

Sprawa C-504/10

Tanoarch s.r.o.

przeciwko

Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky)

Podatki – Podatek VAT – Prawo do odliczenia – Cesja udziału w prawie do wynalazku
przysługującym kilku przedsiębiorstwom na przedsiębiorstwo mające prawo do korzystania z tego
wynalazku w całości – Praktyka stanowiła nadużycie

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 9 ust. 1, art. 168)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Ograniczenie prawa do
odliczenia*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 168)

1. Podatnik w zasadzie może powołać się na prawo do odliczenia podatku od wartości
dodanej należnego lub podlegającego zapłacie z tytułu odpłatnego świadczenia usługi, jeżeli
właściwe prawo krajowe dopuszcza cesję udziału we współwłasności wynalazku
przynależącego prawo do niego.

Pojęcie działalności gospodarczej obejmuje w istocie wszelką działalność producentów,
handlowców lub usługodawców. Pojęcia dostawy towarów i świadczenia usług mają charakter
obiektywny i stosuje się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji. Zatem cesja udziału
we współwłasności wynalazku, mimo że na ten ostatni nie został udzielony patent, w zasadzie
może stanowić działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem od wartości dodanej. Wynika
z tego, że transakcja taka może skutkować powstaniem prawa do odliczenia podatku od wartości
dodanej zapłaconego lub podlegającego zapłacie.

Pytanie, czy dana cesja, została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest
bez znaczenia dla ustalenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz
działalność gospodarczą w rozumieniu odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112 w sprawie
wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 45–48; pkt 1 sentencji)

2. Stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku od
wartości dodanej zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów
formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających je przepisach

krajowych, skutkującej osignięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służyły te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności jest jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

Co się tyczy opodatkowania czynności polegającej na cesji udziału we wspólnocie przyznającego prawo do wynalazku, do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych charakteryzujących takie świadczenie usług, istnienia lub braku nadużycia prawa w odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 52, 54; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 27 października 2011 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Prawo do odliczenia – Cesja udziału w prawie do wynalazku przysługującym kilku przedsiębiorstwom na przedsiębiorstwo mające prawo do korzystania z tego wynalazku w całości – Praktyka stanowiąca nadużycie

W sprawie C-504/10

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (Słowacja) postanowieniem z dnia 28 września 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 października 2010 r., w postępowaniu:

Tanoarch s.r.o.

przeciwko

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), pełniący funkcję prezesa siódmej izby, E. Juhász i D. Švaby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 września 2011 r.,

podjęwszy decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Tanoarch s.r.o. (zwaną dalej „Tanoarch”) a Dažové riaditeľ'stvo Slovenskej republiky (dyrekcją skarbową Republiki Słowackiej) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu cesji udziału we wspólnocie wynalazku, na który nie został jeszcze udzielony patent.

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Artykuł 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy przewiduje:

„»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Zgodnie z art. 24 ust. 1 rzeczowej dyrektywy świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

6 Artykuł 25 dyrektywy stanowi:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

- a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie;
- b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa”.

7 Artykuł 62 dyrektywy przewiduje, że „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego” oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT.

8 Zgodnie z art. 63 dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi.

9 Według art. 167 dyrektywy prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

10 Na podstawie art. 168 dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika,

podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, który jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

Prawo krajowe

11 Na podstawie § 49 ust. 1 ustawy nr 222/2004 o podatku VAT, w wersji mającej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), prawo podatnika do odliczenia podatku od towaru lub usługi powstaje w chwili, gdy podatek od tego towaru lub tej usługi staje się wymagalny.

12 Zgodnie z § 49 ust. 2 rzeczonej ustawy podatnik ma prawo do odliczenia od podatku, który jest zobowiązany zapłacić, podatku od towarów i usług wykorzystywanych w prowadzeniu swojej działalności handlowej jako podatnik, z zastrzeżeniem przepisów ust. 3 i 7 omawianego paragrafu. Podatnik ma prawo do odliczenia podatku, jeżeli jest on naliczony przez innego podatnika w Słowacji od towarów i usług, które są lub mają być mu dostarczone lub świadczone.

