxxa tiegħu, responsabbli għall-ħlas tal-VAT, maħruġ fl-Istat Membru tal-importazzjoni;

(b) in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-klijent, li għalih il-merkanzija tiġi pprovduta skont l-Artikolu 138(1), [...];

(c) ix-xhieda li l-merkanzija importata hi intenzjonata li tinġarr jew tintbagħat mill-Istat Membru tal-importazzjoni lejn Stat Membru ieħor.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu li x-xhieda msemmija f'punt (c) tiġi indikata lill-awtoritajiet kompetenti biss fuq talba."

5 L-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT ġie miżjud fiha permezz tad-Direttiva 2009/69, li t-terminu ta' traspożizzjoni tagħha skada fl-1 ta' Jannar 2011. Fid-dawl tad-dati ta' meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, iż-żewġ verżjonijiet suċċessivi ta' dan l-Artikolu 143 huma applikabbli għall-kawża prinċipali.

6 L-Artikolu 201 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat kif ġej:

"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

7 Skont l-Artikolu 78 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, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Doganali"):

"1. L-awtoritajiet doganali jistgħu, fuq inizjattiva tagħhom jew fuq talba ta' min jagħmel id-dikjarazzjoni, jemendaw id-dikjarazzjoni wara l-ħelsien tal-merkanzija.

2. L-awtoritajiet doganali jistgħu, wara li jeħilsu l-merkanzija u sabiex jissodisfaw ruħhom li d-dettalji li jinsabu fid-dikjarazzjoni huma eżatti, jispezzjonaw id-dokumenti kummerċjali u data li għandha x'taqsam ma' l-operazzjonijiet ta' importazzjoni u esportazzjoni fir-rigward tal-merkanzija konċernata jew operazzjonijiet kummerċjali sussegwenti li jinvolvu dik il-merkanzija. Spezzjonijiet bħal dawk jistgħu jsiru fil-fond tad-dikjarant, ta' kull persuna oħra direttament jew indirettament involuta f'dawk l-operazzjonijiet f'kapaċità kummerċjali jew ta' kull persuna oħra li jkollha f'idejha d-dokument u d-data imsemmija għal skopijiet kummerċjali. Dawk l-awtoritajiet jistgħu ukoll jeżaminaw il-merkanzija meta jkun għadu possibbli li din tkun prodotta.

3. Fejn reviżjoni tad-dikjarazzjoni jew eżami wara l-ħelsien tal-merkanzija jindika illi d-dispożizzjonijiet li jirregolaw il-proċedura ta' dwana involuta ġew applikati fuq il-bażi ta' informazzjoni skorretta jew mhux sħiħa, l-awtoritajiet doganali għandhom, skond kull dispożizzjoni stipulata, jieħdu l-miżuri neċessarji sabiex jirregolarizzaw is-sitwazzjoni, wara li tkun ikkunsidrata l-informazzjoni ġdida disponibbli għalihom."

8 L-Artikoli 201 u 204 tal-Kodiċi Doganali jipprovdu diversi ipoteżijiet li fihom jinħoloq dejn doganali.

Id-dritt Sloven

9 Skont il-punt 1 tal-Artikolu 46 taż-Zakon o davku na dodano vrednost (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (Uradni list RS, Nru 13/11, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), huma eżenti mill-ħlas tal-VAT "il-kunsinni ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata mill-bejjiegħ jew mill-persuna

li tirċievi l-merkanzija jew minn persuna oħra li taġixxi f'isimha mit-territorju Sloven lejn Stat Membru ieħor, jekk dawn ikunu saru għal persuna taxxabbli oħra jew għal persuna ġuridika mhux taxxabbli li taġixxi bħala tali fi Stat Membru ieħor".

10 Il-punt 4 tal-Artikolu 50(1) tal-Liġi dwar il-VAT jipprevedi l-eżenzjoni mill-VAT fuq "l-importazzjoni ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn territorju ieħor jew minn Stat terz u importata fi Stat Membru li ma jkunx l-Istat Membru ta' destinazzjoni jekk il-kunsinna ta' din il-merkanzija mwettqa mill-importatur, kif iddefinit fil-punt 6 tal-Artikolu 76(1) ta' din il-liġi, tkun eżenti skont l-Artikolu 46 ta' din il-liġi".

