KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CAMPOS SÁCHEZ-BORDONA
ippreżentati fit-13 ta’ Diċembru 2016[1]

Kawża C-571/15

Wallenborn Transports SA
vs
Hauptzollamt Gießen

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta’ Hesse, il-Ġermanja)]

“Tassazzjoni — VAT — Kummerċ internazzjonali — Post tat-tranżazzjonijiet taxxabbli — Trasport tal-merkanzija minn port ħieles li jinsab fi Stat Membru — Regoli ta’ dan l-Istat Membru li jeskludu l-portijiet ħielsa mit-territorju nazzjonali — Oriġini tad-dejn doganali u l-impożizzjoni tal-VAT fil-każ ta’ tneħħija mis-sorveljanza doganali”

1. Il-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta’ Hesse) tqajjem domanda li tgħaqqad l-interess teoretiku u l-importanza prattika tagħha. Fil-qosor, din tixtieq tkun taf liema konsegwenzi legali dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq l-importazzjoni jirriżultaw meta l-liġi Ġermaniża tikklassifika ċerti żoni ħielsa bħala “barra mill-pajjiż”. B’mod speċifiku, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, b’mod ġenerali, id-dħul ta’ merkanzija f’waħda minn dawn iż-żoni ħielsa jeskludix id-dħul tagħha fit-territorju tal-Unjoni u, għalhekk, l-esklużjoni tal-impożizzjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni.

2. Il-kontroversja tirriżulta mill-fatt li persuna taxxabbli tikkontesta l-VAT fuq l-importazzjoni li kienet mitluba tħallas mill-Awtorità Ġermaniża fl-istess waqt mad-dazji doganali dovuti abbażi tal-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità[2], jiġifieri, talli ġiet imneħħija mis-sorveljanza doganali merkanzija li l-arranġament doganali tagħha (transitu) ma kienx għadu tlesta b’suċċess. Peress li l-avveniment li wassal għad-dazju doganali sar f’żona ħielsa (il-port ta’ Hamburg) li l-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tqisx bħala fit-“territorju nazzjonali”, f’dak li jirrigwarda l-VAT, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-merkanzija kinitx importata jew le u, għaldaqstant, jekk saritx dovuta fuqha VAT fuq l-importazzjoni. (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu, Vol., p.)

1 — Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

2 — Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92, tat-12 ta’ Ottubru 1992 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 2, Vol. 4, p. 307), emendat bir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1791/2006, tal-20 ta’ Novembru 2006 (ĠU 2006 L 363, p. 1); iktar ’il quddiem, “KDK”.

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

1. Id-Direttiva 2006/112/KE [3]

3. Skont l-Artikolu 2(1), "[i]t-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT: [...] d) l-importazzjoni ta' merkanzija."

4. L-Artikolu 5 jipprovdi:

"Għall-finijiet ta' applikazzjoni ta' din id-Direttiva, għandhom japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:1. 'Komunità' u 'territorju tal-Komunità' jfissru t-territorji ta' l-Istati Membri kif definit fil-punt (2);

2. 'Stat Membru' u 'territorju ta' Stat Membru' jfissru t-territorju ta' kull Istat Membru tal-Komunità li għalih hu applikabbli, skond l-Artikolu 299, it-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea, bl-eċċezzjoni ta' kwalunkwe territorju msemmi fl-Artikolu 6 ta' din id-Direttiva;

3. 'territorji terzi' tfisser dawk it-territorji msemmija fl-Artikolu 6;

4. 'pajjiż terz' tfisser kull Stat jew territorju li għalih mhux applikabbli t-Trattat."

5. L-Artikolu 6 jipprovdi:

"1. Din id-Direttiva m'għandhiex tapplika għat-territorji li ġejjin li jiffurmaw parti mit-territorju doganali tal–Komunità:

a) Mount Athos;

b) Il-Gżejjer Kanarji;

ċ) id-dipartimenti barranin ta' Franza;

d) il-Gżejjer Åland;

e) Iċ-Channel Islands.

2. Din id-Direttiva m'għandhiex tapplika għat-territorji li ġejjin li ma jiffurmawx parti mit-territorju doganali tal-Komunità:

a) il-Gżira ta' Heligoland;

b) it-territorju ta' Buesingen;

ċ) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

3 — Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006 L 347, p. 1), emendata bid-Direttiva 2007/75/KE (ĠU 2007 L 346, p. 13); iktar 'il quddiem "Direttiva VAT".

f) Campione d'Italia;

g) L-ilmijiet tal-Italja tal-Lag ta' Lugano;"

6. Skont l-Artikolu 30:

"'Importazzjoni ta' merkanzija' għandha tfisser id-dħul fil-Komunità ta' merkanzija li ma tinsabx f'ċirkolazzjoni ħielsa fit-tifsira ta' l-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."

7. Skont l-Artikolu 60 tal-istess Direttiva "[i]l-post ta' importazzjoni ta' merkanzija għandu jkun l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tinsab il-merkanzija meta tidħol fil-Komunità".

8. L-Artikolu 61 jipprovdi:

"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."

9. Skont l-Artikolu 70 tad-Direttiva tal-VAT, "[l]-avveniment li jagħti lok għal ħlas għandu jseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija tkun impurtata."

10. Skont l-Artikolu 71:

"1. 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 iseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta biss meta l-merkanzija ma tibqax taħt dawk l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet.

Madankollu, meta l-merkanzija impurtata tkun soġġetta għad-dazji doganali, jew għal imposti agrikoli jew għal xi piżijiet li għandhom effett ekwivalenti li ġew stabbiliti skond politika komuni, l-avveniment li jagħti lok għal ħlas għandu jseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta meta jseħħ l-avveniment li jagħti lok għal ħlas fir-rigward ta' dawk id-dazji u dawk id-dazji jsiru dovuti.

2. Meta merkanzija impurtata ma tkunx soġġetta għall-ebda mid-dazji msemmija fit-tieni subparagrafu tal-paragrafu 1, l-Istati Membri għandhom, rigward l-avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-mument meta l-VAT issir dovuta, japplikaw id-dispożizzjonijiet li jkun hemm fis-seħħ li jirregolaw id-dazji doganali."

11. Skont l-Artikolu 156(1) tad-Direttiva, "[l]-Istati Membri jistgħu jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin: […] b) il-provvista ta' merkanzija li hi maħsuba li titpoġġa f'żona ħielsa jew f'maħżen hieles; […]".

12. B'mod konformi mal-Artikolu 202 tad-Direttiva, "[i]l-VAT għandha titħallas mill-persuna li tikkawza li l-merkanzija koperta minn arranġamenti jew sitwazzjonijiet elenkati fl-Artikoli 156, 157, 158, 160 u 161 li ma jibqgħux ikunu koperti".

