

Byla C-504/10

Tanoarch s.r.o.

prieš

Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky

(Najvyšší súd Slovenskej republiky prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – PVM – Teisės atskaita – Dalies teisės išradimas, kurios priklauso kelioms žmonėms, perleidimas žmonei, turinčiai teisę naudotis visu išradimu – Piktnaudžiavimas“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis ir 168 straipsnis)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės atskaita ribojimas

(Tarybos direktyvos 2006/112 168 straipsnis)

1. Apmokestinamasis asmuo iš principo gali remtis teise į sumokėto ar mokėtino pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą už atlygintinai suteiktą paslaugą, kai pagal taikomą nacionalinę teisę galima perleisti dalį bendros išradimo nuosavybės ir taip perleidus įgyjama teisė išradimui.

„Ekonominės veiklos“ sąvoka apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą. „Prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Todėl bendros išradimo nuosavybės dalies perleidimas, nepaisant to, kad nebuvo registruotas išradimo patentas, iš principo gali būti laikomas pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama ekonomine veikla. Iš to matyti, kad iš tokio sandorio gali atsirasti teisė į sumokėto ar mokėtino pirkimo mokesčio atskaitą.

Klausimas, ar aptariamo perleidimo vienintelis tikslas buvo gauti mokesčio lengvatą, visiškai nesvarbus nustatant, ar toks perleidimas yra paslaugos teikimas ir ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal atitinkamas Direktyvos 2006/112 dalyje pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas.

(žr. 45–48 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje, pirma, aptariamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą direktyvos ir šios direktyvos 2 nacionalinę teisę perkeltiną nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymui, turi būti įgyjama mokesčio lengvatą, kuri suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad aptariamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik įgyti tokio mokesčio lengvatą.

Kalbant apie dalies bendros išradimo nuosavybės perleidimo sandorio, pagal kurį įgyjama teisė į išradimą, apmokestinimą, pažymėtina, kad nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visas faktines aplinkybes, kurios būdingos tokiam paslaugos teikimui, privalo nustatyti, ar buvo piktnaudžiaujama teise atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį.

(žr. 52, 54 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. spalio 27 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Teisė į atskaitą – Dalies teisė į išradimą, kurios priklauso kelioms žmonėms, perleidimas vienei, turinčiai teisę naudotis visu išradimu – Piktnaudžiavimas“

Byloje C-504/10

dėl *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakija) 2010 m. rugsėjo 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Tanoarch s.r.o.

prieš

Dažovė riaditeľstvo Slovenskej republiky

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), atliekanti septintosios kolegijos pirmininko pareigas, E. Juhász ir D. Švaby,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 15 d. posėdžiui,

atsižvelgęs į sprendimą nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – direktyva) 2 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Tanoarch s.r.o.* (toliau – *Tanoarch*) ir *Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky* dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą už bendros išradimo, kurio patentas dar neįregistruotas, nuosavybės dalies perleidimą.

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM apmokestinamas, be kita ko, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Pagal direktyvos 24 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

6 Direktyvos 25 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, šie sandoriai:

- a) nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė patvirtinta arba nepatvirtinta dokumentu, perleidimas;
- b) įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar aplinkybę;
- c) paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų.“

7 Šios direktyvos 62 straipsnyje numatyta, kad pagal direktyvą apmokestinimo momentu laikomas momentas, kada įvykdomos prievolės apskaičiuoti mokestį atsirasti būtinos teisinės sąlygos.

8 Pagal direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

9 Pagal direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.

10 Pagal direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Nacionalinė teisė

11 Pagal pagrindinei bylai aktualios redakcijos PVM ?statymo Nr. 222/2004 (toliau – PVM ?statymas) 49 straipsnio 1 dal? teis? atskaityti mokest? u? prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo ?gyja atsiradus prievolei u? tokias prekes ar paslaugas apskai?iuoti mokest?.

