

Zadeva C-504/10

Tanoarch s.r.o.

proti

Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky)

„Obdavčenie – DDV – Pravica do odbitka – Prenos solastniškega deleža več podjetij na pravici do izkoriščanja izuma na podjetje, ki ima pravico do izkoriščanja tega izuma v celoti – Zloraba“

Povzetek sodbe

1. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

(Direktiva Sveta 2006/112, člena 9(1) in 168)

2. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Omejitev pravice do odbitka*

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 168)

1. Davžni zavezanec načeloma lahko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki ga je plačal ali ga je dolžan plačati za storitev, ki je bila opravljena za plačilo, če upoštevno nacionalno pravo omogoča prenos dela solastniškega deleža na pravici do izkoriščanja izuma.

Pojem ekonomska dejavnost vključuje vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve. Pojma dobave blaga in opravljanja storitev sta objektivna in se uporabljata neodvisno od namena in rezultatov zadevnih transakcij. Zato prenos dela solastniškega deleža na izumu, čeprav ta ni bil registriran kot patent, načeloma lahko pomeni ekonomsko dejavnost, za katero se plačuje davek na dodano vrednost. Iz tega izhaja, da na podlagi te transakcije lahko nastane pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki je bil plačan ali ga je treba plačati.

Vprašanje, ali je bil prenos iz postopka v glavni stvari opravljen z ednim ciljem pridobiti davčno ugodnost, za opredelitev, ali je ta prenos opravljanje storitev in ekonomska dejavnost v smislu upoštevni določb Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ni upoštevno.

(Glej točke od 45 do 48 in točko 1 izreka.)

2. Za ugotovitev zlorabe na področju davka na dodano vrednost se na eni strani zahteva, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo upoštevne določbe te direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je prenesena, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in na drugi strani, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti.

V zvezi z davčno obravnavo prenosa dela solastniškega deleža na pravici do izkoriščanja izuma je naloga predložitvenega sodišča, da ob upoštevanju vseh dejanskih okoliščin, v katerih je bila opravljena storitev iz postopka v glavni stvari, ugotovi, ali je šlo za zlorabo pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

(Glej točki 52 in 54 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 27. oktobra 2011(*)

„Obdavčenje – DDV – Pravica do odbitka – Prenos solastniškega deleža več podjetij na pravici do izkoriščanja izuma na podjetje, ki ima pravico do izkoriščanja tega izuma v celoti – Zloraba“

V zadevi C-504/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaška) z odločbo z dne 28. septembra 2010, ki je prispela na Sodišče 21. oktobra 2010, v postopku

Tanoarch s. r. o.

proti

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka) v funkciji predsednice sedmega senata, E. Juhász in D. Švaby, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. septembra 2011,

na podlagi sklepa, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Tanoarch s. r. o. (v nadaljevanju: Tanoarch) in Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi s prenosom dela solastniškega deleža na izumu, ki še ni bil patentiran.

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive določa, da so predmet DDV med drugim dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive določa:

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 V skladu s členom 24(1) Direktive je opravljanje storitev vsaka transakcija, ki ni dobava blaga.

6 Člen 25 Direktive določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

- (a) odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;
- (b) obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja;
- (c) opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.“

7 Člen 62 Direktive določa, da je za namene te direktive „obdavčljivi dogodek“ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV.

8 V skladu s členom 63 Direktive obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

9 V skladu s členom 167 Direktive pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

10 Člen 168 Direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]"

Nacionalno pravo

11 V skladu s členom 49(1) zakona št. 222/2004 o DDV, v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), pravica do odbitka davka na blago ali storitev nastane za davčnega zavezanca v trenutku, ko nastane obveznost za obračun davka v zvezi s tem blagom ali to storitvijo.

12 V skladu s členom 49(2) navedenega zakona lahko davčni zavezanec od davka, ki ga je dolžan plačati, odbije davek na blago in storitve, ki jih kot davčni zavezanec uporabi za izvajanje svoje podjetniške dejavnosti, z omejitvami iz odstavkov 3 in 7 tega člena. Davčni zavezanec lahko odbije davek, če mu ta davek naloži drug davčni zavezanec na Slovaškem za blago ali storitve, ki so mu ali mu morajo biti dobavljene ali opravljene.

13 Davčni zavezanec lahko v skladu s členom 51(1)(a) zakona o DDV pravico do odbitka iz člena 49 tega zakona uveljavlja, če ob odbitku DDV na podlagi člena 49(2) tega zakona razpolaga z računom davčnega zavezanca.

