



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
JÄÄSKINEN
ipprezentati fit-13 ta' Frar 2014¹

Kawża C-480/12

Minister van Financiën
vs
BV

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi)]

“Kodiċi Doganali tal-Komunità — Regolament (KEE) Nru 2913/92 — Kamp ta' applikazzjoni tal-Artikoli 203 u 204(1)(a) — Sistema ta' tranzitu estern — Tnissil ta' dejn doganali min-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' obbligu — Preżentazzjoni tardiva quddiem l-uffiċċju ta' destinazzjoni — Regolament ta' implementazzjoni — Regolament (KEE) Nru 2454/93 — Artikolu 859 — Sitt Direttiva tal-VAT — L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 10(3) — Kunċett ta' importazzjoni fis-Sitt Direttiva tal-VAT — Tmiem tal-proċedura doganali kkonċernata — Rabta bejn it-tnissil tad-dejn doganali u dak tal-VAT — Kunċett ta' tranżazzjoni taxxabli”

I – Introduzzjoni

1. It-tranzitu Komunitarju estern implementat fir-Regolament (KEE) Nru 2913/92² u fir-Regolament ta' implementazzjoni tiegħu³ huwa proċedura doganali suġġetta għal kundizzjonijiet stretti hafna. Hija proċedura intiża sabiex tapplika għall-moviment ta' merkanzija mhux Komunitarja bejn żewġ punti ta' territorju doganali tal-Unjoni Ewropea, fid-dawl tal-esportazzjoni mill-ġdid tagħha lejn pajjiżi terzi. Matul it-tranzitu, la d-dazji doganali, la t-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) u lanqas is-sisa ma huma dovuti fuq il-merkanzija.

2. F'din il-kawża, il-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja, permezz tal-ewwel domanda tagħha, dwar il-konsegwenzi legali, fir-rigward tat-tnissil tad-dejn doganali, ta' irregolaritajiet li jirrigwardaw preżentazzjoni tardiva tal-merkanzija⁴ quddiem l-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni, li twettqu matul it-tranzitu estern, fir-rigward tal-Kodiċi Doganali, u b'mod partikolari tal-Artikoli 203 (dwar it-tnehhija tas-sorveljanza doganali) u 204 tiegħu (dwar in-nuqqas ta'

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — Regolament tal-Kunsill, tat-12 ta' Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kap 2 Vol 4 p. 307), kif emendat mir-Regolament (KE) Nru 648/2005 (ĠU L 117, p. 13) (iktar 'il quddiem il-“Kodiċi Doganali”). Il-Kodiċi Doganali ġie abrogat bir-Regolament (KE) Nru 450/2008 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-23 ta' April 2008, li jstabilixxi l-Kodiċi Doganali Komunitarju (Kodiċi Doganali Modernizzat) (ĠU L 145, p. 1), li ċerti dispożizzjonijiet tiegħu dahlu fis-sehh fl-24 ta' Ġunju 2008, filwaqt li l-oħrajn dahlu fis-sehh fl-24 ta' Ġunju 2013. Minhabba d-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, din tal-aħhar tibqa' rregolata mir-regoli indikati fil-kodiċi doganali.

3 — Regolament tal-Kummissjoni (KEE) Nru 2454/93, tat-2 ta' Lulju 1993, li jfissa d-dispożizzjonijiet għall-implementazzjoni tar-Regolament Nru 2913/92 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kap 2 Vol 6 p. 3), kif emendat fl-aħhar lok mir-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 2286/2003, tat-18 ta' Diċembru 2003 (ĠU L 343, p. 1) (iktar 'il quddiem ir-“Regolament ta' implementazzjoni”).

4 — Fil-kawża prinċipali, il-merkanzija inkwistjoni hija magna diżil, li dahlet fl-Unjoni qabel ma harġet, f'it xhur wara, integrata f'vapur.

osservanza tal-kundizzjonijiet ta' implementazzjoni tal-proċedura doganali). Nirrileva mill-bidu li l-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implementazzjoni jipprovdi ċerti ċirkustanzi "skużabbli" li fihom in-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li jaqa' taht l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, u mhux tneħħija prevista fl-Artikolu 203 tal-imsemmi Kodiċi, ma jagħtix lok għat-tnissil ta' dejn doganali.

3. Fil-każ fejn l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali jkun applikabbli, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, permezz tat-tieni domanda tagħha, dwar l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE⁵, b'mod partikolari dwar ir-relazzjoni eżistenti bejn id-dejn doganali u t-tnissil tad-dejn tal-VAT, u b'mod iktar preċiż dwar jekk f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, il-VAT hijiex dovuta fuq l-importazzjoni meta dejn doganali jitnissel skont l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali minhabba li jiskada t-terminu tal-preżentazzjoni.

II – Il-qafas ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

1. Il-proċedura tat-tranzitu estern

4. Għal dak li jirrigwarda l-proċedura tat-tranzitu estern, l-Artikoli 91, 92 u 96 tal-Kodiċi Doganali jipprovdu rispettivament id-definizzjoni tagħha, l-għan tagħha u l-obbligi tal-prinċipal, li huwa d-detentur tal-imsemmija proċedura.

5. L-Artikolu 356 tar-Regolament ta' implementazzjoni jirrigwarda t-terminu limitat li fih il-merkanzija għandha tkun ippreżentata fl-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni. L-Artikolu 356(3) jikkonċerna l-preżentazzjoni tardiva tal-merkanzija u jipprovdi kif ġej:

"Fejn il-merkanzija tkun ippreżentata fl-uffiċċju tad-destinazzjoni wara li jiskadi l-limitu taż-żmien preskritt mill-uffiċċju tat-tluq u fejn dan in-nuqqas ta' konformità mal-limitu taż-żmien huwa dovut għal ċirkustanzi li jkunu spjegati għas-sudisfazzjon tal-uffiċċju tad-destinazzjoni u mhumiex attribbwi bħall-trasportatur jew għall-prinċipal, dan tal-aħħar ikun meqjus li jkun ikkonforma mal-limitu ta' żmien preskritt."

2. It-tnissil tad-dejn doganali

6. It-tnissil tad-dejn doganali jirriżulta, skont l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali, meta l-merkanzija titneħħa mis-sorveljanza doganali. Min-naħa l-oħra, dejn doganali jitnissel bl-applikazzjoni tal-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' wieħed mill-obbligi li jgħib magħha l-użu tal-proċedura doganali li taħtha tkun tqiegħdet il-merkanzija.

5 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi fuq il-valur tal-bejgħ - sistema Komuni ta' taxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kap 9 Vol 1 p. 23), kif emendata mid-Direttiva 2004/66/KE (ĠU L 168, p. 35) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"). L-imsemmija direttiva ġiet abrogata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1). Madankollu minhabba d-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, din tibqa' rregolata bis-Sitt Direttiva tal-VAT.

7. L-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implementazzjoni jikkumplimenta l-imsemmi Artikolu 204 billi jiddefinixxi n-nuqqasijiet meqjusa bħala bla konsegwenza reali fuq il-funzjonament tajjed tal-proċedura doganali kkunsidrata fis-sens tal-Artikolu 204(1) tal-Kodiċi Doganali. Għal dan il-għan, huwa jehtieg li n-nuqqasijiet ma jikkostitwixxux tentattiv li titneħħa merkanzija mis-sorveljanza doganali, li ma jkunux jimplikaw negliġenza evidenti min-naħa tal-persuna kkonċernata u li l-formalitajiet kollha meħtieġa għar-regolarizzazzjoni tas-sitwazzjoni tal-merkanzija jkunu saru sussegwentement. Il-paragrafu (2) tal-imsemmi artikolu huwa fformulat kif ġej:

“[...]

