

Lieta C-504/10

Tanoarch s.r.o.

pret

Daļové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(Najvyšší súd Slovenskej republiky lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Nodokļi – PVN – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Daļas no vairākiem uzņēmumiem piederošo tiesību uz izgudrojumu nodošana vienam uzņēmumam, kam jau radušās tiesības pilnīgi izmantot minēto izgudrojumu – Āunprātīgā rīcība

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana

(Padomes Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts un 168. pants)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežošana

(Padomes Direktīvas 2006/112 168. pants)

1. Nodokļu maksātāja princips var atsaukties uz tiesību m atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa samaksāto vai maksājamo priekšnodokli par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, ja piemērojamos valsts tiesību aktos tiek atļauts nodot izgudrojuma kopāpašuma daļu, ar ko tiek piešķirtas tiesības uz izgudrojumu.

Jādzienā “saimnieciskā darbība” ir tostarp ietverta jebkura ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbība. Jādzieniem “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” ir objektīvs raksturs, un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgā darījumu mērķiem un rezultātiem. Tāpēc izgudrojuma kopāpašuma daļas nodošana, lai gan tā patērētā netika reģistrēta, princips var būt ar pievienotās vērtības nodokli apliekama saimnieciskā darbība. No tā izriet, ka ar šādu darījumu var veicināt tiesību rašanas atskaitīt samaksāto vai maksājamo priekšnodokli.

Jautājumam par to, vai attiecīgā nodošana ir veikta, lai tikai saņemtu nodokļu priekšrocību, nav nozīmes, lai noteiktu, vai tā ir pakalpojumu sniegšana un saimnieciskā darbība Direktīvas 2006/112 par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu atbilstošo normu izpratnē.

(sal. ar 45.–48. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

2. Lai pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?bu, ir vajadz?gs, pirmk?rt, lai par sp?ti šo normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai apl?kojamo dar?jumu rezult?t? tiktu ieg?tas nodok?u priekšroc?bas, kuru pieš?iršana neb?tu sader?ga ar piem?rojam?m direkt?vas norm?m, un, otrk?rt, lai no objekt?vo elementu kopuma izriet?tu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu ieg?šana.

Attiec?b? uz dar?juma par kop?pašuma da?as uz izgudrojumu, ar ko uz to pieš?irtas ties?bas, nodošanu v?rt?šanu nodok?u kontekst?, valsts tiesai, ?emot v?r? visus faktiskos apst?k?us, kas raksturo š?du pakalpojumu sniegšanu, ir j?nosaka, vai past?v ties?bu uz pievienot?s v?rt?bas priekšnodok?a atskait?šanu ?aunpr?t?ga izmantošana.

(sal. ar 52. un 54. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (sept?t? pal?ta)

2011. gada 27. oktobr? (*)

Nodok?i – PVN – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Da?as no vair?kiem uz??mumiem piederšo ties?bu uz izgudrojumu nodošana vienam uz??mumam, kam jau raduš?s ties?bas piln?gi izmantot min?to izgudrojumu – ?aunpr?t?ga r?c?ba

Lieta C?504/10

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slov?kija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2010. gada 28. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2010. gada 21. oktobr?, tiesved?b?

Tanoarch s. r. o.

pret

Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky.

TIESA (sept?t? pal?ta)

š?d? sast?v?: R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), kas pilda sept?t?s pal?tas priekšd?t?ja pien?kumus, tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*] un D. Šv?bi [*D. Švaby*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 15. septembra tiesas s?di,

?emot v?r? l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva”) 2. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Tanoarch s. r. o.* (turpmāk tekstā – “*Tanoarch*”) un *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky* [Slovēkijas Republikas nodokļu administrāciju] par tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) kopējuma daļas nodošanai izgudrojumam, kuram patents vēl nav reģistrēts.

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN tostarp uzliek preču piegādei un pakalpojumiem, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās.