2. KDK

13. L-Artikolu 4 jipprovdi:

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

[…]

(7) 'Merkanzija tal-Komunità' tfisser merkanzija:

— miksuba kollha jew prodotta fit-territorju doganali tal-Komunità skont il-kondizzjonijiet li ssir referenza għalihom fl-Artikolu 23 u ma tinkludix merkanzija impurtata minn pajjiżi jew territorji li ma jifformawx parti mit-territorju doganali tal-Komunità,

— 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.

(8) 'Merkanzija mhux tal-Komunità' tfisser merkanzija minbarra dik li ssir referenza għaliha fis-subparagrafu 7.

Mingħajr preġudizzju għall-Artikoli 163 u 164, merkanzija tal-Komunità għandha titlef dan l-i status tagħha meta effettivament titneħħa mit-territorju doganali tal-Komunità.

[…]

(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,

— taxxi fuq l-agrikoltura u ħlasijiet oħra fuq l-importazzjoni introdotti skond il-politika komuni dwar l-agrikoltura jew skond arranġamenti speċifiċi applikabbli għal ċerta merkanzija bħala riżultat ta' l-ipproċessar ta' prodotti agrikoli.

[…]

(15) 'Trattament jew użu ta' merkanzija bl-approvazzjoni doganali' tfisser:

(a) it-tqegħid ta' merkanzija taħt proċedura doganali;

(b) id-dħul tagħha ġo żona ħielsa jew maħżen ħieles;

[…]

(16) 'Proċedura doganali' tfisser:

[...]

(b) transitu;

[...]"

14. L-Artikolu 37 jipprovdi:

"1. Merkanzija mdaħħla fit-territorju doganali tal-Komunità għandha, mill-ħin tad-dħul tagħha, tkun soġġetta għal sorveljanza doganali. Tista' tkun soġġetta għal kontroll mill-awtorità doganali skond id-dispożizzjonijiet fis-seħħ.

2. Għandha tibqa' taħt dik is-sorveljanza għaż-żmien neċessarju biex jiġi stabbilit l-i status doganali tagħha, jekk ikun xieraq, u fil-każ ta' merkanzija mhux tal-Komunità u mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 82(1), sakemm l-istatus doganali tagħha jinbidel, tidħol f'żona ħielsa jew maħżen ħieles jew tkun esportata mill-ġdid jew meqruda skond l-Artikolu 182."

15. Skont l-Artikolu 92:

"1. Il-proċedura ta' transitu estern għandha tintemm meta l-merkanzija u d-dokumenti korrispondenti jiġu prodotti fl-uffiċċju doganali tad-destinazzjoni skond id-dispożizzjonijiet tal-proċedura konċernata.

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."

16. Skont l-Artikolu 96:

"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."

17. L-Artikolu 166 jipprovdi:

"Żoni ħielsa u mħażen ħielsa għandhom ikunu parti mit-territorju doganali tal-Komunità jew fondi li jinsabu f'dak it-territorju u separati mill-bqija tiegħu li fihom:

(a) merkanziji tal-Komunità jiġu meqjusa, għall-iskop ta' dazji fuq l-importazzjoni u mizuri ta' importazzjoni ta' politika kummerċjali, bħala li ma jkunux fuq it-territorju doganali tal-Komunità, sakemm ma jkunux ġew meħlusa għaċ-ċirkolazzjoni libera jew imqiegħda taħt proċedura oħra doganali jew użati jew ikkonsmati taħt kondizzjonijiet ħlief dawk li hemm provdut dwarhom fir-regolamenti doganali;

(b) merkanziji tal-Komunità li għalihom dik id-dispożizzjoni ssir taħt leġislazzjoni tal-Komunità li tirregola oqsma speċifiċi jikkwalifikaw, bis-saħħa tat-tqegħid tagħhom f'żona ħielsa jew maħżen ħieles, għal miżuri li s-soltu jkunu marbuta mal-esportazzjoni ta' merkanziji."

18. L-Artikolu 167 jipprevedi:

"1. L-Istati Membri jistgħu jindikaw partijiet mit-territorju doganali tal-Komunità bħala żoni ħielsa jew jawtorizzaw it-twaqqif ta' mħażen ħielsa.

2. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-arja koperta minn kull żona. Fondi li jkunu ser jiġu indikati bħala mħażen ħielsa għandhom jiġu approvati mill-Istati Membri.

3. Żoni ħielsa għandhom ikunu magħluqa. L-Istati Membri għandhom jiddefinixxu l-punti ta' dħul u ħruġ ta' kull żona ħielsa jew maħżen ħieles.

[...]"

19. B'mod konformi mal-Artikolu 170:

"1. Mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 168(4), merkanziji li jidħlu f'żona ħielsa jew maħżen ħieles m'hemmx għalfejn jiġu preżentati lill-awtoritajiet doganali, anqas ma jkun meħtieġ li tiġi prezentata dikjarazzjoni doganali.

2. Il-merkanzija għandha tiġi preżentata lill-awtoritajiet doganali u tkun soġġetta għall-formalitajiet doganali preskritti fejn din:

a) tkun ġiet soġġetta għal proċediment doganali li jsir kompjut malli jidħlu f'żona libera mid-dazju jew maħżen liberu mid-dazju; madankollu, fejn il-proċedura doganali in kwistjoni tippermetti eżenzjoni mill-obbligu li tiġi preżentata merkanzija, ma għandhiex tkun meħtieġa tali preżentazzjoni;

[...]"

20. Skont l-Artikolu 202:

"1. Dejn doganali fuq l-importazzjoni għandu jiġi inkors permezz:

a) l-introduzzjoni kontra l-liġi fit-territorju doganali tal-Komunità ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni, jew

b) l-introduzzjoni kontra l-liġi f'parti oħra ta' dak it-territorju ta' dawk il-merkanziji li jkunu jinsabu f'żona ħielsa jew maħżen ħieles.

Għall-iskop ta' dan l-Artikolu, introduzzjoni kontra l-liġi tfisser kull introduzzjoni li tmur kontra d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 38 sa 41 u t-tieni inċiż tal-Artikolu 177.

2. Id-dejn doganali għandu jiġi inkors fil-mument meta l-merkanziji jiġu introdotti kontra l-liġi.

[…]"

21. Skont l-Artikolu 203:

"1. Dejn doganali fuq l-importazzjoni għandu jiġi inkors permezz:

— tat-tneħħija kontra l-liġi mis-sorveljanza doganali ta' merkanziji soġġetti għal dazji fuq l-importazzjoni.

2. Id-dejn doganali għandu jiġi inkors fil-mument meta l-merkanziji jitneħħew minn taħt is-sorveljanza doganali.

3. Id-debituri għandhom ikunu:

— il-persuna li tkun neħħiet il-merkanziji minn taħt is-sorveljanza doganali,

— kull persuna li tkun ipparteċipat f'dik it-tneħħija u li kienet taf jew raġonevolment kellha tkun taf li l-merkanziji kienu qed jitneħħew minn taħt is-sorveljanza doganali, u

— kull persuna li akkwistat jew żammet il-merkanziji konċernati u li kienet taf jew raġonevolment kellha tkun taf fil-ħin li akkwistat jew irċeviet il-merkanziji li kienu tneħħew minn taħt is-sorveljanza doganali, u

— fejn ikun xieraq, il-persuna li tkun meħtieġa li tissodisfa l-obbligazzjonijiet li jinqalgħu mill-ħażna temporanja tal-merkanziji jew mill-użu tal-proċedura doganali li taħtha kienu tqiegħdu dawk il-merkanziji."