13 Zgodnie z § 51 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku VAT podatnik może dochodzić prawa do odliczenia na podstawie § 49 tej ustawy, jeżeli posiada fakturę podatnika przy odliczeniu podatku na podstawie § 49 ust. 2 wskazanej ustawy.

14 Paragraf 10 ustawy nr 435/2001 – prawo patentowe, w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej „prawem patentowym”), przewiduje:

- „1. Prawo do wynalazku, w tym prawo do zgłoszenia zgłoszenia, przysuguje twórcy wynalazku.
2. Twórca wynalazku jest ten, kto stworzył wynalazek w wyniku własnej działalności twórczej.
3. Współtwórcy wynalazku mają prawo do wynalazku w zakresie, w jakim przyczynili się do stworzenia wynalazku. Jeżeli nie uzgodnią inaczej bądź jeżeli sąd nie postanowi inaczej, uważa się, że udziały współtwórców w stworzeniu wynalazku są równe”.

15 Paragraf 12 omawianej ustawy przewiduje:

- „1. Prawo do wynalazku przysuguje również następcom prawnym [...]
2. Prawo do wynalazku jest przenoszone na inną osobę w wypadkach określonych w przepisach szczególnych.
3. Umowa przeniesienia prawa do wynalazku dla swej ważności wymaga formy pisemnej.
4. Przy cesji lub przeniesieniu prawa do wynalazku po zgłoszeniu wniosku następuje jednocześnie cesja lub przeniesienie praw wynikających ze zgłoszenia. Jednakże cesja lub przeniesienie praw wynikających ze zgłoszenia wywołuje skutek względem osób trzecich dopiero od dnia rejestracji zgłoszenia wynalazku, z wyjątkiem wypadku, gdy osoby trzecie wiedziały lub w danych okolicznościach powinny być wiedzieć o cesji lub przeniesieniu”.

16 Stosunki między współuprawnionymi z patentu są określone w § 20 ust. 1–3 w następujący sposób:

- „1. Jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, do stosunków między

współuprawnionymi z patentu mają zastosowanie przepisy szczególne.

2. Udział we współwłasności prawa z patentu wynika z zakresu prawa do wynalazku, które przysuguje każdemu współtwórcy jako uprawnionemu z patentu lub jako poprzednikowi prawnemu uprawnionego z patentu.

3. Kiedy ze współuprawnionych ma prawo do korzystania z wynalazku będącego przedmiotem patentu, lecz nie może przyznać osobie trzeciej prawa do korzystania z wynalazku, chyba że współuprawnieni postanowią inaczej”.

17 Na mocy § 37 ust. 1 i 5 prawa patentowego wniosek może być zgłoszony przez osobę lub osoby mające prawo do wynalazku. Wniosek powinien zawierać dane identyfikujące twórcę lub współtwórców wynalazku, jak również dokument dotyczący praw do wynalazku, jeżeli wnioskodawca nie jest twórcą wynalazku.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

18 W dniu 26 lutego 2007 r. pewna liczba osób fizycznych i prawnych, wśród nich Tanoarch i VARS Slovakia s.r.o. (zwana dalej „VARS”), dwie spółki z siedzibą w Bańskiej Bystrzycy (Słowacja), zgłosiła w urzędzie własności przemysłowej Republiki Słowackiej wniosek o udzielenie patentu na wynalazek o nazwie „sposób wytwarzania produktu na bazie talku o wysokim stopniu czystości”.

19 W dniu 5 lipca 2007 r. Tanoarch i VARS zawarły umowę cesji udziału we współwłasności przemysłowej. Zgodnie z tą umową, przy której zawarciu obie strony były reprezentowane przez tę samą osobę fizyczną, J. Kovandę, VARS przeniosła na Tanoarch 50% swojego udziału w niezarejestrowanym jeszcze prawie z patentu.

