

**Υπόθεση C-621/19**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,  
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

20 Αυγούστου 2019

**Αιτούν δικαστήριο:**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Σλοβακική Δημοκρατία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

16 Απριλίου 2019

**Αναιρεσείουσα:**

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

**Αναιρεσίβλητη:**

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

---

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK – Άρθρο 167 και άρθρο 168, στοιχείο ε' – Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας – Άρνηση – Προϋπόθεση του δικαιώματος κυριότητας των εισαχθέντων αγαθών ή του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών αυτών ως κύριος – Προϋπόθεση χρήσης των εισαχθέντων αγαθών για φορολογητέες πράξεις του υποκείμενου στον φόρο υπό μορφή πώλησης των αγαθών αυτών στην εθνική επικράτεια, παράδοσης προς άλλο κράτος μέλος ή εξαγωγής προς τρίτη χώρα – Ανάγκη πλήρωσης της προϋπόθεσης ύπαρξης ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των αποκτηθέντων αγαθών και των πράξεων που αποτελούν εκροές.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

- 1) Έχουν το άρθρο 167 και το άρθρο 168, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, [της 28ης Νοεμβρίου 2006], σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταβάλει επί των εισαγομένων αγαθών, εξαρτάται από το δικαίωμα κυριότητας των εισαγομένων αγαθών ή το δικαίωμά του να διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κύριος;
- 2) Έχει το άρθρο 168, στοιχείο ε΄, της οδηγίας 2006/112/EK [...] την έννοια ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο οφείλει να καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο επί των εισαγομένων αγαθών, γεννάται μόνον αν τα εισαγόμενα αγαθά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο υπό τη μορφή πώλησης των αγαθών αυτών στην εθνική επικράτεια, παράδοσης προς άλλο κράτος μέλος ή εξαγωγής προς τρίτη χώρα;
- 3) Υπό τις περιστάσεις αυτές, πληρούται η προϋπόθεση ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των αποκτηθέντων αγαθών και των πράξεων που αποτελούν εκροές και, ειδικότερα, είναι στην προκειμένη περίπτωση δυνατή η εφαρμογή της συνήθους ερμηνείας του δικαιώματος έκπτωσης που θεμελιώνεται στην ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των αποκτηθέντων αγαθών και των πράξεων που αποτελούν εκροές σε συνάρτηση με στοιχεία δαπανών που δεν προέκυψαν σε σχέση με τα αγαθά και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να αντικατοπτρίζονται στην τιμή της πράξεως που αποτελεί εκροή;

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρο 167 και άρθρο 168, στοιχείο ε΄.

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Νόμος 222/2004 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskoršich predpisov, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο d

Υπόκεινται στον φόρο

- a) η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας,
- b) η παροχή υπηρεσίας (στο εξής: παροχή υπηρεσίας) εξ επαχθούς αιτίας στην εθνική επικράτεια από υποκείμενο στον φόρο,

- c) η απόκτηση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας στην εθνική επικράτεια από άλλο κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (στο εξής: κράτος μέλος),
- d) η εισαγωγή αγαθών στην εθνική επικράτεια.

#### Άρθρο 3, παράγραφος 1

Υποκείμενος στον φόρο είναι κάθε πρόσωπο που ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με την παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων αυτής της δραστηριότητας.

#### Άρθρο 3, παράγραφος 2

Ως οικονομική δραστηριότητα (στο εξής: οικονομική δραστηριότητα) νοείται κάθε δραστηριότητα από την οποία αποκτάται εισόδημα και η οποία περιλαμβάνει τη δραστηριότητα παραγωγής, εμπορίας και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένης της δραστηριότητας εκμετάλλευσης ορυχείων, της οικοδομικής και της γεωργικής δραστηριότητας, της δραστηριότητας που ασκείται ως ελεύθερο επάγγελμα σύμφωνα με ειδικούς νόμους, της δημιουργικής πνευματικής δραστηριότητας και της αθλητικής δραστηριότητας. Οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος από αυτό. Αν το αγαθό αποτελεί αντικείμενο κοινοκτημοσύνης των αποκτημάτων των συζύγων, η εκμετάλλευσή του, προκειμένου να αποκτηθεί εισόδημα από οικονομική δραστηριότητα, λαμβάνεται υπόψη ισόποσα για κάθε σύζυγο, με την επιφύλαξη διαφορετικής συμφωνίας μεταξύ των συζύγων.