22. Skont l-Artikolu 204:

"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."

B – *Id-dritt nazzjonali*

1. Umsatzsteuergesetz (Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ [4]

23. L-Artikolu 1 jipprovdi li:"1. It-tranżazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ:

[…]

4) l-importazzjoni ta' merkanzija fit-territorju nazzjonali […] (VAT fuq l-importazzjoni);

[…]

2. Għall-finijiet ta' din il-Liġi 'fit-territorju nazzjonali' tfisser it-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja bl-eċċezzjoni ta'[…] iż-żoni ħielsa suġġetti għall-kontrolli tat-tip I skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 1(1) tal-Liġi dwar l-amministrazzjoni doganali (Zollverwaltungsgesetz) (portijiet ħielsa) […]. Għall-finijiet ta' din il-Liġi, 'barra mit-territorju nazzjonali' tfisser it-territorju kollu li ma jkunx fit-territorju nazzjonali skont din il-Liġi. […]

3. It-tranżazzjonijiet li ġejjin, meta jitwettqu fil-portijiet ħielsa […] għandhom jiġu ttrattati bħala tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju nazzjonali:

1) il-provvisti u akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija maħsuba għall-użu jew konsum fiż-żoni nominati […];

[…]

4) il-provvisti ta' merkanzija fil-ħin tal-forniment […]

[…]

   b) jinsabu f'ċirkolazzjoni ħielsa għall-finijiet tal-VAT fuq l-importazzjoni; […]

[…]"

24. Skont l-Artikolu 13(2), "[g]ħandu japplika l-Artikolu 21(2) għall-VAT fuq l-importazzjoni."

25. Skont l-Artikolu 21:

"[…]2. Id-dispożizzjonijiet dwar id-dazji doganali għandhom japplikaw, b'mod simili, għall-VAT fuq l-importazzjoni;

[…]

4 — Il-Liġi tal-21 ta' Frar 2005 (BGBl 2005 I, p. 386.); iktar 'il quddiem, "UstG".

2 a. L-istazzjonijiet tal-iżdoganar tal-merkanzija li jinsabu barra t-territorju nazzjonali fejn l-uffiċjali doganali Ġermaniżi awtorizzati jwettqu azzjonijiet amministrattivi għandhom jitqiesu, għal dan l-iskop, bħala fit-territorju nazzjonali. […]"

II – **Il-fatti**

26. Fil-11 ta' Ġunju 2009 ġew iddikjarati u ntbagħtu b'mod konformi mal-proċedura Komunitarja ta' transitu estern tessuti li l-ġurnata ta' qabel kienu ġew introdotti u ppreżentati fit-territorju doganali tal-Unjoni, fl-ajruport ta' Frankfurt am Main. It-transitu kellu jiġi konkluż fis-17 ta' Ġunju 2009.

27. Id-destinatarja tal-prodotti kienet kumpannija stabbilita fil-port ħieles (żona ħielsa) f'Hamburg. It-trasport tal-merkanzija, issiġillata kif xieraq, kien fdat lill-kumpannija Wallenborn Transports (iktar 'il quddiem, "Wallenborn").

28. Il-merkanzija ma waslitx fl-uffiċċju doganali tad-destinazzjoni. Wara proċedura ta' tfittxija, seta' jiġi kkonfermat li, wara li nkiser is-siġill, sar il-ħatt tagħha fil-11 ta' Ġunju 2009 fil-bini tad-destinatarja fiż-żona ħielsa ta' Hamburg, minn fejn baħħret fis-16-il jum ta' dak ix-xahar lejn il-Finlandja, u minn hemm reġgħet ġiet esportata lejn ir-Russja.

29. Fit-2 ta' Settembru 2010, il-Hauptzollamt Gießen (Awtorità doganali ta' Gießen) ordnat il-ħlas tad-dazji doganali u tad-drittijiet tal-VAT fuq l-importazzjoni kemm fuq il-prinċipal, bħala mittent awtorizzat, kif ukoll fuq Wallenborn, fir-rwol tagħha ta' trasportatur.

30. Madankollu, il-ħlas kien mitlub biss minn Wallenborn, peress li l-Awtorità doganali kienet tal-fehma li l-prinċipal kien ipprovda t-twassil korrett tal-konsenja u kien ippreżenta n-nota tal-konsenja, filwaqt li Wallenborn kienet nsiet tikkonkludi s-sistema ta' transitu. Id-destinatarja tal-merkanzija informat lill-Awtorità li, meta aċċettat il-konsenja, hija assumiet li l-merkanzija kienet ġiet żdoganata; hija żiedet li ma kinitx ingħatat id-dokument ta' akkumpanjament tat-transitu.

31. Wallenborn ikkontestat, mingħajr suċċess, il-ħlas tal-VAT fil-proċeduri amministrattivi u, imbagħad, ippreżentat appell kontenzjuż-amministrattiv quddiem il-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse). Hija sostniet li d-dejn doganali kien oriġina mal-ħatt mit-trakk, wara li tneħħa s-siġill fil-port ħieles, iżda li dan, peress li huwa żona ħielsa, ma jaqax taħt it-territorju nazzjonali, u għalhekk ma seħħx il-każ ta' operazzjoni suġġetta għall-VAT.

III – **Id-domandi magħmula**

32. F'dawn iċ-ċirkustanzi, fis-6 ta' Novembru 2015, il-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse) għamlet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, bħala talba għal deċiżjoni preliminari, id-domandi li ġejjin:

"L-ewwel domanda:

Id-dispożizzjoni dwar il-VAT ta' Stat Membru li tipprevedi li ż-żoni ħielsa suġġetti għall-kontrolli tat-tip I (portijiet ħielsa) ma jagħmlux parti mit-territorju nazzjonali tikkostitwixxi waħda mis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 156 tad-Direttiva tal-VAT, kif stabbilit fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 u fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tal-imsemmija direttiva?

Jekk ir-risposta għal din id-domanda hija fl-affermattiv:

It-tieni mistoqsija:

Għall-oġġetti suġġetti għal dazji doganali, il-fatt taxxabbli jseħħ u t-taxxa hija dovuta, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, ukoll meta jseħħ il-fatt taxxabbli u dawn id-dazji jkunu dovuti, meta l-fatt taxxabbli dwar dawn id-dazji u l-eżiġibbiltà tagħhom iseħħu f'żona ħielsa suġġetta għall-kontrolli tat-tip I u li d-dritt dwar il-VAT fl-Istat Membru li fih tappartjeni ż-żona ħielsa jipprevedi li l-imsemmija żoni ħielsa (portijiet ħielsa) ma jagħmlux parti mit-territorju nazzjonali?