20 Umowa wskazywała, że cena cesji udziału we współwłasności praw do wynalazku na podstawie wyceny została ustalona na 258 mln SKK, a na podstawie dodatkowego ustalenia wartości – na łączną kwotę 774 mln SKK. Cena cesji powyższego udziału we współwłasności na podstawie rzeczony umowy została więc ustalona na 387 mln SKK netto. Zgodnie z umową cesja praw do wynalazku została ustalona za cenę, która miała być zapłaconą w pieniądzu lub w naturze, jeżeli strony umowy nie postanowią inaczej.

21 Na podstawie faktury z dnia 5 lipca 2007 r. Tanoarch w dniu 27 sierpnia 2007 r. złożyła deklarację VAT za okres opodatkowania: lipiec 2007 r. W tej deklaracji podatkowej określono kwotę ok. 73 530 000 SKK z tytułu podatku VAT podlegającego odliczeniu od faktury sporządzonej przez VARS z tytułu przeniesienia udziału we współwłasności. Spółka ta nie zapłaciła podatku naliczonego od tej kwoty. Ta ostatnia spółka została rozwiązana bez likwidacji w 2008 r.

22 Tanoarch dokonała ponadto odliczenia VAT z tytułu innych faktur dotyczących cesji praw do wynalazku wystawionych przez VARS za okresy podatkowe od sierpnia do września 2007 r.

23 W tych okolicznościach Daňový úrad (urząd skarbowy) w Bańskiej Bystrzycy, jako właściwy organ podatkowy, przeprowadził kontrolę w Tanoarch w celu stwierdzenia zasadności przedania odliczenia podatku VAT. W konsekwencji decyzji z dnia 24 czerwca 2008 r. wskazany urząd skarbowy odmówił dokonania odliczenia wykazanego w deklaracji podatkowej Tanoarch.

24 Spółka ta wniosła odwołanie od tej decyzji. Decyzją z dnia 23 października 2008 r. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, jako organ administracyjny właściwy do rozpatrzenia tego odwołania, odmówił uwzględnienia przedania Tanoarch i podtrzymał decyzję urzędu

skarbowego.

25 W ramach przeprowadzonej kontroli podatkowej stwierdzono, że pi?? spółek, które z??o??yły zgłoszenie wynalazku, w tym Tanoarch i VARS, mia?? siedzibę pod tym samym adresem w Ba??skiej Bystrzycy. Ponadto ta sama osoba, tj. J. Kovanda, zosta?? wyznaczona na organ zarz??dzaj??cy tych spółek.

26 W dniu 13 stycznia 2009 r. Tanoarch wnios?? a zatem skargę do Krajowy s??d (s??du okręgowego) w Ba??skiej Bystrzycy w celu uzyskania uchylenia rzecznej decyzji z dnia 23 pa??dziernika 2008 r. Wyrokiem z dnia 1 kwietnia 2009 r. powy??szy s??d oddali?? skargę.

27 Tanoarch wnios?? a zatem odwo??anie do Najvyšší s??d Slovenskej republiky (s??du najvyššieho Republiky S??owackiej).

28 Najvyšší s??d Slovenskej republiky wyrazi?? w??tpliwo??ci w kwestii, czy przepisy ustawy o podatku VAT i prawa patentowego, zgodnie z którymi przychody z wynalazku s?? ograniczone do przychodów z jego wykorzystywania, s?? zgodne z przepisami szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa??stw cz??onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto??ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywę”). Postanowi?? zatem zawiesi?? postępowanie i zwróci?? się do Trybunału z następuj??cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy z art. 2 [ust.] 1 [szóstej dyrektywy] zgodny jest przepis, na którego podstawie podatnik mo??e odliczy?? od podatku nale??nego podatek od towarów i us??ug, które wykorzystuje na potrzeby swojego przedsiębiorstwa jako podatnik, je??li podatek pobierany jest przez innego podatnika na terytorium kraju z tytułu towarów i us??ug, które s?? lub powinny by?? mu dostarczane b??d?? wiadczone, w sytuacji gdy skar??ca, jako współtwórca wynalazku, na który nie zosta?? jeszcze udzielony patent, by??a ju?? uprawniona do samodzielnego korzystania z wynalazku, który jest przedmiotem patentu jako ca??o??ci?