#### Άρθρο 21, παράγραφος 1

Στην περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

- a) με την υπαγωγή των αγαθών στο τελωνειακό καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας,
- b) με την υπαγωγή των αγαθών στο τελωνειακό καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή στο σύστημα επιστροφής,
- c) με τη λήξη του τελωνειακού καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής,
- d) σε περίπτωση επανεισαγωγής των αγαθών, με την υπαγωγή στο τελωνειακό καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας αρχής γενομένης από το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεισαγωγή,
- e) με την παράνομη εισαγωγή αγαθών,
- f) με τη διαφυγή των αγαθών από τον τελωνειακό έλεγχο,
- g) στις άλλες περιπτώσεις στις οποίες γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή αγαθών.

## Άρθρο 49, παράγραφος 2, στοιχείο d

Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπίπτει από τον φόρο τον οποίον οφείλει τον φόρο εισροών για αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, ως υποκείμενος στον φόρο, υπό την επιφύλαξη της εξαίρεσης που προβλέπεται στις παραγράφους 3 και 7. Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπίπτει τον φόρο αν αυτός καταβλήθηκε στη φορολογική διοίκηση κατά τον χρόνο εισαγωγής των αγαθών στην εθνική επικράτεια.

## Άρθρο 51, παράγραφος 1, στοιχείο d

Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 49 εφόσον, κατά τον χρόνο έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 2, στοιχείο d, διαθέτει έγγραφο εισαγωγής επικυρωμένο από την τελωνειακή αρχή, στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μνημονεύεται ως αποδέκτης ή εισαγωγέας.

## Άρθρο 69, παράγραφος 8

Σε περίπτωση εισαγωγής, τον φόρο υποχρεούται να καταβάλει το πρόσωπο που είναι οφειλέτης σύμφωνα με την τελωνειακή νομοθεσία ή αποδέκτης των αγαθών, αν κατά τον χρόνο της εισαγωγής είναι οφειλέτης, σύμφωνα με την τελωνειακή νομοθεσία, αλλοδαπό πρόσωπο που κατέχει ενιαία άδεια σύμφωνα με ειδικές διατάξεις την οποία εκδίδει η τελωνειακή αρχή άλλου κράτους μέλους και ο εν λόγω αποδέκτης των αγαθών δεν χρησιμοποιεί τα εισαγόμενα αγαθά για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητάς του.

Νόμος 511/1992 σχετικά με τη διαχείριση των φόρων, των τελών και των δασμών και τις αλλαγές στο σύστημα των περιφερειακών φορολογικών αρχών, όπως μεταγενέστερα τροποποιήθηκε (zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o změnách v systému územních finančních orgánov v znení neskorších predpisov).

## Άρθρο 44, παράγραφος 6, στοιχείο b, σημείο 1

Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ή επαναληπτικού φορολογικού ελέγχου του υποκείμενου στον φόρο, η φορολογική διοίκηση εκδίδει, εντός δεκαπέντε ημερών από την ολοκλήρωσή του (άρθρο 15, παράγραφος 13), πράξη καταλογισμού συμπληρωματικού φόρου, αν ο βεβαιωθείς μετά τον φορολογικό έλεγχο φόρος διαφέρει από τον φόρο που αναγράφεται στη φορολογική δήλωση ή στη συμπληρωματική φορολογική δήλωση ή στην έκθεση ή στη συμπληρωματική έκθεση ή αν ο βεβαιωθείς μετά τον επαναλαμβανόμενο φορολογικό έλεγχο φόρος διαφέρει από τον φόρο που έχει ορίσει η φορολογική διοίκηση μετά τον φορολογικό έλεγχο ή αν διαφέρει από τη διαφορά του φόρου στη βεβαίωση πρόσθετου φόρου.