- 2) fil-każ ta' oġġetti mpoġġija fi proċedura ta' transitu, in-nuqqas li jkun sodisfatt obbligu wiehed meħtieġ mill-użu tal-proċedura, meta l-kondizzjonijiet li ġejjin huma mharsa:
 - (a) l-oġġetti mdahhla għall-proċedura kienu attwalment preżentati intatti fl-uffiċċju ta' destinazzjoni;
 - (b) l-uffiċċju ta' destinazzjoni seta' jiżgura li l-oġġetti kienu assenjati trattament jew użu approvat mid-dwana jew tqegħdu f'hażna temporanja fl-aħħar ta' l-operazzjoni ta' transitu, u
 - (ċ) meta t-terminu ffissat taħt l-Artikolu 356 ma kienx imħares u l-paragrafu 3 ta' dak l-Artikolu ma japplikax, l-oġġetti kienu madankollu preżentati fl-uffiċċju ta' destinazzjoni fi żmien raġonevoli.”

8. Skont l-Artikolu 860 tar-Regolament ta' implementazzjoni, “[l]-awtoritajiet doganali għandhom iqisu li jkun inholoq dejn doganali permezz ta' l-Artikolu 204(1) tal-Kodiċi [Doganali] sakemm il-persuna li kieku tkun id-debitriċi ma tistabilixxix illi l-kondizzjonijiet ta' l-Artikolu 859 ikunu sodisfatti”.

3. Il-VAT

9. Skont l-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva, huma b'mod partikolari suġġetti għall-VAT l-importazzjonijiet ta' oġġetti.

10. Skont l-Artikolu 7(1)(a) tas-Sitt Direttiva, hija kkunsidrata bħala importazzjoni ta' oġġett “id-dħul fit-territorju tal-Komunità ta' oġġett li ma jissodisfax il-kondizzjonijiet previsti fl-Artikoli 9 u 10 tat-Trattat li jstabilixxi l-Komunità Ekonomika Ewropea [...]”⁶. Skont l-Artikolu 7(2), l-importazzjoni ta' merkanzija sseħħ fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun tinstab l-istess merkanzija fil-mument li hija tidhol fil-Komunità.

11. Skont l-Artikolu 7(3) tal-imsemmija direttiva:

“Minkejja l-paragrafu 2, fejn merkanzija msemmija fil-paragrafu 1(a) malli tidhol fil-Komunità titqiegħed f'wiehed mill-arranġamenti msemmija fl-Artikolu 16(1)(B)(a), (b), (ċ) u (d), 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 tghodd,”

⁶ — L-Artikoli 9 u 10 tat-Trattat KEE sussegwentement saru l-Artikoli 23 KE u 24 KE u, sussegwentement, l-Artikoli 28 u 29 TFUE.

12. L-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva jipprovi li jkun hemm fatt taxabbli u t-taxxa ssir eżegwibbli fil-mument meta sseħħ l-importazzjoni. Meta l-merkanzija titqiegħed taħt wiehed mill-arranġamenti msemmija fl-Artikolu 7(3) malli tidhol fil-Komunità, il-fatt li jagħmel it-tranzazzjoni taxxabbli u l-eżegwibbiltà tat-taxxa jidhlu fis-seħħ biss meta l-merkanzija ma tibqax taħt dawk l-arranġamenti.

13. L-Artikolu 16 tas-Sitt Direttiva jipprovi l-kundizzjonijiet u l-modalitajiet li fihom l-Istati Membri għandhom il-fakultà li jagħtu eżenzjonijiet partikolari marbuta mal-kummerċ internazzjonali tal-oġġetti.

B – *Id-dritt Olandiż*

14. L-Artikolu (1)(d) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ (Wet op de omzetbelasting), tat-28 ta' Ġunju 1968, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali⁷, jipprovi li taxxa msejha "taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ" hija dovuta fuq l-importazzjoni ta' merkanzija.

15. L-Artikolu 18(1)(c) tal-imsemmija liġi jipprovi li "importazzjoni ta' merkanzija" tfisser it-tmiem ta' proċedura doganali fil-Pajjiżi l-Baxxi jew il-ħruġ, fil-Pajjiżi l-Baxxi, tal-merkanzija minn proċedura doganali. Skont il-paragrafu (3) tal-imsemmi artikolu, ma tikkostitwixxix importazzjoni d-dhul fil-Pajjiżi l-Baxxi ta' merkanzija fis-sens tal-paragrafu (1)(a) u (b), li għalihom tapplika proċedura doganali jew li, wara d-dhul fil-Pajjiżi l-Baxxi, jitqiegħdu taħt proċedura doganali. Lanqas ma hija meqjusa li hija ekwivalenti għal importazzjoni, it-tmiem, fil-Pajjiżi l-Baxxi, ta' proċedura doganali meta din hija segwita bl-applikazzjoni ta' proċedura doganali oħra.

III – Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

16. Fis-26 ta' Ottubru 2005, X BV (iktar 'il quddiem "X") għamel dikjarazzjoni elettronika ta' tqegħid ta' magna diżil (iktar 'il quddiem il-"magna") taħt il-proċedura doganali ta' tranzitu Komunitarju⁸. D BV (iktar 'il quddiem "D") kien imsemmi fid-dikjarazzjoni bħala destinatarju tal-magna. L-aħħar data li fiha l-magna kellha tkun ippreżentata fl-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni kienet it-28 ta' Ottubru 2005.

17. Rappreżentant ta' D ippreżenta l-magna fl-imsemmi uffiċċju doganali fl-14 ta' Novembru 2005⁹, jiġifieri 17-il jum wara l-iskadenza tat-terminu. Huwa għamel, għan-nom ta' D, dikjarazzjoni ta' ċaqliq tal-magna taħt proċedura doganali oħra, jiġifieri l-proċedura doganali ta' pprocessar tad-dhul. Ir-raġuni għaliex skada t-terminu ta' preżentazzjoni ma hijiex magħrufa¹⁰.

18. L-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni kkonstata li l-proċedura doganali ta' tranzitu Komunitarja estern ma kinitx intemmet b'mod korrett. Sussegwentement, l-ispettur, li huwa l-awtorità doganali kompetenti tal-uffiċċju tat-tluq, informa lil X li dan l-uffiċċju ma kienx irċieva l-kopja tar-rinviju jew ir-ritorn ta' informazzjoni elettronika neċessarja tad-dikjarazzjoni ta' ċaqliq taħt l-imsemmija proċedura. Huwa ta lil X il-possibbiltà li jressaq prova li madankollu huwa kien temm il-proċedura doganali b'mod regolari. X ma ressaqx ċirkustanzi godda għall-finijiet ta' kjarifika.

7 — Staatsblad 1968, nru 329.

8 — Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, X għandu status ta' fornitur awtorizzat fis-sens tal-Artikolu 398 tar-Regolament ta' implementazzjoni, li jippermettilu jipproċedi b'dikjarazzjoni elettronika.

9 — Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, D ma għandux status ta' destinatarju awtorizzat fis-sens tal-Artikolu 406(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni. Għalhekk, skont din l-istess dispożizzjoni, D ma huwiex eżentat mill-obbligu li jippreżenta l-merkanzija u l-kopji nri 4 u 5 tad-dikjarazzjoni tat-tranzitu fl-uffiċċju ta' destinazzjoni.