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir paredzēts:

“Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Saskaņā ar Direktīvas 24. panta 1. punktu pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

6 Direktīvas 25. pantā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

- a) nemateriāla pakuma nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada pašumtiesības;
- b) pienākums atturēties no kādas darbības vai pieņemt kādu darbību vai situāciju;
- c) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vērdz izdotu rēķojumu, vai arī pildot kādu tiesību aktu.”

7 Direktīvas 62. pantā ir paredzēts, ka “nodokļa iekasgāšanas gadījums” šā panta nozīmā ir notikums, kuram iestājoties ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kātu iekasgāms.

8 Saskaņā ar Direktīvas 63. pantu nodokļa iekasgāšanas gadījums iestājas un nodoklis kāst iekasgāms tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

9 Direktīvas 167. pantā ir noteikts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdā, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasgāms.

10 Saskaņā ar Direktīvas 168. pantu:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā višs veic šos darījumus, atskaitīt

no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

Valsts tiesības

11. Saskaņā ar Likuma Nr. 222/2004 par PVN, redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 49. panta 1. punktu nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt nodokli par precēm un pakalpojumiem rodas brīdī, kurā attiecībā uz šīm precēm un pakalpojumiem rodas pienākums maksāt nodokli.

12. Saskaņā ar minētā likuma 49. panta 2. punktu nodokļu maksātājs no nodokļa, kas tam jāmaksā, var atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kurus tas kā nodokļu maksātājs izmanto sava uzņēmuma darbības veikšanai, izņemot šo panta 3. un 7. punktā minētos gadījumus. Nodokļu maksātājs var atskaitīt priekšnodokli gadījumā, ja Slovākijā šo nodokli tam rēķinā iekārtā cits nodokļu maksātājs par precēm un pakalpojumiem, kuri tam ir piegādāti un sniegti vai ir jāpiegādā un jāsniedz.

13. Saskaņā ar Likuma par PVN 51. panta 1. punkta a) apakšpunktu nodokļu maksātājs saskaņā ar šo likuma 49. pantu var izmantot tiesības uz atskaitījumu, ja viņam ir nodokļu maksātāja fakturēšanas, lai saņemtu nodokļa atskaitījumu saskaņā ar minētā likuma 49. panta 2. punktu.

14. Likuma Nr. 435/2001 par patentiem, redakcijā, kas ir piemērojama pamata lietā (turpmāk tekstā – “Likums par patentiem”), 10. pantā ir paredzēts:

“1. Tiesības uz izgudrojumu, tostarp tiesības iesniegt pieteikumu, pieder izgudrotājam.

2. Izgudrotājs ir persona, kas savas radošās darbības rezultātā ir radījis izgudrojumu.

3. Līdzizgudrotājiem ir tiesības uz izgudrojumu, ciktāl tie ir palīdzējuši radīt izgudrojumu. Ja nav nolēmts vai tiesa nenolemj citādi citādi, līdzizgudrotāju daļas izgudrojuma radīšanā ir uzskatāmas par vienādu.”

15. Šo likuma 12. pantā ir paredzēts:

“1. Tiesības uz izgudrojumu pāriet tiesību pārrēķinājiem [..]

2. Ķeīši noteiktos gadījumos tiesības uz izgudrojumu nodod citai personai.

3. Lai tiesību uz izgudrojumu nodošanas līgums būtu spēkā esošs, tas jānoslēdz rakstveidā.

4. Ar izgudrojuma izmantošanas tiesību nodošanu vai pāriešanu, kas notikusi pāreģistrācijas pieteikuma iesniegšanas, vienlaicīgi notiek arī no reģistrācijas pieteikuma izrietošo tiesību nodošana vai pāriešana. Turpretim no pieteikuma izrietošo tiesību nodošana vai pāreja attiecībā uz trešajām personām stājas spēkā tikai no patenta pieteikuma reģistrācijas dienas, izņemot gadījumus, kad trešajām personām ir bijis zināms vai attiecīgā gadījumā tām bija jāzin par nodošanu vai pāreju.”