**Παρατιθέμενη από το αιτούν δικαστήριο νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

**Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η παρούσα αίτηση υποβάλλεται στο πλαίσιο δίκης μεταξύ της εμπορικής εταιρίας Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. και της Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης της Σλοβακικής Δημοκρατίας) με αντικείμενο την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) της αναιρεσείουσας σύμφωνα με το άρθρο 51, παράγραφος 1, στοιχείο d, του νόμου 222/2004.
- 2 Η Daňový úrad Bratislava (φορολογική αρχή της Μπρατισλάβα, Σλοβακία· στο εξής: φορολογική αρχή ή φορολογική διοίκηση), με αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2011, απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ της αναιρεσείουσας για τη φορολογική περίοδο από τον Φεβρουάριο έως τον Δεκέμβριο 2008. Η διαφορά φόρου για τη μνημονευόμενη φορολογική περίοδο ανέρχεται συνολικά σε 198 322,25 ευρώ.
- 3 Η αναιρεσείουσα, ως αποδέκτης και διασφιστής, εισήγαγε στη Σλοβακική Δημοκρατία εμπορεύματα από την Ελβετία, το Χονγκ Κονγκ και την Κίνα για επανασυσκευασία. Όταν τα αγαθά τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία, ο φόρος κατέστη απαιτητός από την αναιρεσείουσα σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο a, του νόμου 222/2004. Τα αγαθά, μετά την επανασυσκευασία, εξήχθησαν ή παραδόθηκαν, με αφετηρία το έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, σε τρίτη χώρα και οι υπηρεσίες επανασυσκευασίας τιμολογήθηκαν στον παραγγελιοδότη. Τα αγαθά παρέμειναν καθ' όλη τη σχετική περίοδο στην κυριότητα των αλλοδαπών παραγγελιοδοτών.
- 4 Η αναιρεσείουσα κατέβαλε τον φόρο και άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 51, παράγραφος 1, στοιχείο d, του νόμου 222/2004. Η φορολογική αρχή αιτιολόγησε την άρνηση έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου, υποστηρίζοντας ότι η αναιρεσείουσα παρέβη το άρθρο 49, παράγραφος 2, και το άρθρο 51, παράγραφος 1, στοιχείο d, του προαναφερθέντος νόμου. Κατά πρώτον, δεν ήταν κύριος των εισαχθέντων αγαθών ούτε είχε το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ως κύριος και, κατά δεύτερον, οι δαπάνες για τα αγαθά δεν είχαν ευθεία και άμεση σχέση με την οικονομική της δραστηριότητα και η αναιρεσείουσα δεν πραγματοποίησε δαπάνες για την απόκτηση των αγαθών οι οποίες στη συνέχεια συμπεριελήφθησαν στην τιμή των υποκείμενων σε φόρο εκροών πράξεων. Τέλος, η αναιρεσείουσα δεν χρησιμοποίησε τα εισαχθέντα

αγαθά για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών: δεν πώλησε τα εισαχθέντα αγαθά στην εθνική επικράτεια, δεν τα παρέδωσε προς άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ούτε τα εξήγαγε προς τρίτη χώρα· συνεπώς, δεν χρησιμοποίησε τα αγαθά για τους σκοπούς της οικονομικής της δραστηριότητας ως υποκείμενη στον φόρο.

