

Kohtuasi C-504/10

Tanoarch s.r.o.

versus

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Najvyšší súd Slovenskej republiky)

Maksustamine – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Sellise leiutise kasutusõiguse, mida omavad mitu ettevõtjat, osaluse üleandmine ettevõtjale, kellel on õigus kasutada nimetatud leiutist tervikuna – Kuritarvitus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikli 9 lõige 1 ja artikkel 168)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamisõiguse piiramine*

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikkel 168)

1. Maksukohustuslane võib põhimõtteliselt kasutada tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õigust seoses tasulise teenusega, kui kohaldatav siseriiklik õigus võimaldab sellise leiutise kaasomandi osaluse üleandmist, millega kaasneb selle kasutusõigus.

Mõiste majandustegevus hõlmab tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevust. Kaubatarnete ja teenuste osutamise mõistetel on kõigil objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest. Seega võib leiutise kaasomandi osaluse üleandmine, vaatamata asjaolule, et see ei olnud patendina registreeritud, põhimõtteliselt kujutada endast käibemaksuga maksustatavat majandustegevust. Sellest tulenevalt võib niisugusest tehingust tekkida tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Küsimus, kas kõnealune tehing tehti ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust, on ikkagi täielikult asjasepuutumatu selle kindlaksmääramisel, kas see kujutab endast kaubatarnet või teenuste osutamist ja majandustegevust direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, asjaomaste sätete mõttes.

(vt punktid 45–48 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab ühest küljest seda, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teisest küljest peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

Mis puudutab seda, kuidas maksualaselt käsitleda kaasomandi osaluse üleandmise tehingut, millega kaasneb selle kasutusõigus, siis on siseriikliku kohtu pädevuses tuvastada sisendkäibemaksu mahaarvamisõigusega seotud kuritarvituse olemasolu või selle puudumine, arvestades kõiki põhikohtuasjas kõnealust teenust iseloomustavaid faktilisi asjaolusid.

(vt punktid 52, 54 ja resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

27. oktoober 2011(*)

Maksustamine – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Sellise leiutise kasutusõiguse, mida omavad mitu ettevõtjat, osaluse üleandmine ettevõtjale, kellel on õigus kasutada nimetatud leiutist tervikuna – Kuritarvitus

Kohtuasjas C-504/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakkia) 28. septembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. oktoobril 2010, menetluses

Tanoarch s.r.o.

versus

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: R. Silva de Lapuerta (ettekandja), seitsmenda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud E. Juhász ja D. Švaby,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. septembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv”), artikli 2 lõiget 1.

2 See taotlus on esitatud Tanoarch s.r.o. (edaspidi „Tanoarch”) ja Dažové riaditel'stvo Slovenskej republiky vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellise leiutise kaasomandi osaluse üleandmisel tasutud käibemaksu mahaarvamist, millele ei ole patenti veel taotletud.

Liidu õigus

3 Direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab, et käibemaksuga maksustatakse muu hulgas kaubatarne ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Direktiivi artikli 9 lõike 1 teine lõik sätestab:

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

5 Selle direktiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.

6 Direktiivi artikkel 25 sätestab:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

- a) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;
- b) kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;
- c) teenuste osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.”

7 Direktiivi artikkel 62 sätestab, et „maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

8 Direktiivi artikkel 63 näeb ette, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

9 Selle direktiivi artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

10 Direktiivi artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]”.

Siseriiklik õigus

11 Vastavalt käibemaksuseaduse nr 222/2004 (edaspidi „käibemaksuseadus”) põhikohtuasja ajal kehtinud redaktsiooni § 49 lõikele 1 tekib maksukohustuslasel kaupadelt ja teenustelt tasutud maksu mahaarvamisõigus nende kaupade ja teenustega seotud maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

12 Nimetatud seaduse § 49 lõike 2 kohaselt võib maksukohustuslane arvata oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha maksu, mida ta on tasunud kaupadelt ja teenustelt, mida ta kasutab oma ettevõtluse tarbeks maksukohustuslasena, välja arvatud lõigetes 3 ja 7 sätestatud juhtudel. Maksukohustuslane võib maksu maha arvata juhul, kui seda maksu kohaldab tema suhtes nende kaupade ja teenuste pealt, mida talle tarnitakse või osutatakse või mida talle tuleb tarnida või osutada, Slovakkias teine maksukohustuslane.