12 Pagal min?to ?statymo 49 straipsnio 2 dal? apmokestinamasis asmuo i? mokes?io, kur? privalo sumok?ti, gali atskaityti mokest? u? prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja savo, kaip apmokestinamojo asmens, ekonominei veiklai, nepa?eisdamas ?io straipsnio 3 ir 7 dali? nuostat?. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti mokest?, jei tok? mokest? Slovakijoje jam taiko kitas apmokestinamasis asmuo u? jam tiekiamas ar tiekinas prekes arba teikiamas ar teiktinas paslaugas.

13 Pagal PVM ?statymo 51 straipsnio 1 dalies a punkt? apmokestinamasis asmuo gali remtis teise ? apskait? pagal ?io ?statymo 49 straipsn?, jeigu atskaitydamas mokest? pagal min?to ?statymo 49 straipsnio 2 dal? jis turi apmokestinamojo asmens i?rašyt? s?skait? fakt?r?.

14 Pagrindinei bylai aktualios redakcijos Patent? ?statymo Nr. 435/2001 (toliau – Patent? ?statymas) 10 straipsnyje numatyta:

„1. Teis? ? i?radim?, ?skaitant teis? pateikti paraišk?, priklauso i?rad?jui.

2. I?rad?ju laikomas asmuo, kuris i?radim? suk?r? panaudodamas savo k?rybin? veikl?.

3. Bendri i?rad?jai turi teis? ? i?radim? tiek, kiek jie prisid?jo prie tokio i?radimo suk?rimo. Jeigu bendri i?rad?jai nesusitaria kitaip arba teismas nenusprendžia kitaip, laikoma, kad bendr? i?rad?j? ind?lis kuriant i?radim? yra vienodas.“

15 ?io ?statymo 12 straipsnyje numatyta:

„1. Teis? ? i?radim? paveldima <...>

2. Teis? ? i?radim? perduodama kitam asmeniui specialiuose teis?s aktuose nustatytais atvejais.

3. Galioja tik raštu sudaryta sutartis d?l teis?s ? i?radim? perleidimo.

4. Po paraiškos pateikimo perleidžiant ar perduodant teis? ? i?radim?, tuo pa?iu metu perleidžiamos ar perduodamos i? paraiškos kylan?ios teis?s. Ta?iau i? paraiškos kylan?ios perleidžiamos ar perduodamos teis?s sukelia pasekmes tretiesiems asmenims tik nuo patentini? paraišk? ?registravimo dienos, nebent tretieji asmenys ?inojo arba, esant konkre?ioms aplinkyb?ms, tur?jo ?inoti apie teisi? perleidim? ar perdavim?.“

16 Min?to ?statymo 20 straipsnio 1–3 dalyse bendr? patento savinink? tarpusavio ryšiai apibr?žti taip:

„1. Bendr? patento savinink? tarpusavio ryšiams taikomi special?s teis?s aktai, nebent ?io ?statymo nuostatose numatyta kitaip.

2. Bendros patento nuosavyb?s dalis nustatoma pagal kiekvienam bendram i?rad?jui kaip patento savininkui arba ?galiotam veikti kaip patento savininkas priklausan?ios teis?s ? i?radim? apimt?.

3. Kiekvienas nuosavyb?s bendrininkas turi teis? naudoti patentuot? i?radim?, ta?iau negali tre?iajam asmeniui suteikti teis?s naudoti i?radimo, nebent nuosavyb?s bendrininkai nuspr?st?

kitaip.“

17 Pagal Patent? ?statymo 37 straipsnio 1 ir 5 dalis paraišk? gali pateikti asmuo arba asmenys, kurie turi teis? ? išradim?. Paraiškoje pateikiami išrad?jo arba bendr? išrad?j? asmens duomenys, ir prie jos pridedamas d?l teis? ? išradim?, jeigu pareišk?jas n?ra išrad?jas.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

18 2007 m. vasario 26 d. keli fiziniai ir juridiniai asmenys, tarp kuri? *Tanoarch* ir *VARs Slovakia s.r.o.* (toliau – VARS), t. y. dvi ?mon?s, kuri? b?stin? yra Banská Bystrica (Slovakija), pateik? Slovakijos Respublikos pramonin?s nuosavyb?s tarnybai paraišk? išduoti „didelio grynumo talko produkto paruošimo metodo“ patent?.