- 5 Η αναιρεσίβλητη επιβεβαίωσε τις προαναφερθείσες πρωτοβάθμιες αποφάσεις της φορολογικής αρχής με αποφάσεις της 13ης Οκτωβρίου 2011.
- 6 Η προσφυγή της αναιρεσείδουσας απορρίφθηκε με απόφαση του Krajský súd v Bratislave (περιφερειακού δικαστηρίου της Μπρατισλάβα, Σλοβακία, στο εξής: Krajský súd) της 20ής Ιουνίου 2012.
- 7 Ακολούθως, την απόφαση του Krajský súd (περιφερειακού δικαστηρίου) μεταρρύθμισε το Najvyšší súd Slovenskej republiky (Ανώτατο Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας, στο εξής: Najvyšší súd) με την απόφασή του υπ' αριθ. 3Sžf/78-88/2012 της 15ης Ιανουαρίου 2013, ακυρώνοντας τις αποφάσεις της αναιρεσίβλητης, όπως και εκείνες του πρωτοβάθμιου διοικητικού οργάνου και η υπόθεση παραπέμφθηκε για τη συνέχιση της διαδικασίας. Στην απόφαση αυτή, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) επισήμανε ότι η αναιρεσείδουσα είχε ενεργήσει ορθώς ασκώντας, όσον αφορά το ποσό του φόρου που όφειλε να καταβάλει για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμά της προς έκπτωση. Ο οικονομικός δεσμός συνίστατο, στην πραγματικότητα, στην περίπτωση ότι, χωρίς την ύπαρξη πραγματικής εισαγωγής των αγαθών, η αναιρεσείδουσα δεν θα μπορούσε να παράσχει τις υπηρεσίες που είχαν συμφωνηθεί σε σχέση με τα αγαθά αυτά. Η φορολογική αρχή και η αναιρεσίβλητη ενήργησαν αντιθέτως προς τον νόμο προβάλλοντας, χωρίς κανένα νόμιμο λόγο, έναντι της αναιρεσείδουσας την προαναφερθείσα ανέφικτη προϋπόθεση. Η αναιρεσείδουσα μπορούσε να παράσχει τις υπηρεσίες επανασυσκευασίας των αγαθών ακόμη και χωρίς την ύπαρξη δικαιώματος κυριότητας επ' αυτών, δεδομένου ότι καμία νομική διάταξη δεν το απαγόρευε. Σε αντίθετη περίπτωση, θα υπήρχε παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας.
- 8 Η φορολογική αρχή, με νέες αποφάσεις της 16ης Ιανουαρίου 2014, χωρίς μεταβολή του μέρους που αφορά τα πραγματικά περιστατικά, εκ νέου δεν αναγνώρισε, για τους ίδιους προαναφερθέντες λόγους, το δικαίωμα της αναιρεσείδουσας προς έκπτωση του φόρου για τη φορολογική περίοδο από τον Φεβρουάριο έως τον Δεκέμβριο 2008, ποσού ύψους 198 322,25 ευρώ. Η φορολογική αρχή επανέλαβε την προηγούμενη συλλογιστική της και την επέκτεινε, εκκινώντας από τα συμπεράσματα της 94ης συνεδρίασης της επιτροπής ΦΠΑ της 19ης Οκτωβρίου 2011, από τα οποία προκύπτει ότι το πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο κατά τον χρόνο της εισαγωγής των αγαθών δεν δικαιούται να εκπέσει τον καταβληθέντα φόρο αν δεν έχει αποκτήσει το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ως κύριος και αν οι δαπάνες για τα αγαθά δεν έχουν ευθεία και άμεση σχέση με την οικονομική του δραστηριότητα. Επισήμανε επίσης τις αποφάσεις του Δικαστηρίου C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National και C-465/03, Kretztechnik.

- 9 Κατά των αποφάσεων της φορολογικής αρχής της 16ης Ιανουαρίου 2014, η αναιρεσείουσα άσκησε αντίστοιχες προσφυγές, υποστηρίζοντας ότι το δικαίωμα κυριότητας, και συγκεκριμένα η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών ως κύριος, ως προϋπόθεση που προέκυψε από τη συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ, αναφέρεται αποκλειστικά στην παράδοση αγαθών στον αποκτώντα. Επιπλέον, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι η έκφραση «χρησιμοποιεί για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών» που διαλαμβάνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 2, του νόμου 222/2004 πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 3, παράγραφος 3, του αυτού νόμου· ως εκ τούτου, η έκπτωση του φόρου εξαρτάται από την έκταση της χρήσης των αγαθών για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο. Η αναιρεσείουσα, στο πλαίσιο της άσκησης της κύριας οικονομικής της δραστηριότητας, εισήγαγε αγαθά τα οποία, πράγματι, δεν πώλησε μεταγενέστερα, αλλά χρησιμοποίησε, παρά ταύτα, τα εν λόγω αγαθά αποκλειστικά για την άσκηση της κύριας οικονομικής της δραστηριότητάς, δηλαδή για υπηρεσίες επανασυσκευασίας αγαθών.
- 10 Η αναιρεσίβλητη, με νέες αποφάσεις της 7ης Απριλίου 2014, επιβεβαίωσε τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής της 16ης Ιανουαρίου 2014. Συγκεκριμένα, συντάχθηκε με τους λόγους που αυτή εξέθεσε σε πρώτο βαθμό, παραπέμποντας στα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη συνεδρίαση της επιτροπής ΦΠΑ.
- 11 Η διαφορά υποβλήθηκε ακολούθως ενώπιον του Krajský súd (περιφερειακού δικαστηρίου), το οποίο ακύρωσε τις αποφάσεις της αναιρεσίβλητης της 7ης Απριλίου 2014. Κατόπιν της ασκήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτού του δικαστηρίου, της διαφοράς επιλήφθηκε ακολούθως το Najvyšší súd Slovenskej republiky (Ανώτατο Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας), το οποίο, τελικά, απέρριψε το αίτημα να ελεγχθεί η νομιμότητα των αποφάσεων της αναιρεσίβλητης, αποδεχόμενο αντιθέτως τα νομικά συμπεράσματα της φορολογικής αρχής και της αναιρεσίβλητης. Εντούτοις, δεδομένου ότι το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) απέρριψε την πρόταση της αναιρεσείουσας για παραπομπή της υπόθεσης στο Δικαστήριο, ο φάκελος έφτασε στο Ústavný súd Slovenskej republiky (Συνταγματικό Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας), το οποίο εν προκειμένω διαπίστωσε προσβολή των θεμελιωδών δικαιωμάτων της αναιρεσείουσας για αποτελεσματική και αμερόληπτη δικαστική προστασία.