16 Attiecības starp patenta līdzpašniekiem minētā likuma 20. panta 1.–3. punkti ir neregulētas šādi:

“1. Ciktāl šajā likumā nav paredzēts citādi, pašas tiesiskās regulējuma noteikumus piemēro attiecībā starp patenta līdzpašniekiem.

2. Patenta koppašuma daļa izriet no tiesību uz izgudrojumu apjoma, kas pieder katram līdzgudrotājam kā patenta pašniekam vai kā patenta pašnieka tiesību pērētājam.

3. Katram no līdzpašniekiem ir tiesības izmantot izgudrojumu, kas ir patenta priekšmets, tomēr viņš nevar piešķirt trešajai personai tiesības izmantot izgudrojumu, izņemot, ja starp līdzpašniekiem nav nolēmts citādi.”

17 Saskaņā ar Likuma par patentiem 37. panta 1. un 5. punktu pieteikumu var iesniegt persona vai personas, kam ir tiesības uz izgudrojumu. Pieteikumā ir jānorāda izgudrotāja vai līdzgudrotāju identifikācijas dati, kā arī jāiesniedz dokuments par tiesībām uz izgudrojumu, ja pieteicējs nav izgudrotājs.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

18 2007. gada 26. februārī noteikts skaits fizisko un juridisko personu, tostarp *Tanoarch* un *VARŠ Slovakia s. r. o.* (turpmāk tekstā – “*VARŠ*”), divas sabiedrības ar juridisko adresi Banská Bystrica (Slovākija), iesniedza Slovākijas Republikas Rūpnieciskās pašuma biroja pieteikumu par patenta izsniegšanu attiecībā uz izgudrojumu ar nosaukumu “Produkta ražošanas process ar augstas tērbas pakāpes talka bāzi”.

19 2007. gada 5. jūlijā *Tanoarch* un *VARŠ* noslēdza rūpnieciskās koppašuma nodošanas līgumu. Saskaņā ar šo līgumu, kura noslēgšanai abas līguma puses pārstāvēja viena un tā pati fiziskā persona – J. Kovanda [J. Kovanda], *VARŠ* nodeva *Tanoarch* 50 % no tās koppašuma daļas uz vēl neregistrēto patentu.

20 Līgumā tika norādīts, ka tiesību uz izgudrojumu koppašuma daļas nodošanas cena, pamatojoties uz ekspertīzi, ir SKK 258 miljoni un, pamatojoties uz noteiktu papildus vērtību, kopējā summa ir SKK 774 miljoni. Tādējādi saskaņā ar šo līgumu koppašuma tiesību daļas nodošanas cena tika noteikta SKK 387 miljonu apmērā bez PVN. Saskaņā ar līgumu tiesību uz izgudrojumu atsavināšana tika paredzēta par cenu, kuru būtu bijis jāmaksā naudā vai natūrā, ja līguma puses nav vienojušās citādi.

21 Pamatojoties uz 2007. gada 5. jūlija fakturēšanu, 2007. gada 27. augustā *Tanoarch* iesniedza PVN deklarāciju par taksācijas laikposmu – 2007. gada jūliju. Šajā nodokļa deklarācijā tika norādīts, ka apmēram SKK 73 530 000 ir atskaitāmais PVN par *VARŠ* fakturēšanu par koppašuma daļas nodošanu. Minētā sabiedrība šo nodokli nesamaksāja. 2008. gadā šīs sabiedrības darbība tika izbeigta, neuzsākot likvidācijas procesu.

22 *Tanoarch* turklāt atskaitēja PVN par citiem *VARŠ* izdotiem fakturēšiem attiecībā uz tiesību uz izgudrojumu atsavināšanu par taksācijas laikposmu no 2007. gada augusta līdz septembrim.