Jekk it-tieni domanda tingħata riposta negattiva:

It-tielet domanda:

Għal merkanzija ttrasportata f'żona ħielsa suġġetta għal kontrolli tat-tip I skont il-proċedura ta' tranżitu estern, mingħajr ma din il-proċedura tintemm fiż-żona ħielsa, peress li l-merkanzija titneħħa mis-sorveljanza doganali fiż-żona ħielsa, sabiex jinħoloq dejn doganali fir-rigward ta' din il-merkanzija fis-sens tal-Artikolu 203(1) [KDK], il-fatt taxxabbli iseħħ u t-taxxa issir dovuta fl-istess mument minħabba fatt taxxabbli ieħor, jiġifieri konformement mal-Artikolu 204(1)(a) [KDK], peress li, qabel l-azzjoni li biha l-merkanzija tneħħiet mis-sorveljanza doganali, il-merkanzija ma tkunx ġiet ippreżentata f'wieħed mill-uffiċċji tad-dwana li jinsabu fit-territorju nazzjonali, kompetenti għaż-żona ħielsa, u li l-proċedura ta' tranżitu ma ntemmitx hemmhekk?"

IV – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u l-argumenti tal-partijiet**

33. Dehru u ressqu osservazzjonijiet bil-miktub Wallenborn, il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni, mingħajr ma ħadd ma wera interess dwar il-fatt li ssir seduta pubblika.

34. Wallenborn targumenta li l-ewwel żewġ domandi għandhom jingħataw risposta fl-affermattiv u tissuġġerixxi, sussidjarjament, li tingħata risposta negattiva għat-tielet waħda.

35. Skont Wallenborn, l-Artikolu 204 KDK japplika biss jekk, f'sitwazzjoni fattwali unika, ma jkunux preżenti l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 203 KDK. Peress li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, il-ksur tas-siġill doganali, il-ħatt u l-ommissjoni tal-proċedura ta' preżentazzjoni tal-merkanzija jippresupponu sitwazzjoni fattwali unika, l-Artikolu 204 KDK ma japplikax.

36. Il-Gvern Grieg jipproponi li tingħata risposta negattiva għall-ewwel domanda. Fl-opinjoni tiegħu, skont l-Artikolu 166 KDK, il-merkanzija mhux Komunitarja li tinsab f'żoni ħielsa hija kkunsidrata, fir-rigward tad-dazji fuq l-importazzjoni u l-miżuri ta' politika kummerċjali, bħala li ma tinsabx fit-territorju doganali tal-Unjoni. Minn dan isegwi li dawn iż-żoni ma jistgħux jiġu kkunsidrati bħala "territorju terz", peress li huma suġġetti għar-regolamenti doganali kollha (nazzjonali u tal-Unjoni), bħall-bqija tat-territorju doganali tal-Istat Membru korrispondenti. Huwa jenfasizza li, skont l-Artikoli 5 u 6 tad-Direttiva tal-VAT, iż-żoni ħielsa ma humiex spazji li huma esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

37. Sussidjarjament, il-Gvern Grieg isostni, fir-rigward tat-tieni u t-tielet domanda, li l-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva tal-VAT jirreferu għad-dispożizzjonijiet tal-KDK dwar l-oriġini tad-dejn doganali. Minn dan jiġi dedott li, f'dan il-każ, id-dejn doganali u, għalhekk il-VAT, bdew fil-mument li fih ma ġewx irrispettati l-obbligi tas-sistema ta' transitu li kienet suġġetta għalihom il-merkanzija.

38. Fil-fehma tiegħu, dan l-oriġini tad-dejn doganali kellu jiġi eżaminat fid-dawl tal-Artikolu 204 KDK, li jfisser li, b'kont meħud tal-irrilevanza prattika tal-irregolarità, ma kien jitqajjem ebda dejn doganali u lanqas VAT, sakemm ikunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 859 tar-Regolament ta' implimentazzjoni.

39. Il-Kummissjoni ssostni, l-ewwel nett, li l-elementi li jikkostitwixxu l-VAT fuq l-importazzjoni għandhom jiġu analizzati indipendentement mill-eżistenza ta' dejn doganali, minħabba d-differenza bejn iż-żewġ taxxi fir-rigward tal-iskop u l-kunċett tagħhom. Fiċ-ċirkustanzi tal-każ, ikun hemm dejn doganali skont l-Artikolu 203 KDK, peress li l-merkanzija tneħħiet mis-sorveljanza doganali meta nqasam is-siġill.

40. Dwar l-ewwel domanda, il-Kummissjoni ssostni li l-Artikolu 61 u l-Artikolu 71(1), tad-Direttiva dwar il-VAT ma jirreferux għall-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-Artikolu 156 tal-istess direttiva, iżda biss għal sitwazzjonijiet u proċeduri doganali li jissemmew hemm. Peress li l-Artikolu 156(b) tad-Direttiva dwar il-VAT jinkludi espressament iż-żoni u l-imħażen ħielsa, fost is-"sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 156" hemm dawk li jirreferu għal dawk iż-żoni u mħażen, fis-sens tal-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva dwar il-VAT.

41. Dwar it-tieni domanda, il-Kummissjoni tinnota li, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-impożizzjoni ta' VAT fuq l-importazzjoni jseħħu biss meta l-oġġetti jitilqu minn sistema doganali jew minn waħda mis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT. F'dan il-każ, it-tneħħija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali, minħabba l-qsim tas-siġill, wasslet għall-oriġini ta' dejn doganali skont l-Artikolu 203 KDK u l-ħruġ tal-merkanzija mis-sistema ta' transitu, sabiex b'hekk tissodisfa r-rekwiżiti ta' importazzjoni skont l-Artikolu 70 u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 71(1), tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, peress li saret tneħħija barra mit-territorju fiskali Ġermaniż, ma saritx importazzjoni skont it-tifsira tal-Artikolu 61 tal-istess direttiva.

42. Dwar it-tielet domanda, il-Kummissjoni ssostni li l-Artikolu 204 KDK japplika biss meta ma japplikax l-Artikolu 203 KDK, jiġifieri, jekk il-merkanzija ma tkunx tneħħiet mis-sorveljanza doganali. Hija tenfasizza l-prinċipju tal-oriġini ta' dazju doganali wieħed, b'tali mod li l-azzjonijiet jew ommissjonijiet fuq merkanzija li jkun ġie ġġenerat fuqha ma jagħtux lok, fil-prinċipju, għal dazju ieħor tal-istess tip.

43. Il-Kummissjoni tinsisti, barra minn hekk, li l-VAT fuq l-importazzjoni u d-dazji doganali għandhom jiġu eżaminati separatament, b'tali mod li la l-Artikolu 203 u lanqas l-Artikolu 204 KDK ma jwasslu awtomatikament għall-oriġini ta' dejn tal-VAT.

