Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 25ης Οκτωβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ' – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή – Εισαγωγή την οποία ακολουθεί ενδοκοινοτική παράδοση – Κίνδυνος φορολογικής απάτης – Καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο εισαγωγέα και προμηθευτή – Εκτίμηση – Υποχρέωση επιμέλειας του υποκειμένου στον φόρο εισαγωγέα και προμηθευτή»

Στην υπόθεση C-528/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο, Σλοβενία) με απόφαση της 28ης Αυγούστου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Σεπτεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Milan Božičevič Ježovnik

κατά

Republika Slovenija,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, K. Λυκούργο και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο M. Božičevič Ježovnik, εκπροσωπούμενος από τον J. Ahlin, odvetnik,

– η Σλοβενική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Grum,

– η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Τασσοπούλου, A. Δημητρακοπούλου και I. Κοτσώνη,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον M. Žebre,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σλοβενική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 143 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009 (ΕΕ 2009, L 175, σ. 12) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), σε συνδυασμό με το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Milan Božičevič Ježovnik και της Republika Slovenija (Δημοκρατίας της Σλοβενίας) με αντικείμενο βεβαίωση φόρου πραγματοποιηθείσα εκ των υστέρων σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισαγωγών μπανάνας από τρίτες χώρες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

3 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της [Ένωσης] από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

4 Το άρθρο 143 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

δ) τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138·

[…]

2. Η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 στοιχείο δ' εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες την εισαγωγή αγαθών ακολουθεί η παράδοση αγαθών που απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 στοιχείο γ' μόνον εάν, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εισαγωγής τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες:

α) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής ή τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου του, υπόχρεου καταβολής του ΦΠΑ, που χορηγείται από το κράτος μέλος εισαγωγής·

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος, στον οποίον παραδίδονται τα αγαθά σύμφωνα με το άρθρο 138 παράγραφος 1, ο οποίος χορηγείται σε άλλο κράτος μέλος [...]·

γ) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από το κράτος μέλος εισαγωγής σε άλλο κράτος μέλος.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η απόδειξη που αναφέρεται στο στοιχείο γ' κοινοποιείται στις αρμόδιες αρχές μόνον κατόπιν σχετικού αιτήματος.»

5 Το άρθρο 143, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ προστέθηκε στην οδηγία αυτή με την οδηγία 2009/69, της οποίας η προθεσμία μεταφοράς στο εσωτερική έννομη τάξη έληξε την 1η Ιανουαρίου 2011. Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, τα δύο διαδοχικά κείμενα του εν λόγω άρθρου 143 έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

6 Το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Κατά την εισαγωγή, ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής.»

Ο τελωνειακός κώδικας

7 Κατά το άρθρο 78 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας):

«1. Οι τελωνειακές αρχές είναι δυνατόν να επανεξετάσουν τη διασάφηση, αυτεπαγγέλτως ή εφόσον το ζητήσει ο διασαφιστής, μετά τη χορήγηση της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων.

2. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν, μετά τη χορήγηση άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων και προκειμένου να διαπιστώσουν την ακρίβεια των στοιχείων της διασάφησης, να προβαίνουν σε έλεγχο των παραστατικών και εμπορικών στοιχείων των σχετικών με τις πράξεις εισαγωγής ή εξαγωγής των εν λόγω εμπορευμάτων, καθώς και με τις μεταγενέστερες εμπορικές πράξεις που αφορούν τα ίδια εμπορεύματα. Οι έλεγχοι αυτοί μπορούν να διενεργούνται στις εγκαταστάσεις του διασαφιστή, κάθε προσώπου που ενδιαφέρεται άμεσα ή έμμεσα επαγγελματικά για τις εν λόγω πράξεις, καθώς και οποιουδήποτε άλλου προσώπου που λόγω επαγγέλματος έχει στην κατοχή του τα εν λόγω έγγραφα και στοιχεία. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν επίσης να εξετάσουν τα εμπορεύματα, όταν αυτά είναι ακόμα δυνατόν να προσκομιστούν.