19 2007 m. liepos 5 d. *Tanoarch* ir VARS sudar? pramonin?s nuosavyb?s perleidimo sutart?. Pagal š? sutart?, kuri? sudarant abiem šalims atstovavo tas pats fizinis asmuo J. Kovanda, VARS perleido 50 % savo bendros nuosavyb?s ? dar ne?registruot? patent? dalies *Tanoarch*.

20 Sutartyje nurodyta, kad, remiantis ekspertize, už dalies bendros teis? ? išradim? nuosavyb?s perleidim? nustatyta 258 mln. SKK, o papildomai patikslinus vert? – 774 mln. SKK bendra suma. Tod?l pagal min?t? sutart? už pus?s bendros teis? nuosavyb?s perleidim? nustatyta 387 mln. SKK be PVM. Pagal sutart? teises ? išradim? numatyta perleisti už pinig? sum?, kuri, sutarties šalims nesusitarus kitaip, tur?jo b?ti sumok?ta grynaisiais arba nat?ra.

21 Remdamasi 2007 m. liepos 5 d. s?skaita fakt?ra *Tanoarch* 2007 m. rugpj??io 27 d. pateik? PVM deklaracij? už 2007 m. liepos m?n. mokestin? laikotarp?. Šioje mokes?i? deklaracijoje nurodyta maždaug 73 530 000 SKK suma kaip pagal VARS s?skait? fakt?r?, išrašyt? už bendros nuosavyb?s dalies perleidim?, atskaitytinas PVM. Min?ta ?mon? už š? sum? nesumok?jo mok?tino pirkimo mokes?io. 2008 m. ši ?mon? nutrauk? veikl? prieš tai jos nelikvidavus.

22 Be to, *Tanoarch* atskait? PVM pagal kitas su teis? ? išradim? perleidimu susijusias s?skaitas fakt?ras, VARS išrašytas už 2007 m. rugpj??io–rugs?jo m?n. mokestinius laikotarpius.

23 Šiomis aplinkyb?mis Banská Bystrica *Da?ový úrad* (mokes?i? inspekcija), kaip kompetentingas mokes?i? administratorius, atliko *Tanoarch* patikrinim?, kad nustatyt?, ar prašymas atskaityti PVM yra pagr?stas. V?liau, 2008 m. birželio 24 d. sprendimu, ši mokes?i? inspekcija atsisak? atskaityti, kaip padaryta *Tanoarch* mokes?i? deklaracijoje.

24 *Tanoarch* š? sprendim? apskund?. 2008 m. spalio 23 d. sprendimu *Da?ové riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos mokes?i? valdyba), kaip š? skund? nagrin?ti kompetentinga administracin? institucija, *Tanoarch* skund? atmet? ir paliko galioti mokes?i? inspekcijos sprendim?.

25 Atliekant mokestin? patikrinim? konstatuota, kad penkios iš paraišk? išduoti patent? pateikusi? ?moni? Banská Bystrica buvo ?sisteigusios tuo pa?iu adresu. Tarp j? – *Tanoarch* ir VARS. Be to, ši? ?moni? vadovu paskirtas tas pats asmuo, t. y. J. Kovanda.

26 2009 m. sausio 13 d. *Tanoarch* pateik? ieškin? Banská Bystrica *Krajský súd* (apylink?s teismas), kuriame reikalavo panaikinti š? 2008 m. spalio 23 d. sprendim?. 2009 m. balandžio 1 d. sprendimu min?tas teismas ieškin? atmet?.