13 Käibemaksuseaduse § 51 lõike 1 punkti a kohaselt võib maksukohustuslane selle seaduse § 49 alusel nõuda mahaarvamisõigust, kui ta esitab nimetatud seaduse § 49 lõike 2 kohaselt läbiviidava mahaarvamise ajal maksukohustust tõendava arve.

14 Patendiseaduse nr 435/2001 (edaspidi „patendiseadus”) § 10 sätestas põhikohtuasja ajal kehtinud redaktsioonis:

„1. Leiutise kasutamiseõigus, sh õigus esitada taotlus, kuulub autorile.

2. Autor on isik, kes loomingulise tegevuse käigus mõtles leiutise välja.

3. Ühisautoritel on õigus leiutisele ulatuses, milles nad osalesid leiutise väljatöötamises. Kui ei ole kokku lepitud teisiti või kui kohus ei ole otsustanud teisiti, loetakse ühisautorite osa leiutise väljatöötamisel võrdseks.”

15 Nimetatud seaduse § 12 näeb ette:

„1. Leiutise kasutusõigus läheb üle õigusjärglastele. [...]

2. Leiutise kasutusõigus läheb üle teisele isikule vastavates õigusaktides sätestatud juhtudel.

3. Selleks et üleandmine oleks kehtiv, tuleb üleandmise leping sõlmida kirjalikult.

4. Leiutise kasutusõiguse üleandmise või loovutamise, mis toimub pärast taotluse esitamist, kaasneb ka nende õiguste üleandmine või loovutamine, mis tulenevad nimetatud taotlusest. Nende õiguste üleandmine või loovutamine kolmandate isikute suhtes jõustub siiski alates patenditaotluste registreerimise kuupäevast, v.a. juhtudel, mil kolmandad isikud olid üleandmisest või loovutamisest teadlikud või pidid antud juhul olema teadlikud.”

16 Patendi kaasomanike vahelised suhted on määratletud nimetatud seaduse § 20 lõigetes

1–3 järgmiselt:

„1. Kui käesolev seadus ei sätesta teisiti, kohaldatakse vastavate õigusaktide sätteid patendi kaasomanike vahelistele suhetele.

2. Patendi kaasomaniku osalus arvatakse igale ühisautorile, kes on patendiomanik või patendiomaniku õigusjärglane, kuuluva kasutusõiguse ulatusest maha.

3. Kui kaasomanike vahel ei ole kokku lepitud teisiti, on igal kaasomanikul õigus patendi objektiks olevat leiutist kasutada, v.a. anda kasutamisoigus kolmandatele isikutele.”

17 Patendiseaduse § 37 lõigete 1 ja 5 kohaselt võib taotluse esitada isik või isikud, kellel on leiutise üle õigus. Taotlusse tuleb märkida autori või ühisautorite isikuandmed, samuti dokument leiutise kasutusõiguste kohta, kui taotleja ei ole autor.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 26. veebruaril 2007 esitasid mitu füüsilist ja juriidilist isikut, sealhulgas Tanoarch ja VARS Slovakia s.r.o. (edaspidi „VARS”), need on kaks äriühingut, mille asukoht on Banská Bystrica (Slovakkia), Slovaki Vabariigi tööstusomandi ametile patenditaotluse leiutisele nimega „Kõrge puhtusastmega talgitoote valmistamismenetlus”.

19 Tanoarch ja VARS sõlmisid 5. juulil 2007 ühise tööstusomandi osaluse üleandmise lepingu. Selle lepingu tingimuste kohaselt, milles mõlemat poolt esindas füüsiline isik J. Kovanda, andis VARS Tanoarchile üle 50% veel registreerimata patendi kaasomandist.

20 Lepingus nähti ette, et leiutise kaasomandiõiguste osaluse üleandmise hind oli ekspertiishinnangu põhjal 258 miljonit Slovakkia krooni ja väärtuse täiendava hindamise põhjal 774 miljonit Slovakkia krooni. Nimetatud lepingu kohaselt oli 50% kaasomandiõiguste üleandmise hind ilma käibemaksuta seega 387 miljonit Slovakkia krooni. Lepingu tingimuste kohaselt tuli leiutise kasutamisoiguse üleandmise eest tasuda sularahas või loonustasuna, kui pooled ei ole kokku leppinud teisiti.