14 Člen 10 zakona št. 435/2001 o patentih, v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o patentih), določa:

„1. Pravico do izkoriščanja izuma, vključno s pravico do vložitve prijave, ima izumitelj.

2. Izumitelj je tisti, ki izum ustvari z lastnim ustvarjalnim delom.

3. Soizumitelji imajo pravico do izkoriščanja izuma, če so prispevali k njegovemu nastanku. Če ni drugače dogovorjeno ali če sodišče ne odloči drugače, se šteje, da so deleži soizumiteljev na izumu enaki.“

15 Člen 12 tega zakona določa:

„1. Pravico do izkoriščanja izuma imajo tudi pravni nasledniki [...]

2. S posebnimi predpisi se določijo primeri, v katerih se pravica do izkoriščanja izuma prenese na druge osebe.

3. Pogodba o prenosu pravice do izkoriščanja izuma mora biti pisna, sicer ni veljavna.

4. S prenosom ali prehodom pravice do izkoriščanja izuma po vložitvi prijave za registracijo se hkrati prenesejo ali preidejo tudi pravice, ki izhajajo iz prijave registracije. Vendar prenos ali prehod pravic, ki izhajajo iz prijave registracije, nasproti tretjim učinkuje šele od datuma registracije prijave patenta, razen kadar so tretje osebe vedele, da je prišlo do prenosa ali prehoda, ali pa bi to morale vedeti.“

16 Medsebojna razmerja solastnikov patenta so v členu 20, od (1) do (3), tega zakona opredeljena tako:

„1. Razen če ta zakon določa drugače, se za medsebojna razmerja solastnikov patenta uporabljajo določbe posebnih predpisov.

2. Delež, ki ga ima vsak solastnik na patentu, je odvisen od obsega pravice do izkoriš?anja izuma, ki pripada vsakemu soizumitelju kot lastniku patenta ali ki jo ima oseba, ki se šteje za lastnika na podlagi drugega pravnega naslova.

3. Vsak izmed solastnikov ima pravico do izkoriš?anja izuma, ki je predmet patenta, vendar brez dogovora vseh solastnikov te pravice ne more prenesti na tretjo osebo.“

17 Na podlagi ?lena 37(1) in (5) zakona o patentih lahko prijavo za registracijo vloži oseba ali osebe, ki imajo pravico do izkoriš?anja izuma. Predlog mora vsebovati podatke za identifikacijo izumitelja ali soizumiteljev in dokument o pravici do izkoriš?anja patenta, ?e vlagatelj ni izumitelj.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

18 Ve? fizi?nih in pravnih oseb, med njimi družbi Tanoarch in VARS Slovakia s. r. o. (v nadaljevanju: VARS), ki imata sedež v kraju Banská Bystrica (Slovaška), je 26. februarja 2007 na urad za industrijsko lastnino Slovaške republike vložilo prijavo za podelitev patenta z naslovom „Postopek za pripravo proizvoda na osnovi smukca z visoko stopnjo ?istosti“.

19 Družbi Tanoarch in VARS sta 5. julija 2007 sklenili pogodbo o prenosu solastniškega deleža na industrijski lastnini. V skladu z dolo?ili te pogodbe, ki sta jo sklenili stranki, ki ju je zastopala ista fizi?na oseba, J. Kovanda, je družba VARS na družbo Tanoarch prenesla 50 % svojega lastniškega deleža na še ne registriranem patentu.

20 V pogodbi je bilo navedeno, da je bila cena prenosa dela solastniškega deleža na pravicah do izkoriš?anja izuma na podlagi enega izvedenskega mnenja dolo?ena na 258 milijonov SK in na podlagi dodatnega ovrednotenja na skupno vrednost 774 milijonov SK. Cena za prenos polovice pravic na solastniškem deležu je bila zato na podlagi te pogodbe dolo?ena na 387 milijonov SK brez DDV. V skladu z dolo?ili pogodbe je bila za prenos pravic do izkoriš?anja izuma dolo?ena cena, ki jo je bilo treba pla?ati v gotovini ali v naravi, ?e se pogodbeni stranki druga?e ne dogovorita.

21 Na podlagi ra?una z dne 5. julija 2007 je družba Tanoarch 27. avgusta 2007 predložila obra?un DDV za dav?no obdobje meseca julija 2007. V tem obra?unu je navedla znesek približno 73.530.000 SK, za katerega je na podlagi ra?una, ki ga je izdala družba VARS za prenos dela solastniškega deleža, uveljavljala pravico do odbitka. Zadnjenavedena družba za ta znesek ni pla?ala vstopnega DDV. Leta 2008 je ta družba prenehala brez likvidacije.