10 — Għandu jiġi ppreċiżat li, skont X, l-impriza Z rċeviet il-magna u integrata f'vapur, li jikkorrispondi għall-ghan li ried jintlaħaq mill-partijiet. Fid-19 ta' Jannar 2006, X għamel dikjarazzjoni ta' esportazzjoni mill-ġdid u l-vapur bil-magna telaq mill-Unjoni Ewropea lejn Anvers (Il-Belġju).

19. L-ispettur ikkonkluda li l-magna ma kinitx giet ipprezentata lill-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni, b'konformità mad-dispożizzjonijiet legiżlattivi, u li, għal din ir-raġuni, il-magna kienet tnehhiet mis-sorveljanza doganali fis-sens tal-Artikoli 203(1) tal-Kodiċi Doganali. Abbażi ta' dan, huwa talab lil X dazji doganali u taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ għall-magna. Huwa ċaħad it-talba għal rimbors ipprezentata minn X. Minkejja li sar ilment kontra din id-deċiżjoni, l-ispettur żamm id-deċiżjoni.

20. X ipprezenta rikors kontra d-deċiżjoni tal-ispettur quddiem ir-Rechtbank te Haarlem (qorti tal-ewwel istanza). Din iddeċidiet li s-sempliċi skadenza tat-terminu ma setgħetx tirriżulta fl-applikazzjoni tal-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali u, abbażi tal-Artikolu 204 tal-imsemmi kodiċi, ir-Rechtbank Haarlem ikkunsidrat li l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implementazzjoni kienu ssodisfatti. Konsegwentement, din il-qorti ddikjarat li r-rikors huwa fondat u stiednet lill-ispettur jirrimborsa l-ammonti ta' dazji doganali u tat-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ li kienu thallsu. Għalhekk l-ispettur, mingħajr suċċess, għamel appell minn din is-sentenza quddiem il-Gerechtshof te Amsterdam. Il-Ministru tal-Finanzi pprezenta finalment appell quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden, li fit-12 ta' Ottubru 2012 iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

- “1) a) L-Artikoli 203 u 204 tal-[Kodiċi Doganali], moqrija flimkien mal-Artikolu 859, partikolarment il-paragrafu 2(ċ), tar-[Regolament ta' implementazzjoni], għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-oltrepasar (waħdu) tat-terminu ta' tranżitu stabbilit skont l-Artikolu 356(1) tar-[Regolament ta' implementazzjoni] ma jwassalx għal dejn doganali bit-tnehhija kontra l-liġi mis-sorveljanza doganali fis-sens tal-Artikolu 203 tal-[Kodiċi Doganali], iżda għal dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tal-[Kodiċi Doganali]?”
- b) Sabiex tingħata risposta affermattiva għad-domanda 1.a huwa rikjest li l-persuni kkonċernati jipprovdu lill-awtoritajiet doganali informazzjoni dwar il-kawżi tal-oltrepasar tat-terminu, jew tal-inqas li jispjegaw lill-awtoritajiet doganali fejn kienet tinsab il-merkanzija matul il-perijodu ta' bejn it-terminu stabbilit skont l-Artikolu 356 tar-[Regolament ta' implementazzjoni] u l-mument li fih dawn ġew effettivament ipprezentati quddiem l-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni?
- 2) Is-[Sitt Direttiva tal-VAT], b'mod partikolari l-Artikolu 7 ta' din id-direttiva, għandha tiġi interpretata fis-sens li l-VAT hija dovuta meta jitnissel dejn doganali esklużivament abbażi tal-Artikolu 204 tal-[Kodiċi Doganali]?”

21. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ipprezentati minn X, mill-Gvern Olandiż, mill-Gvern Ċek (li llimita l-osservazzjonijiet tiegħu għall-ewwel domanda), mill-Gvern Grieg, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Il-Gvern Olandiż u l-Kummissjoni kienu rrapprezentati fis-seduta li nżammet fis-6 ta' Novembru 2013.

IV – Analizi

A – Id-dispożizzjoni li tirregola t-tnissil ta' dejn doganali fil-każ ta' skadenza tat-terminu applikabbli għall-arranġament ta' tranżitu estern

1. Osservazzjonijiet preliminari

22. Permezz tal-ewwel parti tal-ewwel domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment tkun taf jekk l-iskadenza tat-terminu ta' tranżitu applikabbli fil-kuntest ta' proċedura doganali ta' tranżitu Komunitarju estern tirriżultax f'dejn doganali skont l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali jew skont l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

23. Il-Gvern Olandiż huwa tal-opinjoni li dejn doganali għall-importazzjoni jtnissel skont l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali minhabba tnehhija mis-sorveljanza doganali, meta merkanzija mqiegħda taht proċedura doganali ta' tranżitu Komunitarju estern ma tkunx ippreżentata fit-terminu ta' tranżitu lill-uffiċċju ta' destinazzjoni, sakemm, b'konformità mal-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni, il-prinċipal iressaq prova li l-iskadenza tat-terminu ma hijiex attribwibbli lilu jew lit-trasportatur. Il-Gvern Olandiż jikkunsidra għalhekk li l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali ma huwiex rilevanti.

24. Min-naħa l-oħra, il-partijiet l-oħra huma tal-fehma li japplika dan l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali. Il-Kummissjoni tippreċiża li, fil-każ ta' merkanzija mhux Komunitarja, in-nuqqas ta' twettiq tal-obbligu li din tiġi ppreżentata lill-uffiċċju ta' destinazzjoni fit-terminu previst inissel dejn doganali, fir-rigward ta' din il-merkanzija, abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, sakemm dan in-nuqqas ma jkunx "bla konsegwenza reali fuq il-funzjonament tajjeb tal-ħażna temporanja jew tal-proċedura doganali", bl-applikazzjoni tal-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 859(2)(a) tar-Regolament ta' implementazzjoni. Il-Gvern Ċek isostni wkoll li l-Artikolu 203 tal-imsemmi regolament japplika madankollu bil-kundizzjoni li jiġu stabbiliti ċirkustanzi oħra li juru li l-merkanzija kienet ittrattata b'mod li ma jipprekludix lill-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni milli jipproċedi bil-kontroll tiegħu b'mod xieraq.

25. Għar-raġunijiet li ser nesponi, jiena tal-opinjoni li f'dan il-każ għandu jiġi applikat l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

26. Infakkar qabelxejn li dejn doganali għall-importazzjoni jista' jtnissel kemm bhala konsegwenza ta' applikazzjoni korretta tal-modalitajiet tal-proċedura doganali kkonċernata, kif ukoll bhala riżultat ta' irregolarità. Din il-kawża taqa' f'dan it-tieni każ. Fil-fatt, id-dazju doganali tal-Unjoni huwa bbażat fuq il-prinċipju impliċitu li jipprovi li l-introduzzjoni ta' merkanzija fit-territorju doganali tal-Unjoni tiġġenera obbligu oġġettiv li jithallas id-dazju doganali, hlief fl-applikazzjoni ta' proċedura sospensiva. B'hekk, dejn doganali jista' jkun ir-riżultat ta' importazzjoni kemm regolari kif ukoll irregolari sa fejn il-merkanzija ma hijiex eżentata temporanjament jew definittivament¹¹.