11 Skont l-Artikolu 50(2) tal-Liġi dwar il-VAT:

"L-importazzjoni ta' merkanzija taħt il-punt 4 tal-paragrafu preċedenti għandha tkun eżenti mill-VAT jekk l-importazzjoni tal-merkanzija tiġi segwita minn kunsinna eżenti ta' merkanzija skont il-punti 1 u 4 tal-Artikolu 46 ta' din il-liġi, iżda biss jekk, fil-mument tal-importazzjoni, l-importatur jipprovdi lill-awtorità doganali kompetenti mill-inqas l-informazzjoni li ġejja:

a) in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li jinħareġ mill-awtorità tat-taxxa fis-Slovenja jew in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tar-rappreżentant tat-taxxa tiegħu li huwa obbligat iħallas il-VAT u li jinħareġ mill-awtorità tat-taxxa fis-Slovenja;

b) in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tad-destinatarju tal-merkanzija li lilu l-merkanzija tkun ġiet ikkunsinnata skont il-punt 1 tal-Artikolu 46 ta' din il-liġi, maħruġ fi Stat Membru li fih il-kunsinna jew it-trasport tal-merkanzija jispiċċa jekk il-merkanzija tkun is-suġġett tat-tranżazzjoni skont il-punt 4 tal-Artikolu 46 ta' din il-liġi;

c) il-prova li l-merkanzija importata hija intiża li tintbagħat jew tiġi ttrasportata mit-territorju Sloven lejn Stat Membru ieħor."

12 L-Artikolu 50(2) tal-Liġi dwar il-VAT japplika mill-1 ta' Jannar 2011. Qabel din id-data, l-Artikolu 80 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni ta' din tal-aħħar, li kien fis-seħħ dak iż-żmien, kien jimponi rekwiżiti li huma identiċi għal dak li jirrigwarda s-sustanza.

13 Skont il-punt 6 tal-Artikolu 76(1) tal-Liġi dwar il-VAT, il-VAT hija dovuta, fil-każ ta' importazzjoni tal-merkanzija, "mid-debitur tad-dejn doganali ddeterminat skont id-dispożizzjonijiet doganali jew mid-destinatarju tal-merkanzija".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14 Matul il-perjiodu meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali, M. Božičevič Ježovnik kien jeżerċita, bħala imprenditur indipendenti, attività ta' importazzjoni u ta' distribuzzjoni tal-banana.

15 Matul il-perijodu rilevanti għall-kawża prinċipali, M. Božičevič Ježovnik importa fis-Slovenja banana minn pajjiżi terzi. Abbażi ta' 30 dikjarazzjoni doganali ppreżentati lill-Uffiċċju tad-Dwana kompetenti ta' Koper (is-Slovenja) bejn is-26 ta' Awwissu 2009 u s-26 ta' Jannar 2011, il-banana importata tqiegħdet taħt il-proċedura magħrufa bħala "il-proċedura doganali 42", li tippermetti r-rilaxx tagħha għal ċirkolazzjoni libera b'eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni. Sabiex jintwera li l-imsemmija banana kienet intiża li tiġi ttrasportata lejn Stat Membru ieħor, M. Božičevič Ježovnik ipproduċa dikjarazzjonijiet ta' użu u ta' destinazzjoni finali bit-timbru tad-destinatarji ddikjarati tal-merkanzija.

16 M. Božičevič Ježovnik biegħ il-banana importata lil xerrejja stabbiliti fir-Rumanija wara negozjati u ordnijiet magħmula bit-telefon. Il-fatturi, inklużi l-fatturi ta' ħlas akkont, u dokumenti oħra ġew skambjati bil-posta elettronika, bil-faks jew bil-posta. Qabel il-konklużjoni tal-kuntratti, M. Božičevič

Ježovnik ivverifika n-numru ta' reġistrazzjoni u ta' identifikazzjoni tal-operaturi ekonomiċi (in-numru "EORI") kif ukoll il-validità tan-numri ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrejja. Huwa talab li dawn tal-aħħar jagħmlu dikjarazzjoni li tgħid li huma kienu ser ikunu responsabbli għat-trasport tal-banana lejn Stat Membru ieħor.