23 Šādos apstākļos Banskas Bistricas *Daňový úrad* (nodokļu direkcija) kā kompetentā nodokļu administrācija veica *Tanoarch* auditu, lai noteiktu pieteikuma par PVN atskaitēšanu pamatotību. Turklāt ar 2008. gada 24. jūnija lēmumu minētā nodokļu direkcija atteicās veikt *Tanoarch* nodokļu deklarācijā norādīto atskaitījumu.

24 Minētā sabiedrība šo lēmumu pārsūdzēja. Ar 2008. gada 23. oktobra lēmumu Daņovē *riadite?stvo Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Vispārējā nodokļu pārvalde) kā kompetentā administratīvā iestāde šīs sūdzības izskatīšanā noraidīja *Tanoarch* pieteikumu un apstiprināja nodokļu direkcijas lēmumu.

25 Nodokļu pārbaudes laikā tika konstatēts, ka piecas no sabiedrībām, kas iesniedza pieteikumu par patentu, tostarp *Tanoarch* un *VARŠ*, ir reģistrētas vienā un tajā pašā adresā Banskā Bistricā. Turklāt tāt pati persona, proti, J. Kovanda, bija iecelts par šo sabiedrību vadītāju.

26 2009. gada 13. janvārī *Tanoarch* tādējādi cēla prasību Banskas Bistricas *Krajský súd* (apgabaltiesa) atcelt šo 2008. gada 23. oktobra lēmumu. Ar 2009. gada 1. aprīļa spriedumu minētā tiesa prasību noraidīja.

27 *Tanoarch* ar apelācijas sūdzību vērsās *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa).

28 *Najvyšší súd Slovenskej republiky* šaubās par to, vai Likuma par PVN un Likuma par patentiem noteikumi, saskaņā ar kuriem ienākumi no izgudrojuma ir ierobežoti ar tāt ienākumiem no izmantošanas, ir saderīgi ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; OV īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”). Tādēļ tāt nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai ar [Sestās direktīvas] 2. panta 1. [punktu] ir saderīga tāda tiesību norma, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs var no nodokļa, kas tam jāmaksā, atskaitīt nodokli par precēm un pakalpojumiem, kurus tas kā nodokļu maksātājs izmanto savai uzņēmējdarbībai, ja šo nodokli valsts teritorijā tam rēķinā iekāauj cits nodokļu maksātājs par precēm un pakalpojumiem, kuri tam ir piegādāti un sniegti vai ir jāpiegādā un jāsniedz, ja prasītājam kā izgudrojuma, par kuru vēl nav izsniegts patents, reģistrācijas līdzpieteicējam jau bija tiesības neatkarīgi un pilnā apmērā izmantot izgudrojumu, kurš ir patenta priekšmets?

2) Vai, ņemot vērā [Sesto] direktīvu, ir pamatota tāda interpretācija, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāja jau esošās tiesības uz patenta neatkarīgu izmantošanu nozīmē juridisku neiespējamību izmantot pakalpojumu, lai piegādātu preces un sniegtu pakalpojumus nodokļu maksātāja statusā, un tādējādi tas nozīmē iegādātā pakalpojuma juridisku patērētāju?

3) Vai apstāklis, kāds tiek aplūkots pamata lietā, kad izgudrojums vēl nav reģistrēts kā patents un tiek nodotas tikai tā dāļas, ietekmē nodokļu maksātāja tiesību atskaitīt iepriekš samaksāto PVN āunprātīgu izmantošanu atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra spriedumam (lietā *Halifax u.c.* (C-255/02, Krājums, I-1609. lpp.))?”

Par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu

Par pieņemību

29 Atbildētāja pamata lietā un Slovākijas valdība atsaucas uz to, ka līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams, jo tajā neesot nedz pietiekami skaidri norādīts līguma sniegt interpretāciju priekšmets un pamatojums tāt izskatīšanai Tiesā, nedz norādīti visi atbilstošie faktiskie apstākļi.