27. Madankollu, kif ippreċiżat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Döhler Neuenkirchen¹², "it-tnissil ta' dejn doganali ma għandux in-natura ta' sanzjoni, iżda għandu jitqies bhala l-konsegwenza tal-konstatazzjoni li l-kundizzjonijiet meħtieġa sabiex jinkiseb il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-proċedura tal-ipproċessar tad-dhul fil-forma ta' sistema ta' sospensjoni ma ġewx sodisfatti kollha. Fil-fatt, din is-sistema timplika l-għoti ta' vantaġġ ikkundizzjunat li ma jistax jingħata jekk il-kundizzjonijiet relattivi għalih ma jiġux osservati, liema fatt iwassal sabiex is-suspensjoni ma tkunx applikabbli u konsegwentement, jiġġustifika l-impożizzjoni tad-dazji doganali." Insostni wkoll li kemm is-sistema ta' tranżitu estern kif ukoll il-proċedura tal-ipproċessar tad-dhul huma sistemi ta' sospensjoni tad-dazji doganali li jikkostitwixxu miżuri eċċezzjonali intizi sabiex jiffacilitaw it-twettiq ta' ċerti attivitajiet ekonomiċi¹³.

2. It-tranżitu estern: tliet eżempji

28. Għandhom jiġu kkunsidrati tliet eżempji li jistgħu jiġru fil-kuntest tat-tranżitu estern. Dan l-isfond jippermetti aħjar li jiġu identifikati l-kwistjonijiet imressqa mill-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju.

11 — Dwar il-korrelazzjoni bejn l-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali, ara l-punti 75 u 76 tal-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża li tat lok għas-sentenza, tat-3 ta' Marzu 2005, *Papismedov et* (C-195/03, *Gabra* p. I-1667).

12 — Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, *Döhler Neuenkirchen* (C-262/10, punt 43).

13 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza *Döhler Neuenkirchen*, iċċitata iktar 'il fuq (punt 40).

29. L-ewwel eżempju huwa dak li fih is-sistema ta' tranżitu estern titwettaq f'konformità perfetta mad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari meta l-merkanzija tiġi ppreżentata lill-uffiċċju ta' destinazzjoni fit-terminu stabbilit. Is-sistema ta' tranżitu estern tintemm u sussegwentement il-proċedura tispicċa. F'dan il-każ, ma jtnissel ebda dejn doganali.

30. It-tieni eżempju huwa dak li fih is-sistema ta' tranżitu estern titwettaq b'mod korrett, apparti l-fatt li l-merkanzija tiġi ppreżentata wara t-terminu lill-uffiċċju ta' destinazzjoni. Madankollu, skont l-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni, jekk jiġi stabbilit "li n-nuqqas ta' osservanza ta' dan it-terminu hija dovuta għal ċirkostanzi li huma spjegati għas-sodisfazzjon ta' l-uffiċċju tad-destinazzjoni u *mhumiex attribbwibbli* għat-trasportatur jew il-prinċipal, dan ta' l-aħħar għandu jitqies li ssodisfa t-terminu preskritt"¹⁴. Jekk dan ikun l-każ, is-sistema ta' tranżitu estern għalhekk tintemm normalment, u sussegwentement l-imsemmija proċedura tispicċa u ebda dejn doganali ma jtnissel.

31. It-tielet eżempju huwa dak li fih it-terminu impost mis-sistema ta' tranżitu estern ma huwiex osservat minghajr madankollu ma tinghata spjegazzjoni valida lill-uffiċċju ta' destinazzjoni. Fi kliem iehor, in-nuqqas ta' osservanza tat-terminu huwa attribwibbli lit-trasportatur jew lill-prinċipal. Għalhekk f'dan il-każ, il-kundizzjonijiet stabbiliti għall-applikazzjoni tas-sistema ta' tranżitu estern ma humiex osservati u l-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni ma jistax ikun invokat, b'tali mod li s-sistema ta' tranżitu estern ma tintemmx b'mod normali u l-imsemmija proċedura ma tistax tispicċa.

32. Fir-rigward tat-tieni każ, l-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni jistabbilixxi ċertu numru ta' kundizzjonijiet. Fl-ewwel lok, huwa ċar li huwa l-prinċipal¹⁵ li huwa responsabbli li jipprovdi l-isjegazzjonijiet meħtieġa, skont il-każ. Fit-tieni lok, fi kwalunkwe każ, in-nuqqas ta' osservanza tat-terminu għall-preżentazzjoni tal-merkanzija lill-uffiċċju ta' destinazzjoni għandu jkun dovut għal ċirkustanzi "mhux attribwibbli lit-trasportatur jew lill-prinċipal", jiġifieri li għandu jirrigwarda fatti li ma humiex taħt il-kontroll tat-trasportatur jew tal-prinċipal.

33. Il-Manwal ta' Tranżitu, imfassal mill-Kummissjoni, jagħti eżempji utli fil-qasam tal-provi¹⁶. Dawn l-eżempji kollha jirrigwardaw sitwazzjonijiet speċifiċi u normalment ta' perijodu qasir. Fil-parti l-kbira tal-każijiet, dawn jirrigwardaw sigħat, u anki granet. Fil-kawża prinċipali għandha tkun il-qorti nazzjonali li tivverifika jekk l-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni jistax japplika iżda, fid-dawl tat-tul tal-iskadenza tat-terminu u jekk huwa stabbilit li ma ngħatat ebda spjegazzjoni valida, jidhirli li l-applikazzjoni tal-imsemmi artikolu għandha tkun eskluża¹⁷.

34. Huwa f'dan it-tielet eżempju li tqum il-kwistjoni dwar jekk dan huwiex "nuqqas ta' ineżekuzzjoni ta' wieħed mill-obbligi li jinqalgħu, fir-rigward ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni, [...] mill-użu tal-proċedura doganali li taħtha jkun tquieghdu" li tnissel dejn doganali għall-importazzjoni skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, jew jekk hemmx lok li japplika l-Artikolu 203(1) tal-imsemmi kodiċi, li jirrigwarda "it-tneħħija kontra l-liġi mis-sorveljanza doganali ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni".

14 — Kliem enfasizzat minni.

15 — Hafna drabi l-prinċipal huwa kummissarju kunsinnatur jew kummissarju doganali u huwa l-persuna responsabbli mill-applikazzjoni korretta tal-proċedura u tal-hlas tad-dazji kollha pagabbli wara ksur jew irregolarità mwettqa waqt dan it-tranżitu.

16 — Skont dan il-manwal, id-dokumenti li ġejjin jistgħu jiġu ppreżentati, bħala prova, sabiex juru ċirkustanzi rizzultanti mill-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni: dikjarazzjoni tal-pulizija (f'każ ta' aċċident, ta' serq, eċċ); ċertifikat ta' servizz tas-saħħa (f'każ ta' kura, eċċetra); dikjarazzjoni ta' servizz tat-tiswija (f'każ ta' tiswija tal-vettura); kull prova ta' dewmien minhabba strajk jew kull ċirkustanza imprevista oħra. Ara l-Manwal ta' Tranżitu, verżjoni kkonsolidata fl-2010, Parti IV, Kapitolu 4, Punt 5 "Preżentazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu" (id-dokument jista' jiġi kkonsultat fuq l-internet fl-indirizz segwenti: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — Barra minn hekk, skont il-Manwal ta' Tranżitu, "[j]ekk incidenti jseħhu waqt it-trasport tal-merkanzija, it-trasportatur għandu jinforma minghajr dewmien l-eqreb uffiċċju doganali kompetenti." (Ara l-Manwal ta' Tranżitu, iċċitat iktar 'il fuq, Parti IV, Kapitolu 3, Punt 3.1 "Formalitajiet f'każ ta' incident waqt it-trasport").