27 *Tanoarch* pateik? apeliacin? skund? *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukš?iausiasis Teismas).

28 *Najvyšší súd Slovenskej republiky* kyla abejon? d?l to, ar PVM ?statymo ir Patent?

statymo nuostatos, pagal kurias iš išradimo gaunamomis pajamomis laikomos tik j? naudojant gautos pajamos, neprieštarauja 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – šeštoji direktyva) nuostatoms. Todėl jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar teisės nuostata, pagal kurią apmokestinamasis asmuo iš mokesčio, kurį privalo sumokėti, gali atskaityti mokestį už prekes ir paslaugas, kurias jis, kaip apmokestinamasis asmuo, naudoja savo ūkinių poreikiams, jei kitas apmokestinamasis asmuo nacionalinėje teritorijoje mokestį jo atžvilgiu taiko už jam tiekiamas (arba tiekinas) prekes ar teikiamas (arba teiktinas) paslaugas, atitinka [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 [dalį], jei pareiškėja, kaip bendra išradimo, kurio patentas dar neišduotas, išradėja, jau turi teisę nepriklausomai naudoti visą išradimą, kuris yra patento dalykas?

2. Ar atsižvelgiant į [Šeštąją] direktyvą pagrįstas aiškinimas, pagal kurį dėl apmokestinamojo asmens turimos teisės *ex lege* nepriklausomai naudotis patentu jis, kaip apmokestinamasis asmuo, teisiškai negali naudotis paslauga, tiekdamas prekes ir teikdamas paslaugas, ir kad dėl to teisine prasme buvo pasinaudota gauta paslauga?

3. Ar aplinkybė, kad pagrindinėje byloje išradimo patentas dar nėra registruotas ir perduodamas tik tokio išradimo dalys, turi įtakos vertinant apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimą teise atskaityti pirkimo PVM, kaip suprantama pagal 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendimą [*Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609)]?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą

Dėl priimtinumų

29 Atsakovo pagrindinėje byloje ir Slovakijos vyriausybė nurodo, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, nes jame nepakankamai aiškiai nurodyta, ką prašoma išaiškinti, nepakankamai aiškiai pateikti kreipimosi į Teisingumo Teismą motyvai, taip pat nenurodytos visos svarbios faktinės aplinkybės.

30 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepatiksline, kaip galėjo būti pasinaudota pagrindinėje byloje suteikta paslauga, kad ji galima būtų laikyti apmokestinama paslauga. Jis taip pat nepaaiškina, kokią veiklą vykdo *Tanoarch*, ir ar ši ūkinių faktiškai vykdo ekonominę veiklą.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką tik nagrinėjantis bylų nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes turi įvertinti, ar reikia prejudicinio sprendimo, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir nustatyti Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo privalo priimti sprendimą (žr. 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, Rink. p. I-2099, 38 punktą; 2002 m. sausio 22 d. Sprendimo *Canal Satellite Digital*, C-390/99, Rink. p. I-607, 18 punktą ir 2003 m. vasario 27 d. Sprendimo *Adolf Truley*, C-373/00, Rink. p. I-1931, 21 punktą).

32 Iš šios teismo praktikos taip pat matyti, kad atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima tik tuomet, kai akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr. minėtą sprendimą *PreussenElektra* 39

punkt?; *Canal Satélite Digital* 19 punkt? ir *Adolf Truley* 22 punkt?).

33 Ta?iau pagrindin?je byloje n?ra akivaizdu, kad nacionalinio teismo pateikti klausimai b?t? susij? su bent vienu nurodytu atveju.

34 I? tikr?j? sprendime d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? detaliai nurodytos bylos faktin?s aplinkyb?s ir taikytinos nacionalin?s teis?s nuostatos, taip pat d?l su teise ? apskait? susijusi? direktyvos nuostat? ai?kinimo kylantys klausimai ir Teisingumo Teismo praktika ?ioje srityje.