17 Wara li rċeva l-ħlas mix-xerrejja, M. Božičevič Ježovnik tahom il-banana żdoganata fil-port ta' Koper, billi ttrasferixxa d-dritt għall-proprjetà fuqha. Sussegwentement, ix-xerrejja ħadu ħsieb it-trasport tal-banana lejn ir-Rumanija kif ukoll li jibagħtu lura n-noti ta' kunsinna CMR ivvalidati wara l-ħatt tal-merkanzija fid-destinazzjoni finali.

18 Waqt kontroll *a posteriori* tad-dikjarazzjonijiet doganali ta' M. Božičevič Ježovnik, l-Uffiċċju tad-Dwana kkonstata li diversi xerrejja Rumeni kienu ġew irreġistrati għall-finijiet tal-VAT ftit qabel l-ewwel kunsinna u kienu tneħħew mis-sistema tal-VAT fl-istess jum. Skont dan l-uffiċċju, in-noti ta' kunsinna CMR ippreżentati, fuq talba, minn M. Božičevič Ježovnik bilkemm setgħu jinqraw u ma kinux kompleti u kienu jinkludu informazzjoni insuffiċjenti dwar id-data u l-post tal-ħatt tal-merkanzija. Barra minn hekk, l-imsemmi uffiċċju nnota li l-valur tal-bejgħ tal-banana u l-prezz tax-xiri tagħha minn M. Božičevič Ježovnik kienu identiċi jew kienu jvarjaw biss b'mod minimu, li l-piż tal-banana indikat fil-fatturi tal-bejgħ kien differenti mid-data pprovduta fid-dikjarazzjonijiet doganali u li l-fatturi rreġistrati fil-kotba tal-kontijiet kienu differenti minn dawk ippreżentati, fir-rigward tal-istess merkanzija, lill-Uffiċċju tad-Dwana u lill-awtoritajiet tat-taxxa.

19 L-Uffiċċju tad-Dwana ġabar informazzjoni mingħand l-awtoritajiet tat-taxxa Rumeni. Skont dawn l-awtoritajiet, ċerti xerrejja Rumeni kienu "negozjanti neqsin", li ma kinux jeżerċitaw attività fl-indirizz irreġistrat, li ma kinux iwieġbu t-telefonati tagħhom u li d-diretturi tagħhom kienu ċittadini Torok, Iraqini, Ungeriżi jew Eġizzjani. Barra minn hekk, skont l-imsemmija awtoritajiet, ċerti trasportaturi kkonfermaw li l-banana ġiet ittrasportata lejn u mħatta f'post tal-bejgħ bl-ingrossa fir-Rumanija. Huma indikaw li kienu rċevew l-ordni ta' trasport bit-telefon u li l-ħlas kien sar bi flus kontanti. Trasportaturi oħra ċaħdu l-awtentiċità tal-firem li jinsabu fuq id-dokumenti tat-trasport kif ukoll l-eżistenza ta' kwalunkwe rabta max-xerrejja.

20 Fid-dawl ta' dawn l-elementi, l-Uffiċċju tad-Dwana qies li M. Božičevič Ježovnik ma weriex li l-banana inkwistjoni kienet tellqet mit-territorju Sloven u kienet ingħatat lix-xerrejja ddikjarati. Dan l-uffiċċju qies, barra minn hekk, li M. Božičevič Ježovnik ma kienx aġixxa bid-diliġenza meħtieġa, naqas milli jagħmel il-verifiki bażiċi fil-konfront tax-xerrejja u injora l-indizji ta' frodi tal-VAT.

21 Għaldaqstant, permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Mejju 2013, l-Uffiċċju tad-Dwana ta' Ljubljana (is-Slovenja) impona fuq M. Božičevič Ježovnik il-ħlas ta' ammont ta' VAT ta' EUR 242 949.04.

22 Permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Settembru 2014, il-Ministrstvo za finance (il-Ministeru għall-Finanzi, is-Slovenja) ċaħad l-ilment imressaq minn M. Božičevič Ježovnik kontra d-deċiżjoni tal-Uffiċċju tad-Dwana.

23 L-Upravno sodišče Republike Slovenije (il-Qorti Amministrattiva tar-Repubblika tas-Slovenja) ċaħdet ir-rikors ippreżentat minn M. Božičevič Ježovnik kontra d-deċiżjoni tal-Ministeru għall-Finanzi. Din il-qorti fakkret b'mod partikolari li, fil-każ ta' nuqqas ta' konformità mal-obbligi relatati mal-"proċedura doganali 42", il-*bona fide* tal-persuna taxxabbli ma għandha l-ebda effett fuq il-ħlas tal-VAT *a posteriori*.