V – **Evalwazzjoni**

A – *L-ewwel domanda*

44. Jidher xieraq li l-analiżi tal-ewwel domanda ssir billi jiġi rrepetut il-kliem tal-qorti tar-rinviju: "Id-dispożizzjoni dwar il-VAT ta' Stat Membru li tipprevedi li ż-żoni ħielsa suġġetti għall-kontrolli tat-tip I (portijiet ħielsa) ma jagħmlux parti mit-territorju nazzjonali tikkostitwixxi waħda mis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 156 tad-Direttiva tal-VAT, kif stabbilit fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 u fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tal-imsemmija direttiva?"

45. Il-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse) ma tistaqsix direttament jekk il-lokalizzazzjoni ta' merkanzija f'żona ħielsa tfissirx li tkun taqa' taħt waħda mill-"arranġamenti jew sitwazzjonijiet" li jinsabu fl-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT u għal dawk invokati mill-Artikoli 61 u 71 ta' dik id-direttiva. Id-dubju tagħha ma huwiex dwar iż-żoni ħielsa kif iddefiniti

fl-Artikolu 166 KDK, iżda dwar dawk li d-dritt Ġermaniż jikklassifika bħala li jaqgħu "barra mill-pajjiż" għall-finijiet tal-VAT (l-Artikolu 1(2) tal-UstG). Għalhekk, din ma hijiex kwistjoni ta' żoni ħielsa bħala territorju doganali, iżda kwistjoni taż-żoni ħielsa bħala żoni li fihom id-dħul ta' merkanzija ma huwiex suġġett għall-VAT fuq l-importazzjoni.

46. Fiċ-ċirkustanzi tal-każ, id-differenza li tagħmel il-qorti tar-rinviju hija artifiċjali fl-opinjoni tiegħi. L-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-importazzjoni ta' merkanzija għandha titqies li titwettaq meta din il-merkanzija ma tibqax taqa', fir-rigward ta' dak li japplika għalina hawnhekk, taħt waħda mill-arranġamenti jew sitwazzjonijiet tal-Artikolu 156 tal-istess direttiva. Min-naħa tiegħu, l-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT ukoll jipprovdi li l-avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-impożizzjoni ta' VAT iseħħu fil-mument meta l-merkanzija ma tibqax taqa' taħt dawk l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet.

47. Fost is-sitwazzjonijiet jew arranġamenti tal-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT hemm "1. [...] b) il-provvista ta' merkanzija li hi maħsuba li titpoġġa f'żona ħielsa jew f'maħżen hieles". Dan ifisser li, skont l-Artikolu 61 tad-Direttiva dwar il-VAT, din it-tip ta' merkanzija ma tkunx ikkunsidrata importata sakemm ma titlaqx miż-żona ħielsa, f'liema mument issir dovuta u tkun imposta l-VAT fuq l-importazzjoni (l-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT).

48. Għalhekk, kemm għad-dritt tal-Unjoni kif ukoll għall-leġiżlazzjoni Ġermaniża, iż-żoni ħielsa huma, fl-istess ħin, "barra mill-Unjoni" u "barra mill-pajjiż", fis-sens li "il-provvista ta' merkanzija li hi maħsuba li titpoġġa [fihom]" ma tikkostitwixxix importazzjoni u, għalhekk, ma tagħtix lok għall-ħlas tal-VAT [5].

49. Ċertament, l-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna "il-provvista ta' merkanzija li hi maħsuba li titpoġġa f'żona ħielsa jew f'maħżen hieles" bħala operazzjonijiet li l-Istati Membri jistgħu jiddikjaraw eżenti mill-VAT. Il-qorti tar-rinviju tiddeduċi minn dan li l-artikolu jippresupponi, fi kwalunkwe każ, l-eżistenza ta' importazzjoni, u għalhekk fatt taxxabbli jista' jiġi ddikjarat eżenti biss jekk ikun, bħala prinċipju, suġġett għat-taxxa li huwa eżentat minnha. Minn dan toħroġ ċerta kontradizzjoni mal-Artikolu 1(2) tal-UStG, li, meta ż-żona ħielsa tkun titqies bħala "barra mill-pajjiż", din teskludi l-istess possibbiltà ta' importazzjoni. Għalhekk il-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse) tistaqsi jekk iż-żoni ħielsa Ġermaniżi jistgħux jiġu kkunsidrati bħala żoni ħielsa tal-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva tal-VAT.

50. Jiena naħseb li iva. Meta l-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva tal-VAT jirreferu għall-Artikolu 156 tagħha, ma jagħmlux dan għal standard regolatorju tal-eżenzjoni fiskali, iżda għal dispożizzjoni li telenka serje ta' "arranġamenti jew sitwazzjonijiet". Għalkemm hemm arranġamenti jew sitwazzjonijiet li skont l-Artikolu 156 tad-Direttiva huma rilevanti fir-rigward tal-eżenzjoni eventwali mit-taxxa, huma jissemmew fl-Artikoli 61 u 71 għal skop differenti ħafna (li jikkorrispondi għall-iskop regolatorju tagħhom), jiġifieri, sabiex jiġu ddeterminati l-post u l-ħin li fihom għandha titqies li twettqet l-importazzjoni u tkun dovuta l-VAT.

51. Mill-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT, għalhekk, huwa rilevanti biss, għall-finijiet tal-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva, ir-riferiment għall-"provvista ta' merkanzija li hi maħsuba li titpoġġa f'żona ħielsa jew f'maħżen hieles". Din it-tip ta' provvista b'għan uniku tirrappreżenta, għal dawk iż-żewġ dispożizzjonijiet, *factum* wieħed li l-għajbien tiegħu jwassal għall-impożizzjoni u l-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni.

5 — Jien ninsisti fuq it-trattament strett taż-żoni ħielsa fil-kuntest tal-applikazzjoni magħquda tal-Artikoli 61, 71 u 156 tad-Direttiva VAT. B'mod ġenerali, u wkoll fir-rigward tal-VAT, "maħżen doganali huwa fit-'territorju tal-pajjiż' meta jinsab fit-territorju ta' Stat Membru" [sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692), punt 59]. Fil-kuntest ta' din il-proċedura, l-*esternalità* eventwali taż-żoni ħielsa hija kwalità prevedibbli biss minn ċerti atti legali mwettqa fihom, jew minnhom.

52. Għalhekk, naħseb li l-ewwel domanda jistħoqqilha risposta fl-affermattiv. Iż-żoni ħielsa msemmija fil-UStG jistgħu jkunu biss dawk imsemmija fl-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT u dawk imsemmija fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61, u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 71(1) tal-istess direttiva. F'termini ta' VAT, iż-żoni ħielsa, fid-dritt Ġermaniż u d-dritt tal-Unjoni huma, "żona esterna", fejn din l-espressjoni tiġi interpretata fis-sens li, f'ċerti ċirkustanzi, il-merkanzija ddepożitata fihom tista' titqies bħala importata biss fit-territorju tal-Unjoni ladarba titlaq minnu u tidħol fit-territorju ta' Stat Membru.