21 Tanoarch esitas 5. juuli 2007. aasta arve alusel 27. augustil 2007 käibedeklaratsiooni 2007. aasta juuli kohta. Deklaratsioonis märkis ta kaasomandi osaluse üleandmise eest VARS-i esitatud arve alusel mahaarvatava summana 73 530 000 Slovakkia krooni. Nimetatud äriühing ei olnud sellelt summalt tasumisele kuuluvat käibemaksu tasunud. Mainitud äriühing lõpetati likvideerimismenetlusest 2008. aasta jooksul.

22 Tanoarch arvas lisaks käibemaksu maha ka teiste arvete alusel, mille VARS oli talle esitanud seoses maksustamisperioodil augustist kuni septembrini 2007 leiutise kasutusõiguste üleandmisega.

23 Neil asjaoludel viis Banská Bystrica Daňový úrad (Banská Bystrica maksukeskus) pädeva maksuhaldurina Tanoarchi läbi revisjoni, et tuvastada, kas käibemaksu mahaarvamistaotlused on põhjendatud. Revisjoni tulemusel ei andnud maksukeskus 24. juuni 2008. aasta otsusega Tanoarchile nõusolekut arvata maha maksudeklaratsioonides märgitud summasid.

24 Nimetatud äriühing esitas selle otsuse peale vaide. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi maksuamet), mis on vaide menetlemiseks pädev haldusorgan, jättis Tanoarchi taotluse rahuldamata ja kinnitas maksukeskuse otsuse.

25 Revisjoni raames tuvastati, et nendest äriühingutest, kes esitasid patenditaotluse, sh Tanoarch ja VARS, olid viis registreeritud Banská Bystrica samale aadressile. Lisaks oli üks ja

seesama isik, nimelt J. Kovanda, valitud nende äriühingute juhatajaks.

26 Tanoarch esitas seejärel 13. jaanuaril 2009 Banská Bystrica Krajský súd'ile (Banská Bystrica esimese astme kohus) kaebuse, milles palus 23. oktoobri 2008. aasta otsus tühistada. Nimetatud kohus jättis 1. aprilli 2009. aasta otsusega kaebuse rahuldamata.

27 Seepeale esitas Tanoarch apellatsioonkaebuse Najvyšší súd Slovenskej republiky'le (Slovaki Vabariigi kõrgem kohus).

28 Najvyšší súd Slovenskej republiky'l on kahtlusi seoses küsimusega, kas käibemaksuseaduse ja patendiseaduse sätted, mille kohaselt piirdub leiutise tulu selle kasutamise tuluga, on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“) sätetega kooskõlas. Seetõttu otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 2 lõikega 1 on kooskõlas õigusnormid, mille kohaselt võib maksukohustuslane tasumisele kuuluvast maksust maha arvata kaupadelt ja teenustelt tasutud maksu, kui ta kasutab neid kaupu või teenuseid oma ettevõtluse tarbeks, millega ta tegeleb maksukohustuslasena, ning kui seda maksu kohaldab tema suhtes nende kaupade ja teenuste pealt, mida talle tarnitakse või osutatakse või mida talle tuleb tarnida või osutada, liikmesriigi territooriumil teine maksukohustuslane, olukorras, kus apellatsioonkaebuse esitajal kui mõne veel patentimata leiutise registreerimise kaastaotlejal juba oli õigus kasutada iseseisvalt leiutist, mis on tervikuna patendi objekt?

2. Kas [kuuendat] direktiivi võib tõlgendada nii, et maksukohustuslase varasem seaduslik õigus patenti iseseisvalt kasutada tähendab, et tal on õiguslikult võimatu kasutada teenust kaubatarneteks ja teenuste osutamiseks maksukohustuslasena ning seega on ostetud teenus õiguslikult ammendunud?

3. Kas selle tuvastamist, et maksukohustuslane on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kuritarvitanud – vastavalt Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609) – mõjutab ka asjaolu, et sellisel juhul, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, ei ole leiutis veel patendina registreeritud ning üle antakse üksnes osalusi?”

Eelotsusetaotlus

Vastuvõetavus

29 Põhikohtuasja vastustaja ja Slovaki Vabariik nõuavad, et eelotsusetaotlus tunnistataks vastuvõetamatuks, kuna selles ei ole märgitud piisavalt selgelt tõlgendamise ese ja Euroopa Kohtu poole pöördumise põhjused, samuti ei sisalda see kõiki asjassepuutuvaid faktilisi asjaolusid.