3. Fuq il-korrelazzjoni bejn l-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali

35. L-ewwel domanda preliminari tqajjem essenzjalment il-kwistjoni tad-delimitazzjoni tal-kamp ta' applikazzjoni rispettiv tal-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali, sabiex tiġi ddeterminata l-bażi legali tad-dejn doganali f'dan il-każ. Il-Gvern Olandiż isostni li l-lokalizzazzjoni mhux magħrufa tal-merkanzija matul 17-il jum tikkostitwixxi tneħħija, b'tali mod li għandu japplika l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali.

36. *Prima facie*, ma huwiex faċli li jiġi ddeterminat l-kamp ta' applikazzjoni rispettiv ta' dawn iż-żewġ artikoli. Il-kontribuzzjoni tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja kienet deċiżiva¹⁸. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li l-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali għandhom kamp ta' applikazzjoni distinti, l-ewwel wiehed jirrigwarda t-tipi ta' aġir li għandhom bhala riżultat it-*tneħħija* tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali u t-tieni li għandu bhala għan *nuqqasijiet ta' twettiq tal-obbligi u tal-kundizzjonijiet* marbuta mal-proċeduri doganali differenti¹⁹.

37. Bil-għan li jiġi ddeterminat liema wiehed minn dawn iż-żewġ artikoli huwa dak li abbażi tiegħu jitnissel dejn doganali għall-importazzjoni, għandu, qabel kollox, jiġi eżaminat jekk il-fatti inkwistjoni jikkostitwixxux tneħħija mis-sorveljanza doganali, fis-sens tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali. Huwa biss meta r-risposta għal din id-domanda tkun fin-negattiv li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali jistgħu jiġu applikati²⁰.

38. Fir-rigward, b'mod iktar partikolari, il-kunċett ta' tneħħija mis-sorveljanza doganali, li jinsab fl-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali, għandu jifakkar li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, dan il-kunċett għandu jiġi interpretat fis-sens li jkopri kull att jew ommissjoni li jkollhom bhala riżultat li jipprekludu, anki għal żmien qasir, li l-awtoritajiet doganali kompetenti jkollhom aċċess għal merkanzija taht sorveljanza doganali u li jwettqu l-kontrolli previsti mil-leġiżlazzjoni doganali²¹.

39. Fis-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja li jinterpretaw il-kunċett tat-tneħħija tas-sorveljanza doganali, is-serq ta' merkanzija ddikjarata taht proċedura sospensiva, bhall-imħażen, it-tranzitu jew il-ħażna temporanja jikkostitwixxu kategorija pjuttost sostanzjali²². F'każ bħal dan, il-Qorti tal-Ġustizzja donnha titlaq mill-premessa li, minhabba s-serq, il-merkanzija tgħaddi fiċ-ċirku ekonomiku tal-Unjoni²³. Id-dejn doganali jitnissel għalhekk minhabba t-tneħħija mis-sorveljanza doganali skont l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali.

40. It-tneħħija, li ma hijiex imfissra fil-leġiżlazzjoni, hija kunċett vast. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat l-applikabbiltà tagħha anki f'każijiet oħra, bhall-irtirar mhux awtorizzat mill-ħażna, l-indikazzjoni skorretta f'dikjarazzjoni jew anki, fil-kuntest tat-tranzitu estern, il-fatt li l-merkanzija ma ġietx ippreżentata lill-uffiċċju ta' destinazzjoni²⁴.

18 — Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 11. Nosserva li, fir-Regolament (KE) Nru 450/2008, id-distinzjoni bejn l-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali donnha ġiet mhassra għall-finijiet ta' simplifikazzjoni, għax fiha d-dispożizzjonijiet korrispondenti jinsabu fl-artikolu wiehed, jiġifieri fl-Artikolu 46 tal-imsemmi regolament. Barra minn hekk, minflok espressjonijiet bħal "tneħħija", "nuqqas ta' eżekuzzjoni" jew "nuqqas ta' konformità" li jidhru fl-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali, l-Artikolu 46 l-gdid juża biss "non-konformità".

19 — Ara s-sentenza tal-11 ta' Lulju 2013, Harry Winston (C-273/12, punt 27).

20 — Ara s-sentenza tat-12 ta' Frar 2004, Hamann International (C-337/01, Ġabra p. I-1791, punt 30) u s-sentenza Harry Winston, iċċitata iktar 'il fuq (punt 28).

21 — Ara s-sentenzi tal-11 ta' Lulju 2002, Liberexim (C-371/99, Ġabra p. I-6227, punt 55 u l-ġurisprudenza ċċitata); tad-29 ta' April 2004, British American Tobacco (C-222/01, Ġabra p. I 4683, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata), kif ukoll tal-20 ta' Jannar 2005, Honeywell Aerospace (C-300/03, Ġabra p. I-689, punt 19) u Harry Winston, iċċitata iktar 'il fuq (punt 29).

22 — Għal dak li jirrigwarda l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali u l-każijiet fejn merkanzija tisparixxi (li jinkludu serq), ara s-sentenzi, tal-1 ta' Frar 2001, D. Wandel, (C-66/99, Ġabra p. I-873, punti 46 sa 48 u 50), Honeywell Aerospace, iċċitata iktar 'il fuq (punti 12 u 18 sa 20), tal-15 ta' Settembru 2005, United Antwerp Maritime Agencies u Seaport Terminals (C-140/04, Ġabra p. I-8245, punt 15) u Harry Winston, iċċitata iktar 'il fuq (punti 14 u 30).

23 — Ara s-sentenzi tal-5 ta' Ottubru 1983, Esercizio Magazzini Generali u Mellina Agosta (186/82 u 187/82, Ġabra p. 2951), United Antwerp Maritime Agencies u Seaport Terminals, iċċitata iktar 'il fuq (punt 31) u Harry Winston, iċċitata iktar 'il fuq (punt 31).

24 — Ara l-ġurisprudenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 22 ta' dawn il-konklużjonijiet.

41. Għandu jiġi nnotat li, sa fejn jidhirli li huwa korrett, il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma kinitx adita b'każ fejn, fil-kuntest tas-sistema ta' tranżitu estern, l-iskadenza tat-terminu tal-preżentazzjoni quddiem l-uffiċċju ta' destinazzjoni — sa fejn madankollu tali preżentazzjoni tkun seħħet — fiha nfisha, implikat l-applikazzjoni tal-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali.

42. Kif għadni kemm fakkart, il-kunċett tat-tneħħija huwa interpretat f'sens wiesa' ħafna, b'konformità mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja²⁵. B'hekk, fil-każ fejn il-lokalizzazzjoni tal-merkanzija mqiegħda taħt proċedura ta' trasport estern tibqa' mhux magħrufa matul iktar minn ġimagħtejn, l-impossibbiltà ta' aċċess hija "temporanja".

43. Madankollu, fl-opinjoni tiegħi, hija l-integrazzjoni prezunta tal-merkanzija importata fiċ-ċirku ekonomiku tal-Unjoni li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tiġġustifika l-applikazzjoni tal-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali, b'mod partikolari fil-każ ta' serq tal-merkanzija jew nuqqas ta' osservanza tar-regoli materjali tad-dazju doganali li jimplikaw riskju ta' integrazzjoni. Dawn għalhekk huma każijiet distinti minn dawk espressament previsti fl-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali u fl-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implementazzjoni.