24 M. Božičevič Ježovnik ippreżenta rikors għal reviżjoni quddiem il-Vrhovno sodišče (il-Qorti Suprema, is-Slovenja).

25 Din il-qorti tistaqsi dwar il-kundizzjonijiet li fihom importatur jista' jkun meħtieġ iħallas il-VAT f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali.

26 F'dan ir-rigward, l-imsemmija qorti tispeċifika li, skont l-Artikolu 201 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt Sloven jorbot ir-responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni mad-dispożizzjonijiet tal-Kodiċi Doganali dwar ir-responsabbiltà għall-ħlas tad-dazji fuq l-importazzjoni. F'dan il-kuntest, hija tqis li huwa neċessarju li jiġi ddeterminat jekk l-importatur huwiex debitur tad-dejn doganali bis-saħħa tal-Artikolu 201 jew tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

27 Il-qorti tar-rinviju tosserva li, fis-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 56 u 57), il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet distinzjoni bejn ir-responsabbiltà tal-persuna taxxabbli għall-ħlas tal-VAT u dik tal-importatur għall-ħlas tad-djun doganali. Din il-qorti tistaqsi jekk, f'każ bħal dak ineżami fil-kawża prinċipali, l-importatur huwiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT bl-istess mod li huwa responsabbli għall-ħlas tad-djun doganali, minkejja li x-xerrej jkun assuma r-responsabbiltà għat-trasport tal-oġġett u li l-importatur ikun aġixxa bid-diliġenza meħtieġa u f'*bona fide*.

28 Fil-każ li r-responsabbiltà tal-importatur għall-ħlas tal-VAT tkun differenti minn dik għall-ħlas tad-djun doganali, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk din ir-responsabbiltà hijiex ekwivalenti għal dik tal-persuna taxxabbli li twettaq kunsinna intra-Komunitarja fis-sens tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT u kif għandha tiġi evalwata, f'dan il-kuntest, il-*bona fide* tal-importatur fil-każ ta' frodi mwettqa mix-xerrej.

29 F'dan ir-rigward, hija tenfasizza li, f'dan il-każ, l-eżenzjoni ġiet awtorizzata mill-Uffiċċju tad-Dwana fid-dawl tal-provi prodotti mill-importatur fil-mument tal-importazzjoni fid-dikjarazzjonijiet tiegħu u wara kontroll minn qabel. Hija tosserva li mis-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548) jista' jirriżulta li tali awtorizzazzjoni timplika li l-importatur ma jistax jinżamm responsabbli għall-ħlas tal-VAT fil-każ fejn kontroll *a posteriori* tikxef irregolaritajiet. Madankollu, tali interpretazzjoni tnaqqas, skont l-imsemmija qorti, is-sinjifikat tal-kontroll *a posteriori* previst fl-Artikolu 78 tal-Kodiċi Doganali.

30 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-fatt li dan huwa l-ewwel dħul ta' merkanzija fit-territorju doganali tal-Unjoni jirrikjedix diliġenza partikolari min-naħa tal-importatur.

31 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Vrhovno sodišče (il-Qorti Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-importatur (dikjarant) li, fil-mument tal-importazzjoni jinvoka l-eżenzjoni mill-VAT (importazzjoni skont il-proċedura doganali 42) peress li l-beni huma intiżi li jiġu kkunsinnati fi Stat Membru ieħor, jista' jinżamm responsabbli għall-ħlas tal-VAT (fejn jiġi kkonstatat *a posteriori* li l-kundizzjonijiet neċessarji għall-eżenzjoni ma ġewx effettivament issodisfatti) bl-istess mod li huwa responsabbli għall-ħlas tad-dejn doganali?

2) Fil-każ li r-risposta tkun fin-negattiv, ir-responsabbiltà tal-importatur (dikjarant) hija ekwivalenti għar-responsabbiltà tal-persuna taxxabbli li twettaq provvista ta' beni intra-Komunitarja eżentata skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT?