### **Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων**

- 12 Η αναιρεσείουσα διατείνεται ότι δικαιούται την έκπτωση του ΦΠΑ, διότι το δικαίωμα κυριότητας, και συγκεκριμένα η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών από τον κύριο, αφορά αποκλειστικά την παράδοση αγαθών στον αποκτώντα. Η αναιρεσείουσα δεν ήταν ο αποκτών και, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί αυτός ο όρος στην περίπτωση της. Κατά τον χρόνο εισαγωγής των αγαθών, το απαιτητό του φόρου και το δικαίωμα έκπτωσης δεν εξηρτάτο από την ύπαρξη δικαιώματος κυριότητας ή δικαιώματος διάθεσης των αγαθών από την αναιρεσείουσα ως κύριο. Η εισαγωγή των αγαθών

πραγματοποιήθηκε για τους σκοπούς της κύριας οικονομικής της δραστηριότητας.

- 13 Η αναιρεσίβλητη διατείνεται ότι, ακόμη και στην περίπτωση της εισαγωγής αγαθών, μια από τις προϋποθέσεις επίκλησης της έκπτωσης του ΦΠΑ είναι η απόκτηση του δικαιώματος κυριότητας ή του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών αυτών με την ιδιότητα του κυρίου, καθώς και η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με την οικονομική δραστηριότητα, η πραγματοποίηση δαπανών για την απόκτηση αγαθών και η χρήση [τους] για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, προς τον σκοπό της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 14 Το θεμελιώδες ζήτημα στην παρούσα διαδικασία είναι κατά πόσον, σε περίπτωση κατά την οποία η αναιρεσείουσα παρέλαβε τα εισαχθέντα στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας αγαθά με σκοπό την αποθήκευση και επανασυσκευασία τους, και με τη θέση των αγαθών σε ελεύθερη κυκλοφορία κατέστη οφειλέτης του φόρου σύμφωνα με τον νόμο 222/2004, και, μετά την αποθήκευση και την επανασυσκευασία, μετέφερε τα εν λόγω αγαθά σε τρίτη χώρα ή σε άλλα κράτη μέλη, η ίδια αναιρεσείουσα απέκτησε ακολούθως, με βάση το εκδοθέν τιμολόγιο, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τον προαναφερθέντα νόμο.
- 15 Το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο), στην απόφαση υπ' αριθ. 3Sžf/78-88/2012, αποφάνθηκε ότι ο φόρος κατέστη απαιτητός έναντι της αναιρεσείουσας λόγω της εισαγωγής των αγαθών και όχι με βάση την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και, κατά συνέπεια, η αναιρεσείουσα ενήργησε ορθώς ασκώντας, όσον αφορά το ποσό του ΦΠΑ που ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει ως υποκείμενος στον φόρο για την εισαγωγή αγαθών στην εθνική επικράτεια, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για την παράδοση των αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, πόσω μάλλον στην παρούσα περίπτωση που υφίσταται οικονομικός δεσμός στην πραγματικότητα, χωρίς πραγματική εισαγωγή των αγαθών στον τόπο εργασίας της, η αναιρεσείουσα δεν μπορούσε να ασκήσει την οικονομική της δραστηριότητα, ήτοι την υπηρεσία επανασυσκευασίας των εμπορευμάτων.
- 16 Εντούτοις, στη μεταγενέστερη απόφαση επί του θέματος, την υπ' αριθ. 6Sžf/23/2016, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο), ενώ αναγνώρισε τα συμπεράσματα που διατυπώθηκαν στην αρχική απόφαση υπό την έννοια ότι ο φόρος κατέστη απαιτητός έναντι της αναιρεσείουσας την ημέρα αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης σχετικά με τη θέση των εμπορευμάτων στο αντίστοιχο καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας, κατέληξε σε διαφορετικό νομικό συμπέρασμα ως προς το ζήτημα της πλήρωσης των προϋποθέσεων έκπτωσης του ΦΠΑ. Στην απόφασή του, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) επισήμανε ότι η προϋπόθεση για την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ είναι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες να χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο. Ταυτόχρονα, επέστησε την προσοχή στο γεγονός ότι, κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, πρέπει να