22 Družba Tanoarch je poleg tega uveljavljala odbitke DDV za druge ra?une, ki so se nanašali na prenos pravic do izkoriš?anja izuma in jih je izdala družba VARS za dav?na obdobja od meseca avgusta do meseca septembra leta 2007.

23 V teh okoliš?inah je Danový úrad (dav?ni urad) v Banskí Bystrici kot pristojni dav?ni organ pri družbi Tanoarch opravil dav?ni nadzor, da bi preveril utemeljenost zahtevka za odbitje DDV. Nato je ta dav?ni urad 24. junija 2008 zavrnil zahtevek za odbitje DDV, ki je bil naveden v dav?ni napovedi družbe Tanoarch.

24 Ta družba je zoper to odlo?bo vložila ugovor. Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky (generalna dav?na uprava Slovaške republike) kot pristojni upravni organ za obravnavo tega ugovora je ugovor družbe Tanoarch z odlo?bo z dne 23. oktobra 2008 zavrnila in potrdila odlo?bo dav?nega urada.

25 Pri dav?nem nadzoru je bilo ugotovljeno, da je imelo pet od vseh družb, ki so vložile prijavo za patent, med njimi družbi Tanoarch in VARS, sedež na istem naslovu v Banskí Bystrici. Poleg

tega je bila ista oseba, to je J. Kovanda, imenovana za poslovodjo teh družb.

26 Družba Tanoarch je nato 13. januarja 2009 na Krajský súd (prvostopenjsko sodišče) v Banski Bystrici vložila tožbo na razglasitev nižnosti odločbe z dne 23. oktobra 2008. To sodišče je s sodbo z dne 1. aprila 2009 tožbo zavrnilo.

27 Družba Tanoarch je nato vložila pritožbo na Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike).

28 Najvyšší súd Slovenskej republiky je izrazilo dvom o tem, ali so določbe zakona o DDV in zakona o patentih, na podlagi katerih so prihodki od izuma omejeni na prihodke, ki nastanejo z izkoriščanjem izuma, skladne z določbami Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva). Zato je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je skladna s členom 2(1) Šeste direktive [...] določba, v skladu s katero lahko davčni zavezanec od davka, ki ga je dolžan plačati, odbije davek na blago in storitve, ki jih kot davčni zavezanec uporablja za opravljanje svoje podjetniške dejavnosti, če mu drug davčni zavezanec davek obračuna na državnem ozemlju za blago in storitve, ki so mu ali mu morajo biti dobavljene, če je tožena stranka kot soprijaviteljica registracije izuma, za katerega še ni bil podeljen patent, že *ex lege* imetnica pravice do samostojne uporabe pridobljene storitve, [kadar gre za] izum, ki je predmet patenta kot celote?

2. Ali je glede na [Šesto] direktivo utemeljena razlaga, da že obstoječa *ex lege* pravica davčnega zavezanca do samostojnega izkoriščanja patenta pravno onemogoča, da bi davčni zavezanec uporabil storitev za dobavo blaga in storitev, kar privede do pravnega izrpanja pridobljene storitve?

3. Ali tudi okoliščina, da v postopku v glavni stvari izum še ni registriran kot patent in se prenašajo le deleži, vpliva na obstoj zlorabe pravice davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV v skladu s sodbo Sodišča Evropske unije z dne 21. februarja 2006 (Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609)?“

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Dopustnost

29 Tožena stranka v postopku v glavni stvari in slovaška vlada navajata, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nedopusten, ker v njem niso z zadostno jasnostjo opredeljeni predmet razlage in razlogi za predložitev Sodišču, prav tako pa naj ne bi vseboval navedbe vseh upoštevni dejanskih okoliščin.

30 Poleg tega naj predložitveno sodišče ne bi pojasnilo, kako naj bi bilo mogoče storitev, ki je bila opravljena v zadevi v postopku v glavni stvari, šteti za obdavčljivo storitev. Ob tem naj ne bi pojasnilo niti s katero dejavnostjo se ukvarja družba Tanoarch niti ali ta družba dejansko opravlja ekonomsko dejavnost.

31 Glede tega je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso zgolj nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločbo, dolžno glede na posebnosti zadeve presoditi tako o potrebi po sprejetju predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, kot tudi o upoštevni vprašanji, ki jih postavi Sodišče. Če se torej postavlja vprašanja

nanašajo na razlago prava Unije, mora Sodišče na?eloma odlo?iti (glej sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C?379/98, Recueil, str. I?2099, to?ka 38; z dne 22. januarja 2002 v zadevi Canal Satélite Digital, C?390/99, Recueil, str. I?607, to?ka 18, in z dne 27. februarja 2003 v zadevi Adolf Truley, C?373/00, Recueil, str. I?1931, to?ka 21).