35 D?l su ie?kov?s pagrindin?je byloje veikla susijusi? paai?kinim? u?tenka nurodyti, kad ?iuo at?vilgiu d?l faktinio pob?d?io aplinkybi? turi spr?sti ne Teisingumo Teismas, o pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

36 Tod?l reikia pripa?inti, kad ?is pra?ymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas.

D?l esm?s

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

37 Pirmuoju ir antruoju klausimais, ? kuriuos reikia pateikti bendr? atsakym?, pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s teiraujasi, ar apmokestinamasis asmuo gali remtis teise ? sumok?to ar mok?tino pirkimo PVM atskait? u? atlygintinai suteikt? paslaug?, kuri? sudaro bendros nuosavyb?s dalies perleidimas, pagal kur? suteikiama teis? ? i?radim?, esant tokioms aplinkyb?ms, kai ?i? teis? turi keli asmenys, ?skaitant jos perleid?j? ir per?m?j?.

38 Pirmiausia pabr??tina, kad nors savo klausimuose pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo ?ešt?j? direktyv?, i? sprendimo d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s susiklost? po 2007 m. sausio 1 d., t. y. ?sigaliojus Direktyvai 2006/112, kuria ?eštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista. ?iomis aplinkyb?mis reikia remtis Direktyvos 2006/112 nuostatomis.

39 Pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausim? d?l bendro i?rad?jo teisi? apimties, taigi ir d?l to, ar ?ios teis?s gali b?ti PVM apmokestinamo komercinio sandorio dalykas. Taip pat kyla klausimas, kokias pasekmes sukelia aplinkyb?, kad ne?registruotas pagrindin?je byloje nagrin?jamo i?radimo patentas.

40 Norint atsakyti ? ?iuos klausimus primintina, kad direktyvoje numatytos atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to ar mok?tino PVM na?tos. Tod?l bendr?ja PVM sistema stengiamasi užtikrinti visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsi?velgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad ?iai veiklai i? principo b?t? taikomas PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C?408/98, Rink. p. I?1361, 24 punkt?; 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C?435/05, Rink. p. I?1315, 22 punkt? ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08, Rink. p. I?10567, 27 punkt?).

41 Taigi teis? ? atskait?, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai b?dingas principas, ir i? esm?s ji negali b?ti ribojama (žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C?409/99, Rink. p. I?81, 42 punkt?; 2005 m. gegu?ž?s 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C?465/03, Rink. p. I?4357, 33 punkt? ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *X Holding ir Oracle Nederland*, C?538/08 ir C?33/09, Rink. p. I?3129, 37 punkt?).

42 Tod?l apmokestinamasis asmuo gali reikalauti atskaityti vis? PVM už savo apmokestinamajai veiklai ?sigytas prekes ir paslaugas (žr. min?to Sprendimo *NCC Construction Danmark*

39 punkt?).

43 Kalbant apie pagrindinį bylą, pažymėtina, jog iš jos medžiagos matyti, kad *Tanoarch* siejio bendros išradimo nuosavybės dalį. Dėl iš tokio siejimo kylančių teisinių pasekmių primintina, kad, kalbant apie SESV 267 straipsnyje numatytą procedūrą, Teisingumo Teismo ir prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo funkcijos yra aiškiai atskirtos, ir tik pastarasis privalo aiškinti nacionalinės teisės nuostatas (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Rink. p. I-5785, 21 punktą). Todėl minėtoje byloje būtent prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi nuspręsti, ar pagal taikomus nacionalinės teisės aktus bendras išradimas gali perleisti jam priklausančių bendros išradimo nuosavybės dalį.

44 Tačiau Teisingumo Teismas gali prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti gairių dėl iš šio siejimo kylančių pasekmių PVM srityje, darydamas prielaidą, kad nuosavybės dalies perleidimas nepažeidžia vidaus teisės nuostatų.