3. Όταν από την επανεξέταση της διασάφησης ή τους εκ των υστέρων ελέγχους προκύπτει ότι οι διατάξεις που διέπουν το σχετικό τελωνειακό καθεστώς έχουν εφαρμοστεί βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, οι τελωνειακές αρχές, τηρώντας τις διατάξεις που έχουν ενδεχομένως θεσπιστεί, λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα για να επανορθώσουν την κατάσταση λαμβάνοντας υπόψη τους τα νέα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή τους.»

8 Τα άρθρα 201 και 204 του τελωνειακού κώδικα ορίζουν διάφορες περιπτώσεις στις οποίες γεννάται τελωνειακή οφειλή.

Η νομοθεσία της Σλοβενίας

9 Κατά το άρθρο 46, σημείο 1, του Zakon o davku na dodano vrednost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (Uradni list RS, αριθ. 13/11, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «οι παραδόσεις εμπορευμάτων που αποστέλλει ή μεταφέρει ο πωλητής ή το πρόσωπο που παραλαμβάνει το εμπόρευμα ή άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του από το έδαφος της Σλοβενίας προς άλλο κράτος μέλος, εφόσον πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα στο άλλο αυτό κράτος μέλος».

10 Το άρθρο 50, παράγραφος 1, σημείο 4, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ «η εισαγωγή εμπορεύματος που αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τρίτο έδαφος ή από τρίτη χώρα και εισάγεται σε κράτος μέλος που δεν είναι το κράτος μέλος προορισμού εάν η παράδοση του εμπορεύματος αυτού από τον εισαγωγέα, όπως ορίζεται στο άρθρο 76, παράγραφος 1, σημείο 6, του παρόντος νόμου, απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 46 του παρόντος νόμου».

11 Κατά το άρθρο 50, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Η εισαγωγή εμπορεύματος βάσει του σημείου 4 της προηγούμενης παραγράφου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ εάν την εισαγωγή του εμπορεύματος ακολουθεί η απαλλασσόμενη παράδοση εμπορεύματος δυνάμει του άρθρου 46, σημεία 1 και 4, του νόμου αυτού, αλλά μόνον εάν, κατά την εισαγωγή, ο εισαγωγέας παρέχει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τον δικό του αριθμό μητρώου ΦΠΑ που χορηγείται από τη σλοβενική φορολογική αρχή ή τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου του, υπόχρεου καταβολής ΦΠΑ, που χορηγείται από τη σλοβενική φορολογική αρχή·

β) τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ του παραλήπτη του εμπορεύματος στον οποίο παραδίδεται το εμπόρευμα δυνάμει του άρθρου 46, σημείο 1, του νόμου αυτού, ο οποίος χορηγείται από το άλλο κράτος μέλος στο οποίο καταλήγει η αποστολή ή η μεταφορά του εμπορεύματος αν το εμπόρευμα αποτελεί αντικείμενο συναλλαγής κατά το άρθρο 46, σημείο 4, του νόμου αυτού·

γ) στοιχεία που αποδεικνύουν ότι το εισαγόμενο εμπόρευμα προορίζεται να αποσταλεί ή να μεταφερθεί από τη Σλοβενία σε άλλο κράτος μέλος.»

12 Το άρθρο 50, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2011. Πριν από την ημερομηνία αυτή, το άρθρο 80 του κανονισμού εφαρμογής του νόμου αυτού, ο οποίος ίσχυε τότε, έθετε τις ίδιες απαιτήσεις επί της ουσίας.

13 Κατά το άρθρο 76, παράγραφος 1, σημείο 6, του νόμου περί ΦΠΑ, οφειλέτης του ΦΠΑ είναι, κατά την εισαγωγή του εμπορεύματος, «ο οφειλέτης της τελωνειακής οφειλής όπως καθορίζεται από την τελωνειακή νομοθεσία ή ο παραλήπτης του εμπορεύματος».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως κύριας δίκης, ο M. Božičevič Ježovnik ασκούσε, ως ελεύθερος επαγγελματίας, δραστηριότητα εισαγωγής και λιανικής πωλήσεως μπανάνας.