53. Fil-qosor, permezz tar-riformulazzjoni tal-kliem tad-domanda, nifhem li l-aċċenn tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 u tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għall-"arranġamenti jew sitwazzjonijiet imsemmija" fl-Artikolu 156 tal-istess direttiva jinkludi ż-żoni ħielsa, bħala żoni eventwali ta' importazzjoni ta' merkanzija fit-territorju tal-Unjoni

B – *It-tieni domanda*

54. Ir-risposta fl-affermattiv għad-domanda preċedenti twassal għall-eżaminazzjoni tat-tieni waħda, li permezz tagħha l-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, fil-qosor, jekk fil-każ li d-dazji dognali jkunu dovuti f'żona ħielsa, tkunx dovuta wkoll VAT fuq l-importazzjoni rigward merkanzija li ma tkunx ħalliet dik iż-żona.

55. Għall-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse), peress li f'dan il-każ kien hemm tneħħija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali, ġie impost dazju doganali skont l-Artikolu 203(1) KDK. Fil-fehma tagħha, madankollu, peress li dik it-tneħħija saret f'żona ħielsa, ma kienx każ ta' importazzjoni tal-merkanzija, u għalhekk ma kienx ikun xieraq li tintalab il-VAT fuq l-importazzjoni.

56. Kif diġà ddikjarajt, iż-żoni ħielsa jistgħu jkunu "żona barra" mill-Unjoni, kemm għall-finijiet tal-VAT kif ukoll għal dawk tad-dazji doganali, sakemm dawn jissodisfaw il-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 166 KDK (kif rilevanti hawnhekk, jekk il-merkanzija ma tkunx inkluża taħt arranġament doganali).

57. Il-merkanzija li ddaħlet fiż-żona ħielsa ta' Hamburg kienet suġġetta għall-arranġament ta' transitu estern, b'tali mod li, għalkemm kienet tinstab f'żona ħielsa, kif osservat il-qorti tar-rinviju, "ma kinux issodisfatti […] ir-rekwiżiti tal-fatt li l-merkanzija mhux Komunitarja li tinsab f'żona ħielsa titqies bħala li ma tinstabx fit-territorju doganali tal-Komunità għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dazji fuq l-importazzjoni" [6].

58. Għaldaqstant, meta tiddaħħal fit-territorju doganali tal-Unjoni, il-merkanzija inkwistjoni f'dan il-każ tista' twassal għal dazju doganali. B'mod iktar speċifiku, għal dak ipprovdut fl-Artikolu 203(1) KDK, minħabba t-tneħħija tagħha mis-sorveljanza doganali, murija permezz tal-qsim mhux dovut tas-siġill, u t-tlestija sussegwenti tal-arranġament ta' transitu [7].

59. Ma huwiex ikkontestat bejn il-partijiet li, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, kien dovut dazju doganali skont l-Artikolu 203(1) KDK; id-dibattitu jinqala' biss dwar jekk hijiex dovuta wkoll VAT fuq l-importazzjoni. Għaldaqstant, ma huwiex diskuss, kemm hija relatata mal-ħtieġa tal-ewwel dazju fiskali (dak doganali) [8].

6 — Talba għal deċiżjoni preliminari, p. 15 tal-verżjoni oriġinali.

7 — Fil-kliem tas-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433), punt 53, "il-ħin u l-post fejn isir it-tluq mill-arranġament ta' transitu Komunitarju estern huma neċessarjament il-ħin u l-post fejn tkun saret l-ewwel irregolarità li tista' titqies bħala tneħħija mis-sorveljanza doganali".

8 — Il-merkanzija, li inizjalment kienet f'qafas li kien jippermetti li tiġi kklassifikata bħala merkanzija mhux importata (arranġament ta' transitu), għaddiet mingħajr interruzzjoni għal *status* ieħor li, skont id-Direttiva dwar il-VAT, jawtorizza wkoll l-istess klassifikazzjoni (post f'żona ħielsa). It-transitu irregolari bejn iż-żewġ sitwazzjonijiet kellu impatt inizjali, jiġifieri, l-impożizzjoni tad-dazju doganali.

60. It-tmiem tal-arranġament ta' transitu li kienet suġġetta għalih il-merkanzija, skont l-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva dwar il-VAT, kienet tinvolvi li titqies bħala importata meta titlaq minn dak l-arranġament, bl-impożizzjoni korrellattiva tal-VAT. X'jiġri, madankollu, meta t-territorju tal-Istat Membru li fih telqet mill-arranġament tat-transitu jkun żona ħielsa, li l-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva dwar il-VAT jirreferu għaliha bħala post li għandu jsir tluq minnu sabiex il-merkanzija li tinsab fih tiġi kklassifikata bħala merkanzija importata?

61. Taħt dawn il-kundizzjonijiet, fejn oriġina dazju doganali li, kif diġà ddikjarajt, kulħadd jaqbel dwaru, seħħet it-tieni konsegwenza fiskali, jiġifieri, l-impożizzjoni tal-VAT? Dan jista' jkun, fil-prinċipju: a) jekk it-tluq mill-arranġament tat-transitu kien biżżejjed, fih innifsu, sabiex il-merkanzija titqies bħala importata; jew b) jekk ikun oriġina d-dazju doganali skont l-Artikolu 203 KDK, il-ħlas tiegħu awtomatikament jinvolvi dak tal-VAT, minkejja li l-merkanzija ma setgħetx titqies bħala importata (peress li tibqa' l-kwalità tagħha ta' merkanzija allokata f'żona ħielsa).

62. L-ewwel waħda minn dawn il-possibbiltajiet naħseb li ma hijiex applikabbli, peress li l-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva dwar il-VAT huma msemmija f'termini alternattivi u ma jeskludux l-arranġamenti u s-sitwazzjonijiet differenti li t-tluq minnhom ikun ekwivalenti għal importazzjoni tal-merkanzija kkunsidrata fihom. Is-suċċessjoni ta' dawn l-arranġamenti jew sitwazzjonijiet, għalhekk, hija possibbli: l-ittra a tal-Artikolu 170(2) KDK, issemmi, pereżempju, id-dħul f'żona ħielsa ta' merkanzija taħt proċediment doganali "li jsir kompjut malli [tidħol] f'żona libera mid-dazju jew maħżen liberu mid-dazju".

63. Madankollu, wieħed għandu jargumenta li din il-possibbiltà ta' suċċessjoni hija ammissibbli biss jekk it-transitu minn arranġament għall-ieħor isir permezz tat-tlestija korretta tal-ewwel wieħed. F'dan il-każ, it-terminazzjoni irregolari tal-arranġament ta' transitu estern timpedixxi li l-merkanzija tikseb, fir-rigward tal-VAT, il-kundizzjoni ta' merkanzija mqiegħda f'żona ħielsa u jkollha titqies, għalhekk, bħala merkanzija importata. Dan l-approċċ jinvolvi, madankollu, li titgħawweġ in-natura tal-VAT li, minn taxxa fuq il-konsum, tinbidel f'mezz ta' ripressjoni ta' aġir illegali [9].