45 Dėl minėto siejimo ekonominio pagrįstumo primintina, kad pagal direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą „ekonominės veiklos“ sąvoka, be kita ko, apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą. „Prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus ir rezultatus (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield*, C-223/03, Rink. p. I-1751, 48 punktą).

46 Todėl bendros išradimo nuosavybės dalies perleidimas, nepaisant to, kad nebuvo registruotas išradimo patentas, iš principo gali būti laikomas PVM apmokestinama ekonomine veikla. Iš to matyti, kad pagal tokį sandorį gali atsirasti teisė į sumokėto ar mokėtino pirkimo PVM atskaitą.

47 Dėl atitinkamo tokio subjekto ketinimų pridurtina, kad klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamo perleidimo vienintelis tikslas buvo gauti mokestinį lengvatą, visiškai nesvarbus nustatant, ar toks perleidimas yra paslaugos teikimas ir ekonominė veikla, kaip suprantama pagal atitinkamas direktyvos nuostatas (žr. minėto Sprendimo *University of Huddersfield* 51 punktą).

48 Todėl pirmąjį ir antrąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad apmokestinamasis asmuo iš principo gali remtis teise į sumokėto ar mokėtino pirkimo PVM atskaitą už atlygintinai suteiktą paslaugą, kai pagal taikomą nacionalinę teisę galima perleisti dalį bendros išradimo nuosavybės ir taip perleidus įgyjama teisė į išradimą.

Dėl trečiojo klausimo

49 Trečiuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, atsižvelgiant į tam tikras ypatingas aplinkybes, galima nustatyti, kad buvo piktnaudžiaujama teise atskaityti pirkimo PVM.

50 Norint atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad kova su galimu sukaviavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr. minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 71 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą).

51 Taigi draudimo piktnaudžiauti teise principas reiškia, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagręsti dariniai, kuriais siekiama vien mokesčių lengvatų (žr. 2008 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C-162/07, Rink. p. I-4019, 28 punktą).

52 Šiuo atžvilgiu minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 ir 75 punktuose Teisingumo Teismas

nusprend?, jog tam, kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrin?jama sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, turi b?ti ?gyjama mokes?i? lengvat?, kuri? suteikimas pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?, ir, antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra tik ?gyti mokes?i? lengvat?.

53 Kalbant apie pagrindin? byl?, b?tent prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti visas šiai bylai svarbias aplinkybes, kad nustatyt?, ar, atsižvelgiant ? min?t? teismo praktik?, PVM srityje tok? sandor?, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, galima sieti su piktnaudžiavimu. Šios aplinkyb?s, be kita ko, ypatingos tuo, kad nagrin?jamo išradimo patentas dar ne?registruotas, teis? ? š? išradim? turi keli asmenys, daugumos ši? asmen? adresas sutampa ir jiems atstovauja tas pats fizinis asmuo, mok?tinas pirkimo PVM nebuvo sumok?tas ir bendros nuosavyb?s dal? perleidusi ?mon? nutrauk? veikl? prieš tai jos nelikvidavus.

54 Šiomis aplinkyb?mis ? tre?i?j? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad b?tent prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas faktines aplinkybes, kurios b?dingos pagrindin?je byloje nagrin?jamai suteiktai paslaugai, privalo nustatyti, ar buvo piktnaudžiuojama teise atskaityti pirkimo PVM.

D?I bylin?jimosi išlaid?

55 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. Apmokestinamasis asmuo iš principo gali remtis teise ? sumok?to ar mok?tino pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? už atlygintinai suteikt? paslaug?, kai pagal taikom? nacionalin? teis? galima perleisti dal? bendros išradimo nuosavyb?s ir taip perleidus ?gyjama teis? ? išradim?.

2. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas faktines aplinkybes, kurios b?dingos pagrindin?je byloje nagrin?jamai suteiktai paslaugai, privalo nustatyti, ar buvo piktnaudžiuojama teise atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?.

Parašai.

* Proceso kalba: slovak?.