15 Κατά το κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρονικό διάστημα, ο M. Božičevič Ježovnik εισήγαγε στη Σλοβενία μπανάνες προελεύσεως τρίτων χωρών. Βάσει 30 τελωνειακών διασαφήσεων που κατέθεσε στο αρμόδιο τελωνείο του Koper (Σλοβενία) μεταξύ της 26ης Αυγούστου 2009 και της 26ης Ιανουαρίου 2011, οι εισαχθείσες μπανάνες είχαν τεθεί υπό το καλούμενο «τελωνειακό καθεστώς 42», βάσει του οποίου είναι δυνατή η ελεύθερη κυκλοφορία τους χωρίς επιβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Προκειμένου να αποδείξει ότι οι εν λόγω μπανάνες προορίζονταν να μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος, ο M. Božičevič Ježovnik προσκόμισε δηλώσεις χρήσεως και τελικού προορισμού, οι οποίες έφεραν τη σφραγίδα των δηλωθέντων παραληπτών των εμπορευμάτων.

16 Ο M. Božičevič Ježovnik πώλησε τις εισαχθείσες μπανάνες σε αγοραστές εγκατεστημένους στη Ρουμανία κατόπιν διαπραγματεύσεων και παραγγελιών που πραγματοποιήθηκαν τηλεφωνικώς. Τα προσωρινά και τα οριστικά τιμολόγια, όπως και λοιπά έγγραφα, διαβιβάστηκαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, με τηλεομοιοτυπία και ταχυδρομικώς. Πριν από τη σύναψη των συμβάσεων, ο M. Božičevič Ježovnik επαλήθευσε τον αριθμό καταχωρίσεως και αναγνωρίσεως οικονομικών φορέων (αριθμό EORI), καθώς και την εγκυρότητα των αριθμών μητρώου ΦΠΑ των αγοραστών. Τους ζήτησε να δηλώσουν ότι θα αναλάμβαναν τη μεταφορά των μπανανών σε άλλο κράτος μέλος.

17 Κατόπιν της πληρωμής του από τους αγοραστές, ο M. Božičevič Ježovnik τους παρέδωσε τις μπανάνες που εκτελωνίστηκαν στον λιμένα του Koper, μεταβιβάζοντάς τους με τον τρόπο αυτό το δικαίωμα κυριότητας επί αυτών. Στη συνέχεια, οι αγοραστές ανέλαβαν τη μεταφορά των μπανανών προς τη Ρουμανία καθώς και την αποστολή των επικυρωμένων φορτωτικών CMR μετά την εκφόρτωση των εμπορευμάτων στον τελικό προορισμό.

18 Στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου των τελωνειακών διασαφήσεων του M. Božičevič Ježovnik, το τελωνείο διαπίστωσε ότι πολλοί Ρουμάνοι αγοραστές είχαν εγγραφεί στα μητρώα ΦΠΑ λίγο πριν από την πρώτη παράδοση και είχαν διαγραφεί από το σύστημα του ΦΠΑ την ημέρα αυτή. Κατά το εν λόγω τελωνείο, οι φορτωτικές CMR τις οποίες προσκόμισε κατόπιν αιτήσεως ο M. Božičevič Ježovnik ήταν δυσανάγνωστες και ελλιπείς και περιείχαν ανεπαρκείς ενδείξεις όσον αφορά την ημερομηνία και τον τόπο εκφορτώσεως του εμπορεύματος. Εξάλλου, το εν λόγω τελωνείο επισήμανε ότι η τιμή πωλήσεως των ποσοτήτων μπανάνας και η τιμή αγοράς τους από τον M. Božičevič Ježovnik ήταν πανομοιότυπες ή διέφεραν ελάχιστα, ότι το βάρος των μπανανών που αναγραφόταν στα τιμολόγια πωλήσεως διέφερε από τα στοιχεία που περιέχονταν στις τελωνειακές διασαφήσεις και ότι τα τιμολόγια που καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία ήταν διαφορετικά από εκείνα που προσκομίστηκαν για το ίδιο εμπόρευμα στο τελωνείο και στις φορολογικές αρχές.