32 Iz navedene sodne prakse je razvidno tudi, da je mogo?e predlog za sprejetje predhodne odlo?be o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, zavrniti le, kadar je o?itno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipoteti?en problem ali kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (glej zgoraj navedene sodbe PreussenElektra, to?ka 39; Canal Satélite Digital, to?ka 19, in Adolf Truley, to?ka 22).

33 Iz postopka v glavni stvari pa ni o?itno razvidno, da gre pri vprašanjih, ki jih je postavilo nacionalno sodišče, za enega od teh primerov.

34 V predložitveni odlo?bi so namre? podrobno opisani tako dejansko stanje spora in upoštevna pravna pravila nacionalnega prava kot vprašanja, ki se postavljajo pri razlagi dolo?b Direktive in se nanašajo na pravico do odbitka, vklju?no s sodno prakso Sodiš?a na tem podro?ju.

35 V zvezi z argumenti, ki se nanašajo na dejavnost tože?e stranke v glavni stvari, zadostuje spomniti, da se mora glede tega izre?i predložitveno sodišče, in ne Sodišče, saj gre za odlo?itev, ki se nanaša na dejansko stanje.

36 Zato je treba ugotoviti, da je ta predlog za sprejetje predhodne odlo?be dopusten.

Utemeljenost

Prvo in drugo vprašanje

37 Predložitveno sodišče v prvem in drugem vprašanju, na kateri je treba odgovoriti skupaj, v bistvu sprašuje, ali lahko dav?ni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je pla?al ali ga je dolžan pla?ati za storitev, ki je bila opravljena za pla?ilo, to je za prenos dela solastniškega deleža na pravici do izkoriš?anja izuma, v okoliš?inah, ki jih zaznamuje zlasti dejstvo, da je ta pravica razdeljena med ve? oseb, med katerimi sta tudi njen prenositelj in prevzemnik.

38 Najprej je treba pojasniti, da ?eprav predložitveno sodišče v povezavi s temi vprašanji navaja Šesto direktivo, iz predložitvene odlo?be izhaja, da so dejstva iz postopka v glavni stvari nastala po 1. januarju 2007, to je po za?etku veljavnosti Direktive 2006/112, s katero je bila razveljavljena in nadomeš?ena Šesta direktiva. V teh okoliš?inah se je treba sklicevati na dolo?be Direktive 2006/112.

39 Vprašanja predložitvenega sodiš?a se nanašajo na obseg pravic soizumitelja in tako na vprašanje, ali so te pravice lahko predmet tržne transakcije, za katero se pla?uje DDV. Prav tako se zastavlja vprašanje, kakšen vpliv ima dejstvo, da izum iz postopka v glavni stvari ni bil registriran kot patent.

40 Da bi odgovorili na ti vprašanja, je treba spomniti, da je ureditev odbitkov namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan pla?ati ali ga je pla?al v okviru vseh svojih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdav?enja vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, ?e so omenjene dejavnosti na?eloma predmet DDV (glej sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C?408/98, Recueil, str. I?1361, to?ka 24; z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand, C?435/05, ZOdl., str.

I?1315, to?ka 22, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C?174/08, ZOdl., str. I?10567, to?ka 27).

41 Pravica do odbitka je zato kot sestavni del mehanizma DDV temeljno na?elo skupnega sistema DDV in je na?eloma ni mogo?e omejiti (glej sodbe z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C?409/99, Recueil, str. I--81, to?ka 42; z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C?465/03, ZOdl., str. I?4357, to?ka 33, in z dne 15. aprila 2010 v združenih zadevah X Holding in Oracle Nederland, C?538/08 in C?33/09, ZOdl., str. I-3129, to?ka 37).

42 Dav?ni zavezanec lahko zato uveljavi celotni odbitek DDV, obra?unanega za blago in storitve, pridobljene za opravljanje obdav?ljivih dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark, to?ka 39).

43 V zvezi z zadevo v postopku v glavni stvari je iz spisa razvidno, da je družba Tanoarch pridobila del solastniškega deleža nekega izuma. Glede pravnih posledic, ki so posledica te pridobitve, je treba spomniti, da so v okviru postopka iz ?lena 267 PDEU namre? naloge Sodiš?a in naloge predložitvenega sodiš?a jasno lo?ene in izklju?no slednjemu pripada naloga razlage nacionalne zakonodaje (glej sodbo z dne 17. julija 2008 v zadevi Corporación Dermoestética, C?500/06, ZOdl., str. I?5785, to?ka 21). Zato je v tej zadevi naloga predložitvenega sodiš?a, da se izre?e o vprašanju, ali upoštevena nacionalna zakonodaja soizumitelju omogo?a prenos solastniškega deleža na izumu.