2) Czy [szóstą] dyrektywę mo??na interpretowa?? w ten sposób, że istniej??ce ex lege uprawnienie podatnika do samodzielnego korzystania z patentu powoduje brak prawnej mo??liwo??ci korzystania z us??ugi dostawy towarów i us??ug w charakterze podatnika oraz że prowadzi to do prawnego wyczerpania nabytej us??ugi?

3) Czy okoliczno??, że w sprawie przed s??dem krajowym na wynalazek nie zosta?? jeszcze udzielony patent i zosta??y tylko przeniesione udzia??y, ma wp??yw na nadu??ycie przez podatnika prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w rozumieniu wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r. [w sprawie C??255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I?1609]?”.

W przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W przedmiocie dopuszczalno??ci

29 Pozwana przed s??dem krajowym i rz??d s??owacki zarzucaj?? niedopuszczalno?? wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, poniewa?? nie wskazuje on dostatecznie jasno przedmiotu wniosku o wyk??adnię i powodów skierowania go do Trybunału ani nie zawiera wszystkich istotnych okoliczno??ci faktycznych.

30 Ponadto s??d krajowy nie precyzuje sposobu, w jaki mo??na by??o wykorzysta?? us??ugę wiadczoną w sprawie przed tym s??dem do celów opodatkowanych wiadczę?. Nie wyja??nia te??, na czym polega dzia??alno?? Tanoarch ani czy ta spółka faktycznie prowadzi dzia??alno??

gospodarcz?.

31 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wy??cznie do s?du krajowego, przed którym toczy si? sp?r i który wobec tego musi przyj?? na siebie odpowiedzialno?? za wydane orzeczenie, nale?y ocena, w ?wietle konkretnych okoliczno?ci sprawy, zarówno niezbd?dno?ci orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i znaczenia dla sprawy pyta? skierowanych do Trybuna?u. W konsekwencji, je?li skierowane przez s?dy krajowe pytania dotycz? wyk?adni przepis?w prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia (zob. wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C?379/98 PreussenElektra, Rec. s. I?2099, pkt 38; z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C?390/99 Canal Sat?lite Digital, Rec. s. I?607, pkt 18; z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawie C?373/00 Adolf Truley, Rec. s. I?1931, pkt 21).

32 Z tego samego orzecznictwa wynika r?wnie?, ?e odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez s?d krajowy jest mo?liwa jedynie wtedy, gdy ??dana wyk?adnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu tocz?cego si? przed s?dem krajowym lub te? gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybuna?owi nie przedstawiono okoliczno?ci faktycznych i prawnych koniecznych do tego, aby m?g? odpowiedzie? na zadane mu pytania w u?yteczny sposób (zob. ww. wyroki: w sprawie PreussenElektra, pkt 39; w sprawie Canal Sat?lite Digital, pkt 19; w sprawie Adolf Truley, pkt 22).

33 W sprawie przed s?dem krajowym nie wydaje si? w sposób oczywisty, by zadane przez s?d krajowy pytania odpowiada?y jednemu z tych przypadk?w.

34 Postanowienie s?du krajowego przedstawia bowiem w sposób szczeg?owy ramy faktyczne i prawne sporu oraz przepisy prawa krajowego maj?ce zastosowanie, jak r?wnie? pytania co do wyk?adni przepis?w dyrektywy dotycz?cych prawa do odliczenia, w tym orzecznictwo Trybuna?u w tej dziedzinie.