19 Το τελωνείο συνέλεξε πληροφορίες από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές. Κατά τις εν λόγω αρχές, ορισμένοι Ρουμάνοι αγοραστές ήταν «εικονικοί επιτηδευματίες», οι οποίοι δεν ασκούσαν δραστηριότητα στη δηλωθείσα διεύθυνση, δεν απαντούσαν στις κλήσεις τους και οι διευθυντές τους ήταν υπήκοοι Τουρκίας, Ιράκ, Ουγγαρίας ή Αιγύπτου. Εξάλλου, κατά τις εν λόγω αρχές, ορισμένοι μεταφορείς επιβεβαίωσαν τη μεταφορά και την εκφόρτωση των ποσοτήτων μπανάνας σε εγκαταστάσεις χονδρικού εμπορίου στη Ρουμανία. Οι εν λόγω μεταφορείς δήλωσαν ότι είχαν λάβει την εντολή μεταφοράς τηλεφωνικώς και ότι η πληρωμή πραγματοποιήθηκε σε μετρητά. Άλλοι μεταφορείς αμφισβήτησαν τη γνησιότητα των υπογραφών που αναγράφονταν στα έγγραφα μεταφοράς (CMR) καθώς και την ύπαρξη οποιασδήποτε σχέσεως με τους αγοραστές των εμπορευμάτων.

20 Βάσει των στοιχείων αυτών, το τελωνείο θεώρησε ότι ο M. Božičevič Ježovnik δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω μπανάνες είχαν εγκαταλείψει το έδαφος της Σλοβενίας και είχαν παραδοθεί στους δηλωθέντες αγοραστές. Εξάλλου, το τελωνείο αυτό θεώρησε ότι ο M. Božičevič Ježovnik δεν επέδειξε επιμέλεια, παρέλειψε να προβεί σε βασικούς ελέγχους όσον αφορά τους αγοραστές και αγνόησε ενδείξεις περί φορολογικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

21 Συνεπώς, με την από 24 Μαΐου 2013 απόφαση το τελωνείο της Λιουμπλιάνας (Σλοβενία) επέβαλε στον M. Božičevič Ježovnik την καταβολή ποσού ΦΠΑ 242 949,04 ευρώ.

22 Με απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2014, το Ministrstvo za finance (Υπουργείο Οικονομικών, Σλοβενία) απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε ο M. Božičevič Ježovnik κατά της αποφάσεως του τελωνείου.

23 Το Upravno sodišče Republike Slovenije (διοικητικό πρωτοδικείο της Δημοκρατίας της Σλοβενίας) απέρριψε την ένδικη προσφυγή που άσκησε ο M. Božičevič Ježovnik κατά της αποφάσεως του Υπουργείου Οικονομικών. Το εν λόγω δικαστήριο υπενθύμισε μεταξύ άλλων ότι, σε περίπτωση μη τηρήσεως των υποχρεώσεων σχετικά με το «τελωνειακό καθεστώς 42», η ενδεχόμενη καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο δεν έχει καμία επίπτωση επί της εκ των υστέρων καταβολής του ΦΠΑ.

24 Ο M. Božičevič Ježovnik υπέβαλε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Vrhovno sodišče (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Σλοβενία).

25 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται ως προς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένας εισαγωγέας μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλει ΦΠΑ υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης.

26 Επ' αυτού, το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 201 της οδηγίας ΦΠΑ, το σλοβενικό δίκαιο συνδέει την ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή με τις διατάξεις του τελωνειακού κώδικα σχετικά με την ευθύνη για την καταβολή εισαγωγικών δασμών. Στο πλαίσιο αυτό, το ως άνω δικαστήριο θεωρεί ότι είναι αναγκαίο να καθοριστεί αν ο εισαγωγέας είναι οφειλέτης της τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 201 ή του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα.

27 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, με την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 56 και 57), το Δικαστήριο προέβη σε διάκριση μεταξύ της ευθύνης του υποκειμένου στον φόρο για την καταβολή του ΦΠΑ και της ευθύνης του εισαγωγέα για την καταβολή των τελωνειακών οφειλών. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο εισαγωγέας είναι υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ, όπως είναι υπόχρεος για την καταβολή των τελωνειακών οφειλών, έστω και αν ο αποκτών είναι υπεύθυνος για τη μεταφορά του εμπορεύματος και ο εισαγωγέας ενήργησε με την απαραίτητη επιμέλεια και με καλή πίστη.

28 Στην περίπτωση κατά την οποία η ευθύνη του εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ διαφέρει από την ευθύνη για την καταβολή των τελωνειακών οφειλών, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η ευθύνη αυτή είναι ισοδύναμη με εκείνη του υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ και πώς πρέπει να εκτιμηθεί, στο πλαίσιο αυτό, η καλή πίστη του εισαγωγέα σε περίπτωση απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα.