44 Na drugi strani pa lahko Sodiš?e predložitvenemu sodiš?u posreduje odgovor glede posledic, ki jih ima ta pridobitev na podro?ju DDV, ob predpostavki, da se šteje, da je prenos dela solastniškega deleža skladen z dolo?bami nacionalnega prava.

45 Glede gospodarske realnosti te pridobitve je treba spomniti, da je v skladu s ?lenom 9(1), drugi pododstavek, Direktive, ekonomska dejavnost med drugim vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve. Pojma dobave blaga in opravljanja storitev sta objektivna in se uporabljata neodvisno od namena in rezultatov zadevnih transakcij (glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield, C?223/03, ZOdl., str. I?1751, to?ka 48).

46 Zato prenos dela solastniškega deleža na izumu, ?eprav ta ni bil registriran kot patent, na?eloma lahko pomeni ekonomsko dejavnost, za katero se pla?uje DDV. Iz tega izhaja, da na podlagi te transakcije lahko nastane pravica do odbitka vstopnega DDV, ki je bil pla?an ali ga je treba pla?ati.

47 V zvezi z namenom zadevnih subjektov je treba dodati, da vprašanje, ali je bil prenos iz postopka v glavni stvari opravljen z edinim ciljem pridobiti dav?no ugodnost, za opredelitev, ali je ta prenos opravljanje storitev in ekonomska dejavnost v smislu upoštevnih dolo?b Direktive, ni upošteveno (glej zgoraj navedeno sodbo University of Huddersfield, to?ka 51).

48 Zato je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da dav?ni zavezanec na?eloma lahko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je pla?al ali ga je dolžan pla?ati za storitev, ki je bila opravljena za pla?ilo, ?e upošteveno nacionalno pravo omogo?a prenos dela solastniškega deleža na pravici do izkoriš?anja izuma.

Tretje vprašanje

49 Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je zaradi nekaterih posebnih okoliš?in podana zloraba pravice do odbitka vstopnega DDV.

50 Zaradi odgovor na to vprašanje je treba navesti, da je boj proti dav?nim utajam, dav?nemu

izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva priznava in spodbuja (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 71, in sodbo z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-77/02, Recueil, str. I-5337, točka 76).

51 Načelo prepovedi zlorabe prava tako vodi do prepovedi nastanka popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske realnosti, izvršenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (glej sodbo z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, ZOdl., str. I-4019, točka 28).

52 V zvezi s tem je Sodišče v tokah 74 in 75 zgoraj navedene sodbe Halifax in drugi med drugim razsodilo, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva na eni strani, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo upoštevalne določbe Direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je prenesena, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in na drugi strani, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti.

53 V zadevi v postopku v glavni stvari je naloga predložitvenega sodišča, da preuči vse upoštevalne okoliščine te zadeve, da bi ob upoštevanju zgoraj navedene sodne prakse odločilo, ali se lahko šteje, da transakcija, kakršna je v postopku v glavni stvari, pomeni zlorabo za namene DDV. Pomembno je zlasti to, da zadevni izum še ni bil patentiran, da je pravica do izkoriščanja tega izuma razdeljena med več oseb, od katerih ima večina sedež na istem naslovu in jih zastopa ista fizična oseba, da vstopni DDV ni bil plačan in da je družba, ki je prenesla del solastniškega deleža, prenehala brez likvidacije.

54 V teh okoliščinah je treba na tretje zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je naloga predložitvenega sodišča, da ob upoštevanju vseh dejanskih okoliščin, v katerih je bila opravljena storitev iz postopka v glavni stvari, ugotovi, ali je šlo za zlorabo pravice do odbitka vstopnega DDV.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Davčni zavezanec na celoma lahko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki ga je plačal ali ga je dolžan plačati za storitev, ki je bila opravljena za plačilo, če upošteveno nacionalno pravo omogoča prenos dela solastniškega deleža na pravici do izkoriščanja izuma.

2. Naloga predložitvenega sodišča je, da ob upoštevanju vseh dejanskih okoliščin, v katerih je bila opravljena storitev iz postopka v glavni stvari, ugotovi, ali je šlo za zlorabo pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: slovaščina.