35 Je?li chodzi o sformu?owane rozwa?ania dotycz?ce charakteru dzia?alno?ci skar??cej przed s?dem krajowym, wystarczy zauwa?y?, ?e nie do Trybuna?u, lecz do s?du krajowego nale?y wypowiedzenie si? w tym wzgl?dzie, w odniesieniu do ustalenia faktycznego charakteru.

36 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nale?y zatem uzna? za dopuszczalny.

Co do istoty

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

37 Poprzez pytania pierwsze i drugie, na które nale?y odpowiedzie? ??cznie, s?d krajowy zasadniczo d??y do ustalenia, czy podatnik mo?e powo?a? si? na prawo do odliczenia podatku VAT zap?aconego lub podlegaj?cego zap?acie z tytu?u odp?atnego ?wiadczenia us?ugi polegaj?cej na cesji udzia?u we wsp?w?asno?ci przyznaj?cego prawo do wynalazku w okoliczno?ciach charakteryzuj?cych si? m.in. tym, ?e rzeczone prawo posiada wiele os?b, w?ród nich jego cedent i cesjonariusz.

38 Tytu?em wst?pu nale?y u?ci?li?, ?e chocia? w swoich pytaniach s?d krajowy powo?uje si? na szóst? dyrektyw?, z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e okoliczno?ci faktyczne w sprawie przed s?dem krajowym mia?y miejsce po dniu 1 stycznia 2007 r., a zatem po wej?ciu w ?ycie dyrektywy 2006/112, która uchyli?a i zast?pi?a szóst? dyrektyw?. W tych okoliczno?ciach nale?y odnie?? si? do przepis?w dyrektywy 2006/112.

39 Pytania s?du krajowego dotycz? zakresu praw wspó?twórcy wynalazku, a zatem kwestii, czy prawa te mog? by? przedmiotem transakcji handlowej opodatkowanej podatkiem VAT. Powstaje tak?e pytanie o znaczenie okoliczno?ci, ?e na wynalazek b?d?cy przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym nie zosta? udzielony patent.

40 Aby odpowiedzie? na powy?sze pytania, nale?y przypomnie?, ?e ustanowiony w dyrektywie system odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie b?d? zap?aconego w ramach ca?ej prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia bowiem ca?kowi? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na jej cel i rezultaty, pod warunkiem ?e ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C?408/98 Abbey National, Rec. s. I?1361, pkt 24; z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C?435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I?1315, pkt 22; z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I?10567, pkt 27).

41 Prawo do odliczenia stanowi zatem, jako integralna cz?? mechanizmu podatku VAT, podstawow? zasad?, na której opiera si? wspólny system podatku VAT, i co do zasady nie mo?e by? ograniczane (zob. wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C?409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I?81, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I?4357, pkt 33; a tak?e z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach po??czonych C?538/08 i C?33/09 X Holding i Oracle Nederland, Zb.Orz. s. I?3129, pkt 37).

42 Wynika st?d, ?e podatnik mo?e domaga? si? pe?nego odliczenia podatku VAT, jaki obci??y towary i us?ugi nabyte przez niego dla potrzeb wykonywania dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu (zob. ww. wyrok w sprawie NCC Construction Danemark, pkt 39).

43 W odniesieniu do sprawy przed s?dem krajowym z akt sprawy wynika, ?e Tanoarch naby?a udzia? we wspó?w?asno?ci wynalazku. Je?li chodzi o skutki prawne wynikaj?ce z tego nabycia nale?y przypomnie?, ?e w ramach procedury przewidzianej w art. 267 TFUE funkcje Trybuna?u i s?du krajowego s? jednoznacznie rozdzielone, a wyk?adnia przepisów krajowych nale?y wy??cznie do s?du krajowego (zob. wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C?500/06 Corporación Dermoestética, Zb.Orz. s. I?5785, pkt 21). W konsekwencji w rzeczonej sprawie do s?du krajowego nale?y wypowiedzenie si? w kwestii, czy maj?ce zastosowanie przepisy krajowe dopuszczaj?, aby wspó?twórca wynalazku dokona? cesji swojego udzia?u we wspó?w?asno?ci wynalazku.