44. Barra minn hekk, is-sistema ta' tranżitu estern ma teħtieġ li l-lokalizzazzjoni eżatta tal-merkanzija matul it-trasport tkun magħrufa mill-awtoritajiet doganali jew mill-prinċipal. Dan jirriżulta b'mod impliċitu mill-formulazzjoni tal-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni. Dak li huwa meħtieġ hija l-preżentazzjoni tal-merkanzija, fid-data stabbilita, quddiem l-uffiċċju ta' destinazzjoni u li s-siġilli jkunu intatti. Barra minn hekk, il-prinċipal jew it-trasportatur għandu jkun f'pożizzjoni li jikkomunika, jekk ikun il-każ, mal-persuna li hija responsabbli mit-trasport, bħax-xufier tat-trakk. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tneħħija mis-sorveljanza doganali ma tistax għalhekk tkun interpretata f'sens li ma huwiex kompatibbli mar-realtajiet prattiċi tat-tranżitu estern.

45. B'hekk, għall-każ fejn il-merkanzija tkun giet ippreżentata tard quddiem l-uffiċċju ta' destinazzjoni, donnha hija indikata l-applikazzjoni tal-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali. Fil-fatt, il-preżentazzjoni tardiva tikkostitwixxi eżempju ta' "ineżekuzzjoni ta' wiehed mill-obbligi li jinjalghu, fir-rigward ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni, [...] mill-użu tal-proċedura doganali li taħtha jkunu tqiegħdu", li huwa wiehed mill-każijiet ta' applikazzjoni tal-imsemmi artikolu. Din il-pożizzjoni hija kkorroborata mill-fatt li l-preżentazzjoni tardiva hija waħda mir-raġunijiet espressament previsti mill-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implementazzjoni. Skont dan l-artikolu, tali preżentazzjoni tardiva tista' tkun skużata bil-kundizzjoni li jiġu osservati l-kundizzjonijiet stretti li huwa jistabbilixxi.

46. F'dan ir-rigward, nosserva li, peress li l-iskadenza tat-terminu espressament previst fl-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implementazzjoni, tapplika biss fil-każijiet previsti fl-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, din id-dispożizzjoni prevista mil-leġiżlatur ma tkunx effettiva, jekk l-iskadenza tat-terminu ta' preżentazzjoni kellha taqa' fil-kunċett ta' tneħħija previst fl-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali. Għalhekk huwa fid-dawl tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali li hemm lok li jiġi analizzat it-tneħħija tad-dejn doganali f'din il-kawża.

47. Konsegwentement, jiena nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi għall-ewwel domanda (a) fis-sens li l-Artikoli 203 u 204 tal-Kodiċi Doganali, moqrija flimkien mal-Artikolu 859, b'mod partikolari l-paragrafu (2)(c) tar-Regolament ta' implementazzjoni, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-iskadenza tat-terminu ta' tranżitu waħdu, stabbilit skont l-Artikolu 356(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni, ma jwassalx għal dejn doganali minhabba tneħħija mis-sorveljanza doganali fis-sens tal-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali, iżda għal dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

25 — Ara l-ġurisprudenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 21 ta' dawn il-konklużjonijiet.

B – *L-obbligu li tkun ipprovduta informazzjoni dwar l-iskadenza tat-terminu*

48. Permezz tat-tieni parti tal-ewwel domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk, sabiex tkun tista' tikkonkludi li skadenza tat-terminu tiġġenera dejn doganali skont l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, huwiex neċessarju li dawk ikkonċernati jipprovdut informazzjoni dwar il-kawżi tal-iskadenza tat-terminu jew dwar il-lokalizzazzjoni tal-merkanzija matul il-perijodu kkontestat.

49. Il-Gvern Olandiż u l-Kummissjoni jipproponu li tingħata risposta affermattiva għal din id-domanda. Il-Kummissjoni tippreċiża li l-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni għandu jiġi interpretat fis-sens li l-persuna li tippreżenta l-merkanzija lill-uffiċċju ta' destinazzjoni wara l-iskadenza tat-terminu stabbilit mill-uffiċċju tat-tluq, għandha tiġġustifika, għas-sodisfazzjon tal-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni, ċirkustanzi li wasslu għan-nuqqas ta' osservazzjoni tat-terminu.

50. Huwa evidenti li min jinvoka l-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni għandu debitament jiġġustifika l-osservanza tal-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tagħha. Fil-każ kuntrarju, l-awtoritajiet doganali ma jkollhom ebda interess ġuridiku li jkunu informati dwar il-movimenti preċiżi tal-merkanzija, iżda jistgħu jikkonstataw it-tnissil ta' dejn doganali bl-applikazzjoni tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi u jiddeterminaw l-ammont tad-dazji doganali li għandu jhallas il-prinċipal.

51. Għalhekk jiena nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għall-ewwel domanda (b) tkun fis-sens li, sabiex tkun tista' tiġi invokata l-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 356(3) tar-Regolament ta' implementazzjoni, dawk ikkonċernati għandhom jipprovdut lill-awtoritajiet doganali bl-informazzjoni kollha li tista' tistabbilixxi l-osservanza tal-kundizzjonijiet meħtieġa.

C – *Ir-rabta bejn id-dejn doganali mnissel abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali u l-VAT*

1. Osservazzjonijiet preliminari

52. Permezz tat-tieni domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tfitte li tkun taf jekk il-VAT fuq l-importazzjoni hijiex dovuta fil-każ li dejn doganali jitnissel esklużivament abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali. Il-kwistjoni ekonomika hija dik li r-rata tal-VAT hija normalment sostanzjalment oġhla mir-rata tad-dazji doganali applikabbli.

53. Fil-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Eurogate Distribution, jiena ddiskutejt fil-qosor il-kwistjoni tar-rabta bejn id-dazji doganali u l-intaxxar abbażi tal-VAT²⁶. Fil-fatt, għandu jiġi osservat li, fil-kuntest tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, huwa perfettament possibbli li dejn doganali jitnissel anki jekk il-merkanzija inkwistjoni tkun telqet mill-Unjoni jew jekk hija ma tkun qatt daħlet fiċ-ċirku ekonomiku tal-Unjoni²⁷.

54. F'din il-kawża, il-Gvern Olandiż huwa tal-opinjoni li jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li kien hemm it-tnissil ta' dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, il-VAT ser tkun dovuta għax huwa jikkunsidra li "l-importazzjoni" prevista fl-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali, li tnissel dejn doganali, hija l-istess bħal "l-importazzjoni ta' oġġetti" prevista fl-Artikolu 7(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Il-mument li fih il-merkanzija titneħha mill-proċedura doganali jikkoinċidi mal-mument li fih jitnissel id-dejn doganali²⁸. Bl-istess raġunament, il-Gvern Grieg jikkunsidra wkoll li d-dejn doganali u l-VAT huma relatati²⁹.

26 — Ara l-punt 45 tal-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża li tat lok għas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012 (C-28/11).

27 — *Ibidem* (punt 48).

28 — F'dan ir-rigward, il-Gvern Olandiż jirreferi għal-punt 22 tas-sentenza *Liberexim*, iċċitata iktar 'il fuq.

29 — Il-Gvern Ċek ma jargumentax fuq din il-kwistjoni.

55. Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni ssostni li, fil-kawża prinċipali, jekk l-invalidazzjoni tad-dikjarazzjoni tal-ipproċessar tad-dħul relattiva għal magna kkonċernata wasslet għall-ħruġ tal-merkanzija mill-proċedura ta' hażna temporanja, il-VAT għandha tithallas peress li l-magna ma hijiex iktar sugġetta għal waħda mill-arranġamenti previsti fl-Artikolu 16 tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Sakemm il-merkanzija tibqa' taħt dan l-arranġament u irrISPETTIVAMENT mit-tnissil ta' dejn doganali skont l-Artikolu 204(1)(a) tal-Kodiċi Doganali, il-VAT ma hijiex dovuta. Fl-opinjoni tagħha, il-VAT fuq l-importazzjoni ma hijiex dovuta awtomatikament meta dejn doganali jitnissel esklużivament abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

2. Ir-rabta bejn id-dejn doganali u l-VAT

56. Qabelxejn, għandha tkun analizzata r-rabta bejn id-dejn doganali u l-VAT fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

57. Mill-bidu nosserva li, il-fatt li dejn doganali mnisel skont l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali jikkostitwixxi dejn doganali “fuq l-importazzjoni” ma jimplikax, għall-kuntrarju ta' dak sostnut mill-Gvern Olandiż, li hija dovuta l-VAT fuq l-importazzjoni skont is-Sitt Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, il-Kodiċi Doganali jagħraf żewġ forom ta' djun doganali, dak tal-importazzjoni u dak tal-esportazzjoni³⁰. Fl-opinjoni tiegħi, dan l-aspett purament terminologiku ma għandu jkollu ebda effett fuq l-evalwazzjoni, fid-dritt, tar-rabta li tista' teżisti bejn l-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali u l-Artikoli 7 u 10 tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

58. Fil-verżjoni inizjali tagħha tal-1977, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(3) tad-Direttiva 77/388 kien ifformulat kif ġej (kliem enfasizzat minni):

“Meta oġġetti importati huma sugġetti għal dazji tad-dwana, għal-imposti agrikoli jew għall-ħlasijiet li jkollhom effett ekwivalenti stabbilit permezz ta' politika komuni, *Stati Membri jistgħu jorbtu l-fatt taxxabli u d-data meta jibda jkun hemm taxxa ma' daww stipulati għal dawn id-dazji tal-Komunità.*”

59. Min-naħa l-oħra, fil-verżjoni tiegħu riżultanti mid-Direttiva 91/680/KEE³¹, li japplika f'dan il-każ, it-tielet paragrafu tal-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi (kliem enfasizzati minni)³²:

“Madankollu, meta l-merkanzija impurtata tkun sugġetta għal dazju mid-dwana, jew levi agrikulturali jew għal xi spejjeż li jkollhom effett simili li jkunu stabbiliti b'politika komuni, *l-event li għandu jsir ħlas fuqu isehh u t-taxxa ssir dovuta malli jsehħ l-event li għandu jsir ħlas fuqu għal daww id-dazji Komunitarji u daww id-dazji isiru dovuti.*”

30 — Ara l-Artikolu 4(10) u (11) tal-Kodiċi Doganali.

31 — Direttiva tal-Kunsill, tas-77 ta' Diċembru 1991, li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temenda d-Direttiva 388/376/KEE bil-ħsieb li tneħhi l-fruntieri fiskali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kap. 9, Vol. 1, p. 160).

32 — Għandu jiġi nnotat li l-kontenut tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 10(3) tas-Sitt Direttiva ġie riprodott, b'xi aġġustamenti lingwistiċi minimi, fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva 2006/112.

60. Jidhirli għalhekk li l-għażla miftuħa għall-Istati Membri fil-verżjoni oriġinali tas-Sitt Direttiva kienet issostitwita permezz ta' dispożizzjoni vinkolanti fid-Direttiva 91/680, anki jekk ix-xogħlijiet preparatorji ma jipprovdu ebda spjegazzjoni f'dan ir-rigward. Din hija distinzjoni importanti li għandha tkun ikkunsidrata waqt l-analizi tal-ġurisprudenza relattiva³³. Fil-fatt, il-ġurisprudenza li tinterpreta l-abbozzar inizjali donnha ma tistax tkun trasposta iktar għal sitwazzjonijiet irregolati mill-emendi riżultanti mid-Direttiva 91/680, li tapplika għal dan il-każ³⁴.

3. Il-każ preżenti

61. F'din il-kawża, għandha tiġi segwita l-analizi proposta mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża li tat lok għas-sentenza Profitube³⁵.

62. 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 hlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabli li taġixxi bħala tali.

63. L-ewwel nett, għandu jiġi vverifikat jekk f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, kienx hemm importazzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva.

64. Skont l-Artikolu 7(1)(a) tas-Sitt Direttiva, "importazzjoni ta' merkanzija" tfisser id-dhul fil-Komunità ta' beni li ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet previsti mill-Artikoli 23 KE u 24 KE³⁶. Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva jippreċiża li, meta tali beni jitqiegħdu mal-wasla tagħhom fil-Komunità taht waħda mill-proċeduri msemmija fl-Artikolu 16(1)(B)(a), (b), (c) u (d) tal-istess direttiva, l-importazzjoni tagħhom titwettaq fl-Istat Membru li fit-territorju tiegħu dawn il-beni ma jibqgħux taht l-imsemmija proċeduri.

65. F'dan il-każ, il-merkanzija inkwistjoni, li kienet ġejja minn pajjiż terz, tqiegħdet taht is-sistema ta' tranzitu estern ta' Stat Membru, u mbagħad taht dik tal-ipproċessar tad-dhul taht il-forma ta' sistema ta' sospensjoni, qabel ma finalment giet esportata mill-ġdid.

66. Għalhekk, wara l-wasla tagħha fil-Komunità, il-merkanzija tqiegħdet l-ewwel taht sistema ta' tranzitu estern, imbagħad taht il-proċedura tal-ipproċessar tad-dhul, previsti fl-ewwel paragrafu tal-Artikoli 7(3) u 16(1)(B)(c) tas-Sitt Direttiva tal-VAT rispettivament. Sa fejn il-merkanzija inkwistjoni kienet għadha ma harġitx minn dawn il-proċeduri fid-data tal-esportazzjoni mill-ġdid, anki jekk hija kienet materjalment introdotta fit-territorju tal-Komunità, hija ma setgħetx titqies bħala "importazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva³⁷. Bl-istess mod, in-nuqqas ta' osservanza ta' wiehed mill-obbligi li ġġib magħha s-sistema ta' tranzitu estern ma jwassalx għal "importazzjoni" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, minkejja l-fatt li tali nuqqas ta' osservazzjoni jista' jnissel dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali.

33 — Għal dak li jirrigwarda r-rabta bejn id-dazji doganali u l-VAT fil-verżjoni oriġinali tas-Sitt Direttiva, ara l-punti 18 u 29 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża li tat lok għas-sentenza tas-6 ta' Diċembru 1990, Witzemann (C-343/89, Ġabra p. I-4477).

34 — F'dan ir-rigward, ninnota li l-punt 41 tas-sentenza ċċitata iktar 'il fuq Harry Winston isemmi li s-Sitt Direttiva "tawtorizza" l-Istati Membri jorbtu l-fatt taxxabli u l-intaxxar tal-VAT fuq l-importazzjoni ma' dawk tad-dazji doganali. Huwa minnu li s-Sitt Direttiva fil-verżjoni oriġinali tagħha kienet tawtorizza din ir-rabta, iżda wara l-emendi magħmula permezz tad-Direttiva 91/680 ikun iktar ġust, fl-opinjoni tiegħi, li tintuża espressjoni bħal "tobbligata".

35 — Sentenza tat-8 ta' Novembru 2012 (C-165/11, punti 40 *et seq.*).