30 Turklāt iesniedzējtiesa neprecīzā veidā, kādā būtu iespējams izmantot pamata lietā sniegto pakalpojumu ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem. Tāpat tāt arī neizskaidro nedz *Tanoarch*

darb?bu, nedz ar? to, vai š? sabiedr?ba faktiski veic šo saimniecisko darb?bu.

31 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru tikai valsts tiesa, kura izskata str?du un kurai ir j?uz?emas atbild?ba par pie?emamo tiesas nol?mumu, ?emot v?r? katras lietas ?patn?bas, var noteikt, cik liel? m?r? prejudici?lais nol?mums ir vajadz?gs, lai š? tiesa var?tu pie?emt savu nol?mumu, un cik atbilst?gi ir jaut?jumi, ko t? uzdod Tiesai. T?d?j?di, ja uzdotie jaut?jumi attiecas uz Savien?bas ties?bu interpret?ciju, Tiesai princip? ir pien?kums pie?emt nol?mumu (skat. 2001. gada 13. marta spriedumu liet? C?379/98 *PreussenElektra*, *Recueil*, I?2099. lpp., 38. punkts; 2002. gada 22. janv?ra spriedumu liet? C?390/99 *Canal Sat?lite Digital*, *Recueil*, I?607. lpp., 18. punkts, un 2003. gada 27. febru?ra spriedumu liet? C?373/00 *Adolf Truley*, *Recueil*, I?1931. lpp., 21. punkts).

32 T?pat no š?s pašas judikat?ras izriet, ka atteikšan?s lemt par valsts tiesas uzdotu prejudici?lu jaut?jumu ir iesp?jama tikai tad, ja ac?mredzami ir skaidrs, ka pras?tajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?das saist?bas ar pamata lietas faktisko situ?ciju vai priekšmetu, ja probl?ma ir hipot?tiska vai ar? ja Tiesas r?c?b? nav t?du vajadz?go faktisko un ties?bu apst?k?u, lai var?tu sniegt noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *PreussenElektra*, 39. punkts, *Canal Sat?lite Digital*, 19. punkts, un *Adolf Truley*, 22. punkts).

33 Šaj? pamata liet? nav skaidri redzams, ka iesniedz?jiet?des uzdotie jaut?jumi atbilst min?tajam gad?jumam.

34 T?d?j?di iesniedz?jtiesas nol?mum? tiek detaliz?ti atspogu?ots pamata lietas faktiskais konteksts un piem?rojamie valsts ties?bu akti, k? ar? jaut?jumi par Direkt?vas normu interpret?ciju par ties?b?m uz atskait?jumu, ieskaitot atbilstošo Tiesas judikat?ru.

35 Attiec?b? uz apsv?rumiem par pras?t?jas pamata liet? darb?bas veidu ir pietiekami nor?d?t, ka iesniedz?jtiesa, nevis Tiesa ir t?, kurai ir j?pie?em l?mums šaj? zi?? attiec?b? uz faktu noteikšanu.

36 T?d?j?di šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir j?atz?st par pie?emamu.

Par lietas b?t?bu

Par pirmo un otro jaut?jumu

37 Ar savu pirmo un otro jaut?jumu, kas ir j?apskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai nodok?u maks?t?js var atsaukties uz ties?b?m atskait?t PVN priekšnodokli par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu, kas ir t?da kop?pašuma da?as nodošana, ar ko tiek pieš?irtas ties?bas uz izgudrojumu, apst?k?os, kurus citstarp raksturo tas, ka min?t?s ties?bas pieder vair?k?m person?m, tostarp personai, kas nodod ?pašumties?bas, un to sa??m?jai.