29 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, εν προκειμένω, το τελωνείο χορήγησε την απαλλαγή βάσει των στοιχείων που προσκόμισε ο εισαγωγέας κατά τον χρόνο εισαγωγής στο πλαίσιο των διασαφήσεών του και κατόπιν προκαταρκτικού ελέγχου. Επισημαίνει ότι από την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548) μπορεί να προκύπτει ότι τέτοια απαλλαγή συνεπάγεται ότι ο εισαγωγέας δεν υποχρεούται σε καταβολή του ΦΠΑ στην περίπτωση κατά την οποία εκ των υστέρων έλεγχος αποκαλύψει παρατυπίες. Μια τέτοια ερμηνεία ωστόσο θα περιόριζε, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, τη σημασία του εκ των υστέρων ελέγχου που προβλέπεται στο άρθρο 78 του τελωνειακού κώδικα.

30 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν απαιτείται ιδιαίτερη επιμέλεια του εισαγωγέα λόγω του ότι πρόκειται για την πρώτη είσοδο εμπορεύματος στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Δύναται ο εισαγωγέας (διασαφιστής), ο οποίος κατά την εισαγωγή επικαλείται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ (εισαγωγή βάσει του τελωνειακού καθεστώτος 42), καθόσον το εμπόρευμα προορίζεται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος, να είναι υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ (αν διαπιστωθεί εκ των υστέρων η μη συνδρομή των προϋποθέσεων για την απαλλαγή) με τον ίδιο τρόπο που είναι υπεύθυνος για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, είναι η ευθύνη του εισαγωγέα (διασαφιστή) όμοια με την ευθύνη του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών απαλλασσόμενη κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ;

3) Πρέπει στην τελευταία περίπτωση το υποκειμενικό στοιχείο του εισαγωγέα (διασαφιστή) το οποίο ανάγεται στην καταστρατήγηση του συστήματος του ΦΠΑ να αξιολογείται διαφορετικά από ό,τι στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ; Πρέπει η εν λόγω αξιολόγηση να είναι λιγότερο αυστηρή, δεδομένου ότι στο τελωνειακό καθεστώς 42 η απαλλαγή από τον ΦΠΑ εγκρίνεται προηγουμένως από τις τελωνειακές αρχές; Πρέπει αντιθέτως να είναι πιο αυστηρή, καθόσον πρόκειται για συναλλαγές που συνδέονται με την πρώτη είσοδο του εμπορεύματος προελεύσεως τρίτου κράτους στην εσωτερική αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

32 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες στον υποκείμενο στον φόρο εισαγωγέα και προμηθευτή χορηγήθηκε απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει άδειας εκδοθείσας κατόπιν προκαταρκτικού ελέγχου από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, αυτός είναι εντούτοις υποχρεωμένος να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ εάν διαπιστωθεί, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, ότι δεν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις χορηγήσεως της φοροαπαλλαγής.

33 Από το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή από τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201 της οδηγίας αυτής, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας.

34 Ως εκ τούτου, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή εξαρτάται από την επακόλουθη πραγματοποίηση, εκ μέρους του εισαγωγέα, ενδοκοινοτικής παραδόσεως η οποία επίσης απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, από την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθορίζονται στο άρθρο αυτό (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 47).

35 Συναφώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι, στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ, αφενός, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από έναν επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν συνεπάγεται συμμετοχή του σε φορολογική απάτη (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 65, και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επομένως, όταν ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει την απάτη αυτή, δεν πρέπει να του αναγνωριστεί το δικαίωμα σε απαλλαγή (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, κατ' ουσίαν, ότι η ευθύνη του προμηθευτή για την εκ των υστέρων καταβολή του ΦΠΑ εκτιμάται διαφορετικά από την ευθύνη του εισαγωγέα για την καταβολή των τελωνειακών δασμών. Κατά συνέπεια, ο εισαγωγέας υποχρεούται στην καταβολή των οφειλομένων δασμών για την εισαγωγή εμπορεύματος ως προς το οποίο έχει υποπέσει σε τελωνειακή παράβαση ο εξαγωγέας ακόμη και όταν ο εισαγωγέας είναι καλόπιστος και δεν έλαβε μέρος στην παράβαση (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, σκέψη 61). Η νομολογία αυτή, αντιθέτως, δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην εκτίμηση του ζητήματος αν ο προμηθευτής, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής ενέχουσας απάτη, μπορεί να υποχρεωθεί σε εκ των υστέρων καταβολή του ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 54 έως 57).