64. L-istess kriterju (li jikkonċerna n-natura u l-iskop tal-VAT) jeskludi wkoll, fil-fehma tiegħi, it-tieni waħda mill-opzjonijiet deskritti hawn fuq, dik li, awtomatikament, tinvolvi l-impożizzjoni tal-VAT fuq id-dazji dognali skont interpretazzjoni litterali tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [10].

65. Kif diġà kelli l-okkażjoni li nfakkar fil-konklużjonijiet tal-kawżi magħquda Eurogate Distribution u DHL Hub Leipzig [11], skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, "l-VAT mal-importazzjoni u d-dazji doganali juru karatteristiċi essenzjali simili inkwantu huma jitnisslu minħabba l-importazzjoni fil-Komunità u l-importazzjoni sussegwenti tal-merkanzija fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Istati Membri"; parallelliżmu li "huwa kkonfermat mill-fatt li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva tal-VAT jawtorizza lill-Istati Membri sabiex jorbtu l-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tal-VAT mal-importazzjoni ma' dawn [mal-fatt taxxabbli u mal-eżiġibbiltà tad-] id-dazji doganali" [12].

9 — Din il-konnotazzjoni ta' ripressjoni, barra minn hekk, lanqas ma għandha tiġi ddikjarata mid-dazju doganali li jkun rriżulta fit-tlestija irregolari tal-arranġament ta' transitu. Fil-kliem tas-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559), il-paragrafu 43, "it-tnissil ta' dejn doganali ma għandux in-natura ta' sanzjoni, iżda għandu jitqies bħala l-konsegwenza tal-konstatazzjoni li l-kundizzjonijiet meħtieġa sabiex jinkiseb il-vantaġġ li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-proċedura tal-ipproċessar tad-dħul fil-forma tas-sistema tas-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-sospensjoni ma tkunx applikabbli u konsegwentement, jiġġustifika l-impożizzjoni tad-dazji doganali".

10 — Skont dan l-Artikolu, "meta l-merkanzija impurtata tkun soġġetta għad-dazji doganali [...], l-avveniment li jagħti lok għal ħlas [tal-VAT] fir-rigward ta' dawk id-dazji u dawk id-dazji [doganali] jsiru dovuti".

11 — C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:1, punt 90.

12 — Għalhekk irreferejt għas-sentenza tal-11 ta' Lulju 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466), punt 41, b'riferiment għas-sentenzi Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445), punt 18, u Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231), punti 90 u 91.

66. Madankollu, f'dawk il-konklużjonijiet[13] ġie pprovdut li "simili ma tfissirx identiċi, li hija r-raġuni għaliex il-Qorti tal-Ġustizzja tistqarr li t-tnissil ta' dejn doganali u tal-VAT għandhom jiġu eżaminati b'mod indipendenti. Ma jistax ikun mod ieħor fid-dawl tan-natura differenti tagħhom, differenza li tidher iktar meta d-dejn doganali ma jkunx tnissel, fil-fatt, bħala riżultat tad-dħul fit-territorju doganali tal-merkanzija taħt il-proċedura regolari, iżda b'nuqqas ta' konformità ma' ċerti kundizzjonijiet u obbligi".

67. Il-fattur determinanti għall-impożizjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni huwa li l-merkanzija li tkun imposta fuqha tista' tiġi integrata fl-ekonomija tal-Unjoni u, għalhekk, tkun suġġetta għal konsum ulterjuri. Dan ġie kkonfermat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha tat-2 ta' Ġunju 2016, Eurogate Distribution u DHL Hub Leipzig: "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 daħlet fis-sistema ekonomika tal-Unjoni u, għalhekk, setgħet ġiet suġġetta għal konsum, jiġifieri, att li jagħti lok għall-ġbir tal-VAT"[14].

68. Fil-fatt, kif ipprovdejt fil-konklużjonijiet imsemmija tal-kawża Eurogate Distribution u DHL Hub Leipzig[15] wieħed mill-każijiet fejn tista' tiġi applikata b'mod raġonevoli dik il-preżunzjoni "huwa l-każ previst fl-Artikolu 202(1)(a) tal-KDK (introduzzjoni irregolari fit-territorju doganali ta' merkanzija suġġetta għal dazji fuq l-importazzjoni) *jew fl-Artikolu 203(1) tal-KDK (tneħħija tal-merkanzija mis-sorveljanza doganali)*"[16], jiġifieri, fir-rigward ta' din it-tieni ipoteżi ta' hawnhekk, fil-każ li jikkonċerna lilna hawnhekk.

69. Madankollu, din il-preżunzjoni ma hijiex inkonfutabbli, iżda hija *iuris tantum* u, għaldaqstant, tista' tiġi mgħawġa skont il-fatti li ġudizzjarjament għandhom jiġu ppruvati. Speċifikament, jekk l-integrazzjoni tista' tiġi preżunta meta l-merkanzija ma tinstabx f'żona ħielsa, titqiegħed indiskussjoni ladarba jiġi stabbilit li, wara li kienet allokata fiha mingħajr ma kienet suġġetta għal operazzjonijiet oħra, ġiet imneħħija b'mod intenzjonat lejn Stat Membru ieħor, sabiex wara terġa' tiġi esportata.

70. Dan jidher li seħħ f'dan il-każ. Skont il-qorti tar-rinviju, it-tneħħija tas-siġill tal-merkanzija seħħet fil-mument tar-rilaxx miż-żona ħielsa ta' Hamburg fil-11 ta' Ġunju 2009. Fil-15-il jum ta' dak ix-xahar, ġiet imqiegħda f'kontenitur u mgħobbija fuq vapur li telaq mill-port ħieles ta' Hamburg l-għada[17]. Għall-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse), matul dan iż-żmien "ma ġietx imdaħħla fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Istat Membru li ż-żona ħielsa taqa' fit-territorju tiegħu, peress li, wara li tneħħiet mis-sorveljanza doganali, il-merkanzija inizjalment baqgħet fiż-żona ħielsa u minn hemm la ġiet irrilaxxata għal ċirkolazzjoni libera u lanqas ġiet ikkonsmata jew użata, operazzjonijiet li, taħt ċerti kundizzjonijiet, kellhom jiġu ttrattati bħala mwettqa fit-territorju nazzjonali skont l-Artikolu 1(3) tal-UStG"[18].

71. Għalkemm it-tqegħid tal-merkanzija f'żona ħielsa, ipotetikament, ma kienx rilevanti fir-rigward tar-riferiment tal-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-Artikolu 156 tagħha, ċertament, minħabba ċ-ċirkostanzi uniċi ta' dawn il-fatti, ma setgħetx tiġi użata jew ikkonsmata l-merkanzija fit-territorju tal-Unjoni.