36 — Mill-Artikolu 24 KE (li sar l-Artikolu 29 TFUE) jirriżulta li "[p]rodotti li ġejjin minn pajjiż mhux membri għandhom jitqiesu li huma f'ċirkolazzjoni libera fi Stat Membru jekk il-formalitajiet ta' l-importazzjoni jkunu twettqu u d-dazji doganali jew pizijiet ekwivalenti pagabbli jkunu ġew miġbura fl-Istat Membru in kwistjoni, u li ma kinux ibbenefikaw minn xi rifużjoni totali jew parzjali ta' dawk id-dazji jew pizijiet".

37 — Ara f'dan is-sens, is-sentenzi tad-9 ta' Frar 2006, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-305/03, Ġabra p. I-1213, punt 41) u Profitube, iċċitata iktar 'il fuq (punt 46).

67. F'dan ir-rigward, il-fatt li din il-merkanzija kienet biddlet proċedura doganali ma huwiex ta' natura li tagħtiha l-kwalità ta' merkanzija importata, peress li ż-żewġ proċeduri doganali kkonċernati huma msemmija fl-Artikolu 7(3) tas-Sitt Direttiva³⁸.

68. Konsegwentement, peress li l-merkanzija inkwistjoni tqiegħdet taħt proċeduri doganali sospensivi u kif ukoll fin-nuqqas ta' importazzjoni fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, l-imsemmija merkanzija ma hijiex sugġetta għall-VAT abbażi tal-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva.

69. Din l-interpretazzjoni hija konformi mal-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-importazzjoni u l-applikabbiltà sussegwenti tal-VAT.

70. Infakkar li l-VAT ma kinitx dovuta fil-kawża Dansk Transport og Logistik³⁹. Din il-kawża kienet tirrigwarda l-introduzzjoni ta' sigaretti fit-territorju doganali tal-Komunità, iżda dawn is-sigaretti kienu immedjatament maqbuda mill-awtoritajiet, u mbaġhad meqruda minnhom. Għalhekk is-sigaretti ma kinix daħlu fiċ-ċirku ekonomiku tal-Unjoni u ma kienx hemm importazzjoni fis-sens tas-Sitt Direttiva.

71. Il-VAT lanqas ma kienet dovuta fil-kawża British American Tobacco u Newman Shipping⁴⁰. Madankollu, hemm lok li jiġi enfasizzat li din il-kawża kienet tirrigwarda merkanzija pprezentata diġà f'maħżen tad-dwana. Għalhekk, il-kwistjoni mressqa f'dik il-kawża ma kinitx tirrigwarda l-Artikolu 2(2) tas-Sitt Direttiva, li għandu l-għan li jiddefinixxi l-kunċett ta' importazzjoni, inkwistjoni f'din il-kawża, iżda s-subparagrafu (1) li jirrigwarda t-trasferiment b'titolu oneruż.

72. Eżempju ieħor jinsab fil-kawża Harry Winston⁴¹: dak ta' importazzjoni segwita minn serq li twettaq f'maħżen doganali. F'dik il-kawża, il-merkanzija mqiegħda taħt il-proċedura ta' maħżen doganali tneħhiet minn din il-proċedura minhabba s-serq. Madankollu, tali hrug mill-proċedura doganali jikkostitwixxi fatt taxxabbi tad-dejn tal-VAT, peress li l-introduzzjoni fiċ-ċirku ekonomiku tal-Unjoni kien għalhekk preżunt.

73. Nikkonkludi billi niddiskuti l-leġiżlazzjoni Olandiża inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Nosserva li skont l-Artikolu 18(1) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ, tat-28 ta' Ġunju 1968, fil-verżjoni applikabbli fil-kawża prinċipali, "importazzjoni ta' merkanzija" tfisser mhux biss id-dhul fil-Pajjiżi l-Baxxi ta' merkanzija differenti li ġejja minn pajjiż terz [ara s-subparagrafi (a) u (b)], iżda wkoll "it-tmiem ta' proċedura doganali fil-Pajjiżi l-Baxxi jew il-hrug, mill-Pajjiżi l-Baxxi, ta' merkanzija ta' proċedura doganali" (ara s-subparagrafu (c)). Għalhekk il-leġiżlatur ikkonkluda espressament il-lista ta' avvenimenti li jwasslu għall-applikazzjoni tal-VAT flimkien mal-eżempju previst fis-subparagrafu (c). Din l-għażla, li kienet possibbli skont is-Sitt Direttiva tal-VAT fil-verżjoni inizjali tagħha u li ġiet imposta wara l-emendi mwettqa bid-Direttiva 91/680, jidherli li hija kkonfermata mir-rekwiziti tal-leġiżlazzjoni attwali tal-Unjoni, kif interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja.

74. Għalhekk, nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għat-tieni domanda tkun li s-Sitt Direttiva, u b'mod partikolari l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 7(3) tagħha, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT fuq l-importazzjoni ma hijiex dovuta jekk il-merkanzija ma ħarġitx mill-proċedura doganali, anki jekk jitnissel dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tal-Kodiċi Doganali minhabba n-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' wiehed mill-obbligi li ġgħib magħha l-użu tal-proċedura doganali li taħtha tqiegħdet il-merkanzija.

38 — Ara f'dan is-sens is-sentenza Profitube, iċċitata iktar 'il fuq (punt 47).

39 — Sentenza tad-29 ta' April 2010 (C-230/08, Ġabra p. I-3799).

40 — Sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, British American Tobacco u Newman Shipping (C-435/03, Ġabra p. I-7077).

41 — Iċċitata iktar 'il fuq.

V – Konkluzjoni

75. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domandi preliminari tal-Hoge Raad der Nederlanden tkun kif ġej:

- 1) L-Artikoli 203 u 204 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92, tat-12 ta' Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità, kif emendat permezz tar-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-13 ta' April 2005, moqrija flimkien mal-Artikolu 859(2)(ċ) tar-Regolament tal-Kummissjoni (KEE) Nru 2454/93, tat-2 ta' Lulju 1993, li jiffissa d-dispożizzjonijiet għall-implementazzjoni tar-Regolament Nru 2913/92, kif emendat fl-aħħar lok permezz tar-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 2286/2003, tat-18 ta' Diċembru 2003, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-iskadenza tat-terminu ta' tranżitu waħdu, stabbilit skont l-Artikolu 356(1) tal-imsemmi regolament ta' implementazzjoni, ma jwassalx għal dejn doganali minhabba tneħħija mis-sorveljanza doganali fis-sens tal-Artikolu 203 tal-imsemmi regolament Nru 2913/92, iżda għal dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tal-istess regolament. Sabiex tkun tista' tiġi invokata l-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 356(3) tar-Regolament Nru 2454/93, daww ikkonċernati għandhom jipprovdu lill-awtoritajiet doganali l-informazzjoni kollha li tista' tistabilixxi s-sodisfazzjon tal-kundizzjonijiet meħtieġa.
- 2) Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar 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 emendata fl-aħħar lok permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004, u b'mod partikolari l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 7(3), għandha tkun interpretata fis-sens li t-taxxa fuq il-valur miżjud fuq l-importazzjoni ma hijiex dovuta jekk il-merkanzija ma tohroġx mill-proċedura doganali li fiha tqiegħdet, anki jekk jitnissel dejn doganali abbażi tal-Artikolu 204 tar-Regolament Nru 2913/92, kif emendat bir-Regolament Nru 648/2005, minhabba n-nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' wiehed mill-obbligi li jimplikaw l-użu ta' din il-proċedura doganali.