30 Pealegi ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustanud, kuidas oleks olnud võimalik kasutada põhikohtuasjas osutatud teenust seoses maksustatud teenustega. Nimetatud kohus ei ole selgitanud seda, milles seisneb Tanoarchi tegevus, ega ka mitte seda, kas sel äriühingul üldse on reaalne majandustegevus.

31 Siinkohal on sobiv meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab ainult see liikmesriigi kohus, kuhu hagi esitatakse ja kes peab asjas otsuse tegema, iga konkreetse asja eripärast lähtudes otsustada, kas otsuse tegemiseks on vaja eelotsust küsida ja kas tema poolt Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimustel on asja otsustamisel tähtsust. Järelikult juhul, kui

esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus põhimõtteliselt kohustatud neile vastama (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I-2099, punkt 38; 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satélite Digital, EKL 2002, lk I-607, punkt 18, ja 27. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-373/00: Adolf Truley, EKL 2003, lk I-1931, punkt 21).

32 Lisaks tuleneb viidatud kohtupraktikast, et Euroopa Kohus võib keelduda vastamast liikmesriigi kohtu eelotsuse küsimusele vaid siis, kui on ilmne, et liikmesriigi kohtu esitatud ühenduse õiguse tõlgendamise küsimusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada eelotsuse küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt eespool viidatud otsused kohtuasjades PreussenElektra, punkt 39; Satélite Digital, punkt 19, ja Adolf Truley, punkt 22).

33 Põhikohtuasjas ei avaldu otseselt, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused viitaksid ühele neist juhtudest.

34 Nimelt, eelotsusetaotlus toob üksikasjalikult välja vaidluse faktilise raamistiku ja kohaldamisele kuuluda võivad siseriiklikud õigusnormid, samuti küsimused selle kohta, kuidas tõlgendada direktiivi sätteid, mis puudutavad mahaarvamisõigust, sh Euroopa Kohtu praktikat antud valdkonnas.

35 Mis puudutab põhikohtuasja kaebaja tegevusvaldkonna kohta esitatud seisukohti, siis piisab, kui mainida, et kui tegu on faktilise raamistiku kindlaksmääramisega, tuleb selle kohta otsus teha siseriiklikul kohtul, mitte Euroopa Kohtul.

36 Järelikult tuleb käesolev eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetavaks.

Põhiküsimus

Esimene ja teine küsimus

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus uurib esimeses ja teises küsimuses, millele tuleks vastata korraga, sisuliselt seda, kas maksukohustuslane võib kasutada mahaarvamisõigust seoses käibemaksuga, mis on tasutud või mis kuulub tasumisele tasu eest saadud teenuselt, mille raames anti üle sellise kaasomandi osalus, mis annab leiutise kasutusõiguse asjaoludel, mida ilmestab eeskätt see, et nimetatud õigus on mitmel isikul, kelle hulgas on ka õiguse üleandja ja omandaja.

38 Esmalt tuleks täpsustada, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma küsimustes kuuendale direktiivile, tuleneb eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõnealused asjaolud esinesid pärast 1. jaanuari 2007, s.o pärast seda, kui jõustus direktiiv 2006/112, mis tunnistab kuuenda direktiivi kehtetuks ja asendas seda. Neil asjaoludel tuleb viidata direktiivi 2006/112 sätetele.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad seda, milline on ühisautori õiguste ulatus ja seetõttu ka seda, kas need õigused võivad olla käibemaksuga maksustatava majandustehingu ese. Lisaks tõusetub küsimus, milline mõju on asjaolul, et põhikohtuasjas kõnealust leiutist patendina ei registreeritud.

40 Nimetatud küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus

kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24; 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand, EKL 2007, lk I-1315, punkt 22, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I-10567, punkt 27).

41 Mahaarvamisõigus on seega käibemaksusüsteemi lahutamatu osana ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtteid ja põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-81, punkt 42; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 33, ning 15. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09: X Holding ja Oracle Nederland, EKL 2010, lk I-3129, punkt 37).

42 Maksukohustuslane võib seega nõuda, et oma maksustatava tegevuse tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks arvataks täielikult maha (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus NCC Construction Danmark, punkt 39).