37 Συνεπώς, στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ, ο προμηθευτής ο οποίος, καλοπίστως και έχοντας λάβει όλα τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν εκ μέρους του, προέβη σε συναλλαγή η οποία αποτελούσε εν αγνοία του μέρος απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα δεν υποχρεούται να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 65 έως 67).

38 Η νομολογία αυτή έχει εφαρμογή και στο καθεστώς φοροαπαλλαγής κατά την εισαγωγή αγαθών τα οποία προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παραδόσεως που προβλέπεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 94).

39 Πράγματι, όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως, η απαλλαγή κατά την εισαγωγή εξαρτάται από την επακόλουθη πραγματοποίηση, εκ μέρους του εισαγωγέα, ενδοκοινοτικής παραδόσεως απαλλασσόμενης του φόρου βάσει του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οι δύο πράξεις πρέπει να εξεταστούν σε σχέση με τη λογική τους συνάρτηση προκειμένου να διασφαλιστεί η εγγενής λογική του καθεστώτος απαλλαγής κατά την εισαγωγή που καθορίζεται στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ.

40 Ωστόσο, η αυτόματη μη αναγνώριση σε υποκείμενο στον φόρο εισαγωγέα και προμηθευτή, ανεξάρτητα από την επιμέλειά του, του δικαιώματος για απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή στην περίπτωση απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα στο πλαίσιο της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παραδόσεως θα οδηγούσε στη διάρρηξη του δεσμού μεταξύ της απαλλαγής κατά την εισαγωγή και της απαλλαγής της επακόλουθης ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, η τελευταία αυτή απαλλαγή δεν μπορεί αυτομάτως να μη χορηγείται στον προμηθευτή σε περίπτωση απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα.

41 Επομένως, δεν μπορεί να συναχθεί από το γεγονός και μόνον ότι, προκειμένου περί τελωνειακών ζητημάτων, το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι, «[ό]ταν από την επανεξέταση της διασάφησης ή από τους εκ των υστέρων ελέγχους προκύπτει ότι οι διατάξεις που διέπουν το σχετικό τελωνειακό καθεστώς έχουν εφαρμοστεί βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, οι τελωνειακές αρχές, τηρώντας τις διατάξεις που έχουν ενδεχομένως θεσπιστεί, λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα για να επανορθώσουν την κατάσταση λαμβάνοντας υπόψη τα νέα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή τους», ότι οι εν λόγω αρχές μπορούν να απαιτήσουν από τον υποκείμενο στον φόρο εισαγωγέα την εκ των υστέρων καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή σε κάθε περίπτωση και χωρίς να εκτιμήσουν την επιμέλεια και την καλή πίστη του τελευταίου.

42 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα, σχετικά με την επίπτωση που μπορεί να έχει, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, το γεγονός ότι η αρμόδια τελωνειακή αρχή, μετά τον προκαταρκτικό έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε ο εισαγωγέας στις τελωνειακές διασαφήσεις του, χορήγησε, δυνάμει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή στο έδαφος της Ένωσης εμπορευμάτων από τρίτη χώρα.

43 Συναφώς, τονίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στην οποία παραπέμπει κατά τα λοιπά το αιτούν δικαστήριο, η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος το οποίο αρχικώς έκανε δεκτά τα έγγραφα τα οποία προσκόμισε ο πωλητής ως αποδεικτικά στοιχεία προς δικαιολόγηση του δικαιώματος φοροαπαλλαγής μιας παραδόσεως να υποχρεώσει εκ των υστέρων τον εν λόγω πωλητή να καταβάλει τον σχετικό με την παράδοση αυτή ΦΠΑ, λόγω φορολογικής απάτης διαπραχθείσας από τον αγοραστή την οποία ο πωλητής δεν γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 50, και της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψη 75).