44 Natomiast Trybuna? mo?e dostarczy? s?dowi krajowemu wskazówek w odniesieniu do konsekwencji rzeczowego nabycia w dziedzinie podatku VAT, je?eli cesj? udzia?u we wspó?w?asno?ci nale?y uwa?a? za zgodn? z przepisami prawa krajowego.

45 Je?li chodzi o rzeczywisto?? gospodarcz? tego? nabycia, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy poj?cie dzia?alno?ci gospodarczej obejmuje m.in. wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców. Poj?cia dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug maj? charakter obiektywny i stosuj? si? niezale?nie od celów i rezultatów danych transakcji (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I?1751, pkt 48).

46 Zatem cesja udziału we wspólnocie wynalazku, mimo że na ten ostatni nie został udzielony patent, w zasadzie może stanowić działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem VAT. Wynika z tego, że transakcja taka może skutkować powstaniem prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie.

47 Jeżeli chodzi o intencje zaangażowanych podmiotów gospodarczych, należy dodać, że pytanie, czy cesja będzie przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest bez znaczenia dla ustalenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usługi oraz działalność gospodarczą w rozumieniu odpowiednich przepisów dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie University of Huddersfield, pkt 51).

48 W konsekwencji na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że podatnik w zasadzie może powołać się na prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub podlegającego zapłacie z tytułu odpłatnego świadczenia usługi, jeżeli właściwe prawo krajowe dopuszcza cesję udziału we wspólnocie wynalazku przyznającego prawo do niego.

W przedmiocie pytania trzeciego

49 Poprzez pytanie trzecie sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy ze względu na określone liczby szczególnych okoliczności można stwierdzić istnienie nadużycia w odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

50 Dla potrzeb udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71; a także wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76).

51 Zasada zakazu nadużywania prawa prowadzi też do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscentifica i Amplifin, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 28).

52 W pkt 74 i 75 ww. wyroku w sprawie Halifax i in. Trybunał orzekł w tym względzie, że stwierdzenie występowania praktyki stanowicej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających je przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakemu służą te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

53 W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, do tego sądu należy ocena jej wszystkich istotnych okoliczności w celu ustalenia, czy w świetle przywołanego wyżej orzecznictwa dla celów podatku VAT transakcja taka jak będzie przedmiotem sprawy przed sądem krajowym może być uznana za praktykę stanowiącą nadużycie. Rzeczone okoliczności charakteryzują się m.in. tym, że na omawiany wynalazek nie został jeszcze udzielony patent, że prawo związane z rzeczonym wynalazkiem posiada wiele osób, z których większość ma siedzibę pod tym samym adresem i jest reprezentowana przez tę samą osobę fizyczną, że podatek VAT podlegający zapłacie nie został jeszcze zapłacony oraz że spółka, która przeniosła udział we wspólnocie, została rozwiązana bez likwidacji.

54 W tych okolicznościach na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że do sądu krajowego

należy ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych charakteryzujących świadczenie usług będące przedmiotem sporu przed tym sądem, istnienia lub braku nadużycia prawa w odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

55 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) Podatnik w zasadzie może powołać się na prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub podlegającego zapłacie z tytułu odpłatnego świadczenia usługi, jeżeli właściwe prawo krajowe dopuszcza cesję udziału we współwłasności wynalazku przyznającego prawo do niego.

2) Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych charakteryzujących świadczenie usług będące przedmiotem sporu przed tym sądem, istnienia lub braku nadużycia prawa w odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

Podpisy

* Język postępowania: słowacki.