υπάρχει, καταρχήν, άμεση σχέση μεταξύ του μεμονωμένου φορολογητέου αγαθού ή υπηρεσίας που αποκτάται (αποκτηθέν αγαθό ή ληφθείσα υπηρεσία) και του αγαθού ή της υπηρεσίας που παρέχεται. Επομένως, τα στοιχεία κόστους πρέπει γενικά να προκύπτουν προτού ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιήσει τη φορολογητέα πράξη την οποία αυτά αφορούν. Σε περίπτωση που ασκήσει το πλήρες δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ευθεία και άμεση σχέση με τη φορολογητέα παράδοση ή υπηρεσία που εκτελείται, υπό την προϋπόθεση της οποίας ο νόμος επιτρέπει την έκπτωση του φόρου.

- 17 Βάσει των προεκτεθέντων, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν πληρούνται η προϋπόθεση ότι το αγαθό ή η υπηρεσία θα χρησιμοποιούνταν για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο και δεν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της πράξης που αποτελεί εισροή και της πράξης που αποτελεί εκροή, δεδομένου ότι η αναιρεσείουσα δεν μεταβίβασε περαιτέρω τα αγαθά, εφόσον δεν είχε την κυριότητά τους. Η αναιρεσείουσα δεν μπορούσε, επομένως, να πραγματοποιήσει τη φορολογητέα συναλλαγή αλλά μόνο την επανασυσκευασία των αγαθών και την εξαγωγή τους σε τρίτες χώρες τις οποίες προσδιόριζε η ελβετική εταιρία που είχε την κυριότητα των αγαθών. Σε περίπτωση επιστροφής του καταβληθέντος φόρου στην αναιρεσείουσα, δεν θα υπήρχε φόρος καταβαλλόμενος στην εθνική επικράτεια, δεδομένου ότι το αλλοδαπό πρόσωπο δεν είχε καταχωριστεί ως υποκείμενος στον φόρο στην εθνική επικράτεια. Ο φόρος του οποίου την έκπτωση ζήτησε η αναιρεσείουσα αφορούσε αγαθά και δεν αποτελούσε μέρος της υπηρεσίας επανασυσκευασίας των εν λόγω αγαθών. Η αναιρεσείουσα χρέωσε στο αλλοδαπό πρόσωπο μόνο τις υπηρεσίες επανασυσκευασίας των εμπορευμάτων που παρασχέθηκαν και η τιμή δεν περιλάμβανε το κόστος αγοράς των αγαθών.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο), λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεράσματα του Συνταγματικού Δικαστηρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας που απορρέουν από τη γνωμοδότησή του, υπ' αριθ. Π. ÚS-381/2018-49 της 11ης Οκτωβρίου 2018, στην οποία, μεταξύ άλλων, διαπιστώνεται προσβολή των θεμελιωδών δικαιωμάτων του διαδίκου λόγω μη παραπομπής στο Δικαστήριο, εκτιμά ότι, για τη συνέχιση της κύριας δίκης, είναι αναγκαίο να υποβληθούν στο Δικαστήριο τα προεκτεθέντα προδικαστικά ερωτήματα για την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της νομοθεσίας της Ένωσης.