38 Vispirms ir j?preciz?, ka, ja iesniedz?jtiesa savos jaut?jumos atsaucas uz Sesto direkt?vu, tad no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka fakti pamata tiesved?b? rad?s pirms 2007. gada 1. janv?ra, tas ir p?c tam, kad st?j?s sp?k? Direkt?va 2006/112, ar ko atc?la un aizst?ja Sesto direkt?vu. Š?dos apst?k?os ir j?atsaucas uz Direkt?vas 2006/112 noteikumiem.

39 Iesniedz?jtiesas jaut?jumi attiecas uz l?dzizgudrot?ja ties?b?m un t?tad uz to, vai š?s ties?bas var b?t par komercdar?juma priekšmetu, ko apliek ar PVN. Rodas ar? jaut?jums par to, k? lietu ietekm? fakts, ka izgudrojumam pamata liet? patents netika re?istr?ts.

40 Lai atbild?tu uz min?tiem jaut?jumiem, ir j?atg?dina, ka ar Direkt?vu iedibin?t?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas uz??m?jdarb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu

neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu uzņēmējdarbābai neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā uzņēmējdarbība principā ir apliekama ar PVN (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts; 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand*, Krājums, I-1315. lpp., 22. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts).

41 Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu kā PVN mehānisma sastāvdaļu ir kopā ar PVN sistēmas pamatprincipu, un tās principā nav ierobežojamas (skat. 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol un Stadler, Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/09 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp., 33. punkts, kā arī 2010. gada 15. aprīļa spriedumu apvienotajā lietā C-538/08 un C-33/09 *X Holding un Oracle Nederland*, Krājums, I-3129. lpp., 37. punkts).

42 Tādējādi nodokļu maksātājs var pilnīgi atskaitīt PVN, kas jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem, ko tas izmantojis ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *NCC Construction Danmark*, 39. punkts).

43 Attiecībā uz pamata lietu no lietas materiāliem izriet, ka *Tanoarch* ieguva daļu no izgudrojuma kopāpašuma. Attiecībā uz šīs iegādes juridiskām sekām ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā paredzētajā procedūrā Tiesas funkcijas un iesniedzējtiesas funkcijas ir skaidri nošķirtas, un tikai iesniedzējtiesa var interpretēt valsts tiesību aktus (skat. 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-500/06 *Corporación Dermoestética*, Krājums, I-5785. lpp., 21. punkts). Tādējādi minētajā lietā iesniedzējtiesai ir jāpieņem lēmums par to, vai piemērojamajos valsts tiesību aktos ir atļauts iedzīgudrotajam nodot tādā no izgudrojuma kopāpašuma.

44 Turpretim Tiesa var sniegt norādes iesniedzējtiesai attiecībā uz minētās iegādes sekām PVN jomā gadījumā, kad kopāpašuma daļas nodošana ir jāuzskata par saderīgu ar iekšējām tiesībām.

45 Attiecībā uz šīs iegādes saimniecisko realitāti ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 9. panta 1. punkta otro daļu jādzien "saimnieciskā darbība" ir tostarp ietverta jebkura ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība. Jādzieniem "preču piegāde" un "pakalpojumu sniegšana" ir objektīvs raksturs, un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-223/03 *University of Huddersfield*, Krājums, I-1751. lpp., 48. punkts).

46 Tāpēc izgudrojuma kopāpašuma daļas nodošana, lai gan tā patents netika reģistrēts, principā var būt ar PVN apliekama saimnieciskā darbība. No tā izriet, ka ar šādu darījumu var veicināt tiesību rašanos atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli.

47 Attiecībā uz iesaistīto uzņēmēju mērķiem ir jāpiebilst, ka jāūtveramam par to, vai pamata lietā aplūkoto nodošana ir, lai tikai saņemtu nodokļu priekšrocību, nav nozīmes, lai noteiktu, vai tā ir pakalpojumu sniegšana un saimnieciskā darbība Direktīvas atbilstošo normu izpratnē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *University of Huddersfield*, 51. punkts).