13 — Konklużjonijiet Eurogate Distribution u DHL Hub Leipzig (C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:1), paragrafu 91.

14 — Kawża C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:405, paragrafu 65. F'dan il-paragrafu, is-sentenza tagħmel riferiment espliċitu għall-punt 97 tal-konklużjonijiet tiegħi Eurogate Distribution u DHL Hub Leipzig (C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:1), fejn intqal: "[m]eta d-dejn li jitnissel skont l-Artikoli 202 sa 205 tal-KDK ikun relatat ma' merkanzija li tkun ġiet esportata mill-ġdid, il-fatt li tkun telqet mit-territorju tal-Unjoni ma jaffettwax l-obbligu ta' ħlas tad-dazji doganali. Ma' dan id-dejn doganali tista' tiżdied ukoll il-ħtieġa tal-VAT jekk, skont l-aġir illegali uniku li ġġenera d-dejn doganali, kien possibbli li wieħed jassumi li l-merkanzija daħlet fl-ekonomija tal-Unjoni u, għalhekk, setgħet ġiet suġġetta għal konsum, jiġifieri, att li jagħti lok għall-ġbir tal-VAT".

15 — C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:1, paragrafu 97.

16 — C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:1, punt 98. Enfasi miżjuda.

17 — Talba għal deċiżjoni preliminari, p. 4 tal-verżjoni oriġinali.

18 — Talba għal deċiżjoni preliminari, p. 17 tal-verżjoni oriġinali.

72. F'termini astratti, in-nuqqas ta' rilevanza tal-Artikolu 156 tad-Direttiva dwar il-VAT ifisser li, għall-finijiet tal-Artikoli 61 u 71 tal-istess direttiva, din il-merkanzija titqies bħala "importata" wara li jitlesta l-arranġament ta' transitu. Minn din l-istess perspettiva, ikun applikabbli t-tieni paragrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [19]. Madankollu, nemmen, li dan jista' jseħħ biss meta l-importazzjoni twassal għall-aċċessibbiltà tal-merkanzija fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni, li normalment huwa r-regola. Meta, għall-kuntrarju, jista' jiġi vverifikat b'mod inkontestabbli, permezz ta' setenza legali inekwivoka, li ma kien hemm l-ebda possibbiltà ta' aċċess għal dak iċ-ċirkwit ekonomiku, din l-"importazzjoni" tkun att legali li ma jikkawżax l-obbligu li titħallas il-VAT.

73. Fl-opinjoni tiegħi, għalhekk, l-Artikoli 61 u 71 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-oriġini ta' dejn doganali skont l-Artikolu 203(1) KDK, minħabba t-tneħħija mis-sorveljanza doganali ta' merkanzija li tinsab f'żona ħielsa, twassal għall-avveniment li jagħti lok għal ħlas u impożizzjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni, jekk ikun jista' jiġi preżunt b'mod raġonevoli li l-prodotti setgħu ġew integrati fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni, li għandu jiġi stabbilit mill-qorti nazzjonali.

C – *It-tielet domanda*

74. Kif tipprovdi l-Kummissjoni [20], it-tielet domanda tal-qorti tar-rinviju tibda mill-premessa li huwa possibbli li ssir l-applikazzjoni simultanja tal-Artikoli 203 u 204 KDK.

75. Il-Hessisches Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Hesse) tistaqsi, jekk, meta joriġina dazju doganali skont l-Artikolu 203 KDK minħabba li l-merkanzija tkun tneħħiet mis-sorveljanza doganali f'żona ħielsa, jista' joriġina wkoll ħlas tal-VAT sa fejn, b'mod konformi mal-Artikolu 204(1)(a) KDK, tali merkanzija tkunx kisret l-obbligu li jintemm l-arranġament ta' transitu fl-uffiċċju doganali li jinsab fit-territorju nazzjonali.

76. Naħseb li r-risposta pprovduta mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja hija: "huwa ċar li din id-dispożizzjoni [l-Artikolu 204 KDK] tapplika biss f'każijiet li ma jaqgħux fil-kuntest tal-Artikolu 203 [KDK]" [21].

77. Għalhekk, jekk, għall-qorti tar-rinviju, il-każ eżaminat fil-kawża prinċipali jikkorrispondi għal dak ipprovdut fl-Artikolu 203 KDK, ma jistax japplika fl-istess ħin l-Artikolu 204 KDK sabiex tinkiseb, b'hekk, konsegwenza (l-impożizzjoni tal-VAT) li, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, ma tirriżultax minn dan l-ewwel artikolu.

78. Ir-risposta li nipproponi tista' tkun biss dik li, peress li oriġina dazju doganali skont l-Artikolu 203 KDK u, minħabba ċ-ċirkustanzi tal-każ, ġiet eliminata l-impożizzjoni ta' ħlas tal-VAT, ma jistax jiġi applikat l-Artikolu 204 KDK bl-uniku skop li tiġi ġġustifikata l-impożizzjoni ta' dik it-taxxa.

19 — Skont din "meta l-merkanzija impurtata tkun suġġetta għad-dazji doganali [...], ħlas [tal-VAT] għandu jseħħ u l-VAT għandha tiġi imposta meta jseħħ l-avveniment li jagħti lok għal ħlas fir-rigward ta' dawk id-dazji u dawk id-dazji [doganali] jsiru dovuti".

20 — Il-paragrafu 82 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha.

21 — B'hekk, pereżempju, is-sentenza tat-12 ta' Frar 2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), punt 29.

VI – **Konklużjoni**

79. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi d-domandi preliminari magħmula bil-mod li ġej:"1. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 61 u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 71(1) tad-Direttiva tal-Kunsill Nru 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva Nru 2007/75/KE, għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

a) l-aċċenn għall-'arranġamenti jew sitwazzjonijiet imsemmija" fl-Artikolu 156 ta' dik id-direttiva jinkludi ż-żoni ħielsa, bħala żoni eventwali ta' importazzjoni ta' merkanzija fit-territorju tal-Unjoni; u

b) l-oriġini ta' dazju doganali, skont l-Artikolu 203(1) tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità, għat-tneħħija mis-sorveljanza doganali ta' merkanziji li tkun tinsab f'żona ħielsa, se jwassal għal avveniment li jagħti lok għal ħlas u impożizzjoni ta' VAT fuq l-importazzjoni, jekk wieħed jista' jassumi b'mod raġonevoli li l-merkanzija setgħet ġiet integrata fiċ-ċirkwit ekonomiku tal-Unjoni, li għandu jiġi ddeterminat mill-qorti nazzjonali.

2. Wara li joriġina dejn doganali taħt l-Artikolu 203 tal-Kodiċi Doganali tal-Komunità u, minħabba ċ-ċirkustanzi tal-każ, tkun ġiet eliminata l-impożizzjoni ta' ħlas tal-VAT, ma jistax jiġi applikat l-Artikolu 204 ta' dak il-Kodiċi sabiex tiġi imposta dik it-taxxa."