44 Εντούτοις, η εφαρμογή της νομολογίας αυτής περιορίζεται στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε καλοπίστως και έλαβε τα μέτρα που μπορούν ευλόγως να απαιτηθούν εκ μέρους του προκειμένου να αποφευχθεί η συμμετοχή του σε φορολογική απάτη. Συνεπώς, η εν λόγω νομολογία δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν επιτρέπει στις αρμόδιες εθνικές αρχές να προβαίνουν, τηρώντας τις προβλεπόμενες προθεσμίες, σε νέο έλεγχο προκειμένου να εξακριβώσουν αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ούτε μπορούσε να έχει γνώση της ενδεχόμενης φορολογικής απάτης (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψεις 97 και 98).

45 Επομένως, το γεγονός και μόνον ότι, στη διαφορά της υποθέσεως της κύριας δίκης, η αρμόδια τελωνειακή αρχή χορήγησε την απαλλαγή κατά την εισαγωγή, μετά τον προκαταρκτικό έλεγχο ο οποίος διενεργήθηκε με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε ο εισαγωγέας στις τελωνειακές διασαφήσεις, δεν είναι, αφεαυτού, ικανό να αποκλείσει κάθε δυνατότητα να απαιτηθεί εκ των υστέρων η καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αν προκύψει ότι ο υποκείμενος στον φόρο συμμετέσχε σε φορολογική απάτη ή δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για να αποφύγει τη συμμετοχή αυτή.

46 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί σε συνολική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης προκειμένου να καθορίσει κατά πόσον ο M. Božičevič Ježovnik ενέργησε καλοπίστως και έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν εκ μέρους του προκειμένου να βεβαιωθεί ότι οι συναλλαγές που πραγματοποίησε δεν συνεπάγονταν συμμετοχή του σε φορολογική απάτη (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 53). Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως τόνισε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το γεγονός και μόνον ότι τα σχετικά εμπορεύματα εισήχθησαν προηγουμένως από τρίτη χώρα δεν δικαιολογεί το να κριθεί αυστηρότερα η ευθύνη του M. Božičevič Ježovnik από ό,τι θα κρινόταν στο πλαίσιο απλής ενδοκοινοτικής συναλλαγής, όπως αυτή την οποία αφορά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

47 Σε περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι επακόλουθες των επίμαχων εισαγωγών της κύριας δίκης παραδόσεις αποτελούσαν μέρος απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει για να αποφύγει την απάτη αυτή, δεν πρέπει να του αναγνωρίσει το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54, και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 42).

48 Αντιθέτως, στην περίπτωση κατά την οποία το δικαστήριο αυτό καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι επακόλουθες των επίμαχων εισαγωγών της κύριας δίκης παραδόσεις αποτελούσαν μέρος απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα και έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει την απάτη αυτή, δεν μπορεί να αρνηθεί να του αναγνωρίσει το δικαίωμα για απαλλαγή κατά την εισαγωγή.

49 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία στον υποκείμενο στον φόρο εισαγωγέα και προμηθευτή χορηγήθηκε απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει άδειας εκδοθείσας κατόπιν προκαταρκτικού ελέγχου από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ο υποκείμενος στον φόρο δεν υποχρεούται να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ εάν διαπιστωθεί, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, ότι δεν συνέτρεχαν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις χορηγήσεως της φοροαπαλλαγής, εκτός αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι επακόλουθες παραδόσεις των επίμαχων εισαγωγών αποτελούσαν μέρος απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει για να αποφύγει την απάτη, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/69/ΕΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2009, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία στον υποκείμενο στον φόρο εισαγωγέα και προμηθευτή χορηγήθηκε απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει άδειας εκδοθείσας κατόπιν προκαταρκτικού ελέγχου από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ο υποκείμενος στον φόρο δεν υποχρεούται να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ εάν διαπιστωθεί, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, ότι δεν συνέτρεχαν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις χορηγήσεως της φοροαπαλλαγής, εκτός αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι επακόλουθες παραδόσεις των επίμαχων εισαγωγών αποτελούσαν μέρος απάτης διαπραχθείσας από τον αποκτώντα και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει για να αποφύγει την απάτη, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)