43 Põhikohtuasjas nähtub kohtudokumentidest, et Tanoarch omandas leiutise kaasaomandis osaluse. Mis puudutab omandamisega kaasnevat õiguslikke tagajärgi, siis tuleb meenutada, et ELTL artiklis 267 ette nähtud menetluses on Euroopa Kohtu ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanded üksteisest selgelt eraldatud ning üksnes viimane on pädev tõlgendama siseriiklike õigusakte (vt 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-500/06: Corporación Dermoestética, EKL 2008, lk I-5785, punkt 21). Järelikult on nimetatud kohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohus pädev hindama, kas kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid võimaldavad ühisautoril leiutise osalus üle anda.

44 Seevastu võib Euroopa Kohus anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule juhtnööre, mis puudutab nimetatud omandamise tagajärgi käibemaksu valdkonnas, kui kaasomandi osaluse üleandmist tuleb käsitleda siseriikliku õiguse sätetega kooskõlas olevana.

45 Mis puudutab sellise omandamise majanduslikku tegelikkust, siis tuleb meenutada, et direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu kohaselt hõlmab mõiste majandustegevus tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevust. Kaubatarnete ja teenuste osutamise mõistetele on kõigil objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield, EKL 2006, lk I-1751, punkt 48).

46 Seega võib leiutise kaasomandi osaluse üleandmine, vaatamata asjaolule, et see ei olnud patendina registreeritud, põhimõtteliselt kujutada endast käibemaksuga maksustatavat majandustegevust. Sellest tulenevalt võib niisugusest tehingust tekkida tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

47 Asjaomaste ettevõtjate eesmärkide kohta tuleb lisada, et küsimus, kas kõnealune tehing tehti ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust, on ikkagi täielikult asjassepuutumatu selle kindlaksmääramisel, kas see kujutab endast kaubatarnet või teenuste osutamist ja majandustegevust direktiivi asjaomaste sätete mõttes (vt eespool viidatud kohtuotsus University of Huddersfield, punkt 51).

48 Seega tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et maksukohustuslane võib põhimõtteliselt kasutada tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õigust seoses tasulise teenusega, kui kohaldatav siseriiklik õigus võimaldab sellise leiutise kaasomandi osaluse üleandmist, millega kaasneb selle kasutusõigus.

Kolmas küsimus

49 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kolmanda küsimusega teada sisuliselt seda, kas teatud hulga konkreetsete asjaolude tõttu võib olla võimalik tuvastada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust puudutava kuritarvituse olemasolu.

50 Nimetatud küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 71, ning 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76).

51 Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte eesmärk on niisiis takistada niisuguste puhtalt kunstlike skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin, EKL 2008, lk I-4019, punkt 28).

52 Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt punktides 74 ja 75 eeskätt, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab ühest küljest seda, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teisest küljest peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

53 Põhikohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses hinnata kõiki asjassepuutuvaid asjaolusid, et teha kindlaks, kas – arvestades eespool viidatud kohtupraktikat käibemaksuga maksustamise valdkonnas – võib sellist tehingut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitleda kuritarvituseks. Nimetatud asjaolud seisnevad eelkõige selles, et kõnealune leiutis ei ole veel patendina registreeritud, et nimetatud leiutisega seotud õigusi omasid mitu isikut, kellest enamik oli registreeritud samale aadressile ja keda esindas üks ja seesama füüsiline isik, et tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu ei olnud tasutud, ning et äriühing, kes kaasomandi osaluse üle andis, lõpetati likvideerimismenetluseta.

54 Neil asjaoludel tuleb kolmandale küsimusele vastata, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses on tuvastada sisendkäibemaksu mahaarvamisõigusega seotud kuritarvituse olemasolu või selle puudumine, arvestades kõiki põhikohtuasjas kõnealust teenust iseloomustavaid faktilisi asjaolusid.

Kohtukulud

55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. Maksukohustuslane võib põhimõtteliselt kasutada tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õigust seoses tasulise teenusega, kui kohaldatav siseriiklik õigus võimaldab sellise leiutise kaasomandi osaluse üleandmist, millega kaasneb selle kasutusõigus.

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses on tuvastada sisendkäibemaksu mahaarvamisõigusega seotud kuritarvituse olemasolu või selle puudumine, arvestades kõiki põhikohtuasjas kõnealust teenust iseloomustavaid faktilisi asjaolusid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: slovaki.