3) F'dan l-aħħar każ, l-element suġġettiv li l-importatur (dikjarant) kellu l-intenzjoni jabbuża mis-sistema tal-VAT għandu jiġi evalwat b'mod differenti mill-każ ta' provvista ta' beni intra-Komunitarja skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT? Din l-evalwazzjoni għandha tkun iktar konċessiva fid-dawl tal-fatt li l-eżenzjoni mill-VAT fil-kuntest tal-proċedura doganali 42 għandha tiġi awtorizzata minn qabel mill-awtoritajiet doganali? Jew inkella għandha tkun iktar restrittiva, sa fejn it-tranżazzjonijiet ikkonċernati huma konnessi mal-ewwel entrata fis-suq intern tal-Unjoni Ewropea ta' beni li joriġinaw minn pajjiżi terzi?

Fuq id-domandi preliminari

32 Permezz tat-tliet domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi fejn l-importatur u fornitur taxxabbli jkun ibbenefika minn eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni abbażi ta' awtorizzazzjoni maħruġa wara kontroll minn qabel mill-awtoritajiet doganali kompetenti fid-dawl tal-provi prodotti minn din il-persuna taxxabbli, dan xorta waħda huwa obbligat iħallas il-VAT *a posteriori* meta, waqt kontroll sussegwenti, jirriżulta li l-kundizzjonijiet materjali tal-eżenzjoni ma kinux issodisfatti.

33 Mill-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-Istati Membri għandhom jeżentaw l-importazzjoni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati minn territorju terz jew pajjiż terz lejn Stat Membru li ma jkunx dak li fih tkun waslet il-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, fil-każ fejn il-kunsinna ta' dawn l-oġġetti, imwettqa mill-importatur iddeżinjat jew irrikonoxxut skont l-Artikolu 201 bħala li għandu jħallas il-VAT, tkun eżenti skont l-Artikolu 138 tal-imsemmija direttiva.

34 Għalhekk, l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni hija suġġetta għat-twettiq sussegwenti, mill-importatur, ta' kunsinna intra-Komunitarja hija stess eżenti skont l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT u tiddependi, għaldaqstant, mill-osservanza tal-kundizzjonijiet materjali stabbiliti f'dan l-artikolu (sentenza tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 47).

35 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat, fl-ewwel lok, li, fil-kuntest tal-eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti skont l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma huwiex kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni li jiġi rikjest minn operatur li jaġixxi f'*bona fide* u li jieħu kull miżura li tista' tkun raġonevolment meħtieġa sabiex jiżgura li l-operazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa fi frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 65, kif ukoll tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata). Minn dan isegwi li, meta l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew missha kienet taf li l-operazzjoni li wettqet kienet involuta fi frodi mwettqa mix-xerrej u ma tkunx ħadet il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tkun tista' tevita din il-frodi, hija għandha tiġi rrifjutata l-benefiċċju tal-eżenzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Min-naħa l-oħra, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta, essenzjalment, li r-responsabbiltà tal-fornitur għall-ħlas tal-VAT *a posteriori* għandha tiġi evalwata b'mod differenti minn dik tal-importatur għall-ħlas tad-dazji doganali. Għalhekk, l-importatur huwa obbligat iħallas id-dazji doganali dovuti fuq l-importazzjoni ta' merkanzija li fir-rigward tagħha l-esportatur wettaq ksur tar-regoli doganali, anki meta l-importatur ikun f'*bona fide* u ma jkunx ħa sehem f'dan il-ksur (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Lulju 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, punt 61). Din il-ġurisprudenza ma hijiex, min-naħa l-oħra, applikabbli għall-kwistjoni ta' jekk il-fornitur, fil-kuntest ta' operazzjoni intra-Komunitarja vvizzjata bi frodi, jistax jiġi obbligat iħallas il-VAT *a posteriori* (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punti 54 sa 57).

37 Minn dan jirriżulta li, fil-kuntest tal-eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti skont l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-fornitur li, f'*bona fide* u wara li jkun ħa l-miżuri kollha li setgħu raġonevolment ikunu meħtieġa minnu, wettaq operazzjoni li kienet tipparteċipa, mingħajr ma kien jaf, fi frodi mwettqa mix-xerrej ma jistax jiġi obbligat iħallas *a posteriori* l-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punti 65 sa 67).