48 Tādējādi uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu maksātājs principā var atsaukties uz tiesībām atskaitīt PVN priekšnodokli par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, ja piemērojamais valsts tiesību aktos ir atļauts nodot izgudrojuma kopāpašuma daļu, ar ko tiek piešķirtas tiesības uz izgudrojumu.

Par trešo jautājumu

49 Ar savu trešo jautājumu iesniedzjtiesai b?t?b? v?las uzzin?t, vai vair?ku ?pašu apst?k?u d?? var konstat?t, ka attiec?b? uz samaks?t? PVN atskait?šanu ir v?rojama ?aunpr?t?ga izmantošana.

50 Lai atbild?tu uz min?to jautājumu, ir j?atg?dina, ka c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, nodok?u apiešanu un iespējāmu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir m?r?is, ko atz?st un kura sasniegšanu sekm? Direkt?va (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Halifax* u.c., 71. punkts, k? ar? 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep, Recueil*, I?5337. lpp., 76. punkts).

51 Ar ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principu t?pat tiek aizliegti absol?ti fikt?vi meh?nismi, kam nav nek?das saist?bas ar saimniecisko realit?ti un kas izveidoti tikai, lai sa?emtu nodok?u priekšroc?bas (skat. 2008. gada 22. maija spriedumu liet? C?162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin*, Kr?jums, I?4019. lpp., 28. punkts).

52 Šaj? zi?? Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Halifax* u.c. 74. un 75. punkt? nosprieda, ka, lai PVN jom? konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?bu, ir vajadz?gs, pirmk?rt, lai par sp?ti šo normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai apl?kojamo dar?jumu rezult?t? tiktu ieg?tas nodok?u priekšroc?bas, kuru pieš?iršana neb?tu sader?ga ar piem?rojam?m direkt?vas norm?m, un, otrk?rt, lai no objekt?vo elementu kopuma izriet?tu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu ieg?šana.

53 Attiec?b? uz pamata lietu iesniedzjtiesai ir j?izv?rt? visi atbilstošie apst?k?i, lai noteiktu, vai, ?emot v?r? šaj? spriedum? min?to judikat?ru par PVN, t?du dar?jumu k? pamata liet? var uzskat?t par ?aunpr?t?gu r?c?bu. Min?tos apst?k?us tostarp raksturo tas, ka apl?kojamam izgudrojumam patents v?l nav re?istr?ts, ka ties?bas, kas ir saist?tas ar min?to izgudrojumu, pieder vair?k?m person?m, no kur?m vair?kums ir re?istr?tas vien? un taj? paš? adres? un kuras p?rst?v viena un t? pati fizisk? persona, un ka PVN priekšnodoklis netika samaks?ts, un ka t?das sabiedr?bas darb?ba, kura nodeva da?u no kop?pašuma, tika izbeigta, neuzs?kot likvid?cijas procesu

54 Š?dos apst?k?os uz trešo uzdoto jautājumu ir j?atbild t?d?j?di, ka, ?emot v?r? visus faktiskos apst?k?us, kas raksturo pakalpojumu sniegšanu pamata liet?, iesniedzjtiesai ir j?nosaka, vai past?v ties?bu uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu ?aunpr?t?ga izmantošana.

Par ties?šan?s izdevumiem

55 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedzjtiesai, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

1) nodok?u maks?t?js b?t?b? var atsaukties uz ties?b?m atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodokli par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu, ja piem?rojamais valsts ties?bu akts tiek at?auts nodot izgudrojuma kop?pašuma da?u, ar ko tiek pieš?irtas ties?bas uz izgudrojumu;

2) ?emot v?r? visus faktiskos apst?k?us, kas raksturo pakalpojumu sniegšanu pamata liet?, iesniedzjtiesai ir j?nosaka, vai past?v ties?bu uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodok?a atskait?šanu ?aunpr?t?ga izmantošana.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – slov?ku.