38 Din il-ġurisprudenza tapplika wkoll għas-sistema ta' eżenzjoni fuq l-importazzjoni ta' oġġetti intiżi li jkunu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja, stabbilita fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94).

39 Fil-fatt, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 34 ta' din is-sentenza, l-eżenzjoni fuq l-importazzjoni għandha tkun suġġetta għat-twettiq sussegwenti, mill-importatur, ta' kunsinna intra-Komunitarja eżenti skont l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT. Konsegwentement, hemm lok li ż-żewġ operazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod konsistenti, sabiex tiġi żgurata l-loġika inerenti għas-sistema ta' eżenzjoni fuq l-importazzjoni stabbilita fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

40 Issa, iċ-ċaħda awtomatika fil-konfront ta' importatur u fornitur taxxabbli, mingħajr ma tittieħed inkunsiderazzjoni d-diliġenza tiegħu, tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni fil-każ ta' frodi mwettqa mix-xerrej fil-kuntest tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti twassal sabiex tinkiser ir-rabta bejn l-eżenzjoni fuq l-importazzjoni u l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-punt 37 ta' din is-sentenza, din l-eżenzjoni tal-aħħar ma tistax tiġi awtomatikament irrifjutata lill-fornitur fil-każ ta' frodi mwettqa mix-xerrej.

41 Minn dan isegwi li ma jistax jiġi dedott mis-sempliċi fatt li, fil-qasam doganali, l-Artikolu 78(3) tal-Kodiċi Doganali jipprovdi li, "[f]ejn reviżjoni tad-dikjarazzjoni jew eżami wara l-ħelsien tal-merkanzija jindika illi d-dispożizzjonijiet li jirregolaw il-proċedura ta' dwana involuta ġew applikati fuq il-bażi ta' informazzjoni skorretta jew mhux sħiħa, l-awtoritajiet doganali għandhom, skond kull dispożizzjoni stipulata, jieħdu l-miżuri neċessarji sabiex jirregolarizzaw is-sitwazzjoni, wara li tkun ikkunsidrata l-informazzjoni ġdida disponibbli għalihom", li l-imsemmija awtoritajiet jistgħu jirrikjedu mill-importatur taxxabbli l-ħlas *a posteriori* tal-VAT fuq l-importazzjoni fiċ-ċirkustanzi kollha u mingħajr ma jiġu evalwati d-diliġenza u l-*bona fide* ta' dan tal-aħħar.

42 Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li l-qorti tar-rinviju tistaqsi, b'mod partikolari, dwar l-effett li jista' jkollu, fil-kawża prinċipali, il-fatt li l-awtorità doganali kompetenti awtorizzat, wara kontroll minn qabel imwettaq abbażi tal-provi prodotti mill-importatur fid-dikjarazzjonijiet doganali tiegħu, skont l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni fit-territorju tal-Unjoni ta' merkanzija li toriġina minn Stat terz.

43 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li inċidentalment tirreferi għaliha il-qorti tar-rinviju, il-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludi li Stat Membru, li inizjalment ikun aċċetta d-dokumenti ppreżentati minn bejjiegħ bħala provi ta' sostenn tad-dritt għall-eżenzjoni ta' kunsinna, ikun jista' sussegwentement jobbliga lil dan il-bejjiegħ iħallas il-VAT relatata ma' din il-kunsinna minħabba frodi mwettqa mix-xerrej, li dwarha l-imsemmi bejjiegħ ma kellux u ma setax ikollu għarfien (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 50, kif ukoll tal-14 ta' Ġunju 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punt 75).

44 Madankollu, l-applikazzjoni ta' din il-ġurisprudenza hija limitata għall-ipoteżi li fiha l-persuna taxxabbli tkun aġixxiet f'*bona fide* u tkun ħadet il-miżuri li jistgħu raġonevolment ikunu meħtieġa minnha sabiex tiġi evitata kull parteċipazzjoni fi frodi fiskali. Minn dan isegwi li l-imsemmija ġurisprudenza ma tistax tinftiehem fis-sens li l-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludi l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti milli jwettqu, fl-osservanza tat-termini applikabbli, kontroll ġdid sabiex jivverifikaw jekk il-persuna taxxabbli kinitx u setgħetx tkun taf bi frodi fiskali eventwali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punti 97 u 98).

45 Għaldaqstant, is-sempliċi fatt li, fil-kawża prinċipali, l-eżenzjoni fuq l-importazzjoni ġiet awtorizzata, wara kontroll minn qabel imwettaq abbażi tal-provi prodotti mill-importatur fid-dikjarazzjonijiet doganali, mill-awtorità doganali kompetenti ma tistax, waħedha, tkun ta' natura li teskludi kull

possibilità li jintalab, *a posteriori*, il-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni jekk jirriżulta li l-importatur jkun ipparteċipa fi frodi fiskali jew ma jkunx aġixxa bid-diliġenza meħtieġa sabiex tiġi evitata tali parteċipazzjoni.

46 Għaldaqstant, il-qorti tar-rinviju għandha twettaq evalwazzjoni globali tal-elementi u taċ-ċirkustanzi fattwali kollha tal-kawża prinċipali sabiex tistabbilixxi jekk M. Božičevič Ježovnik kienx aġixxa f'*bona fide* u kienx ħa l-miżuri kollha li setgħu raġonevolment ikunu meħtieġa minnu sabiex jiżgura li l-operazzjoni mwettqa ma wasslitux sabiex jipparteċipa fi frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53). F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, kif enfasizzat il-Kummissjoni Ewropea, is-sempliċi fatt li l-merkanzija kkonċernata ġiet importata minn pajjiż terz ma jiġġustifikax approċċ iktar strett għal dak li jirrigwarda r-responsabbiltà ta' M. Božičevič Ježovnik mill-approċċ li kien jittieħed li kieku kienet sempliċi operazzjoni intra-Komunitarja, kif imsemmi fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

47 Fil-każ li l-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, il-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew missha kienet taf li l-kunsinni sussegwenti għall-importazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu involuti fi frodi mwettqa mix-xerrej u li hija ma ħaditx il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din il-frodi, hija għandha tirrifjuta l-benefiċċju tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54, u tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42).

48 Min-naħa l-oħra, fil-każ li l-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li l-persuna taxxabbli la kienet taf u lanqas ma setgħet tkun taf li l-kunsinni sussegwenti għall-importazzjonijiet inkwistjoni kienu involuti fi frodi mwettqa mix-xerrej u li hija ħadet il-miżuri raġjonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din il-frodi, hija ma tistax tirrifjutalha l-benefiċċju tal-eżenzjoni fuq l-importazzjoni.

49 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi preliminari hija li l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi fejn l-importatur u fornitur taxxabbli jkun ibbenefika minn eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni abbażi ta' awtorizzazzjoni maħruġa wara kontroll minn qabel mill-awtoritajiet doganali kompetenti fid-dawl tal-provi prodotti minn din il-persuna taxxabbli, dan ma huwiex obbligat iħallas il-VAT *a posteriori* meta, waqt kontroll sussegwenti, jirriżulta li l-kundizzjonijiet materjali tal-eżenzjoni ma kinux issodisfatti, ħlief jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-imsemmija persuna taxxabbli kienet taf jew missha kienet taf li l-kunsinni sussegwenti għall-importazzjonijiet inkwistjoni kienu involuti fi frodi mwettqa mix-xerrej u li hija ma ħaditx il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din il-frodi, liema fatti għandhom jiġu vverifikati mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

50 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 (Id-Disa' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/69/KE tal-25 ta' Ġunju 2009, għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi fejn l-importatur u fornitur taxxabbli jkun ibbenefika minn eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud fuq l-importazzjoni abbażi ta' awtorizzazzjoni maħruġa wara kontroll minn qabel mill-awtoritajiet doganali kompetenti fid-dawl tal-provi prodotti minn din il-persuna taxxabbli,

dan ma huwiex obbligat iħallas il-VAT *a posteriori* meta, waqt kontroll sussegwenti, jirriżulta li l-kundizzjonijiet materjali tal-eżenzjoni ma kinux issodisfatti, ħlief jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-imsemmija persuna taxxabbli kienet taf jew missha kienet taf li l-kunsinni sussegwenti għall-importazzjonijiet inkwistjoni kienu involuti fi frodi mwettqa mix-xerrej u li hija ma ħaditx il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din il-frodi, liema fatti għandhom jiġu vverifikati mill-qorti tar-rinviju.

Firem