

C-504/10. sz. ügy

Tanoarch s.r.o.

kontra

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(a Najvyšší súd Slovenskej republiky [Szlovákia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – HÉA – Levonási jog – Találmányon fennálló, több vállalkozást megillető jogok hányadának valamely, az említett találmány egészének hasznosítására jogosult vállalkozás részére történő átengedése – Visszaélésszerű magatartás”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása*

(2006/112 tanácsi irányelv, 9. cikk, (1) bekezdés, és 168. cikk)

2. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – A levonási jog korlátozása*

(2006/112 tanácsi irányelv, 168. cikk)

1. Az adóalany főszerint igényelheti az előzetesen megfizetett vagy fizetendő HÉA levonásának jogát olyan, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás után, amely találmány feletti jog hányadának átengedésében áll, amennyiben az alkalmazandó nemzeti jog lehetővé teszi a találmány feletti jog hányadának átengedését.

A gazdasági tevékenység fogalma ugyanis magában foglalja a termelőket, a kereskedőket, illetve a szolgáltatókat valamennyi tevékenységét. A termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás fogalma objektív jellegű, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó. Ennélfogva a találmányon fennálló közös jog hányadának átengedése, annak ellenére, hogy a találmány szabadalmi bejegyzése még nem történt meg, főszerint hozzáadottértékadóköteles gazdasági tevékenységnek tekinthető. Következésképpen az ilyen ügylet jogot keletkeztethet az előzetesen megfizetett vagy fizetendő adó levonására.

Az a kérdés, hogy a szóban forgó átengedés kizárólag adóelőny elérésére irányuló-e, irreleváns annak megállapítása szempontjából, hogy az a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek értelmében szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek minősül-e.

(vö. 45–48. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A hozzáadottértékadóval kapcsolatos visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy az irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye

olyan adóelny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsdleges célja ezen adóelny megszerzése.

Ami a találmányon fennálló jogok hányadának átengedésére irányuló ügylet adózási szempontból történ? kezelését illeti, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy egy ilyen szolgáltatásnyújtást jellemz? ténybeli körülmények összességének fényében megvalósul?e, vagy sem az elzetesen megfizetett hozzáadottérték?adó levonási joga tekintetében a joggal való visszaélés.

(vö. 52., 54. cikk és a rendelkez? rész 2. pontja)

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2011. október 27.(\*)

„Adójog – HÉA – Levonási jog – Találmányon fennálló, több vállalkozást megillet? jogok hányadának valamely, az említett találmány egészének hasznosítására jogosult vállalkozás részére történ? átengedése – Visszaélésszer? magatartás”

A C?504/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Najvyšší súd Slovenskej republiky (Szlovákia) a Bírósághoz 2010. október 21?én érkezett, 2010. szeptember 28?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Tanoarch s.r.o.**

és

a **Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta (el?adó), a hetedik tanács elnökeként eljárva, Juhász E. és D. Švaby bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. szeptember 15?i tárgyalásra,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

## Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: irányelv) 2. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Tanoarch s.r.o. (a továbbiakban: Tanoarch) és a Daové riaditeľstvo Slovenskej republiky közötti jogvita keretében terjesztették el egy olyan találmány feletti közös jog hányadának átruházása után elzetesen felszámított HÉA levonási jogának tárgyában, amelynek szabadalmi bejegyzése még nem történt meg.

## Az uniós jog

3 Az irányelv 2. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a HÉA hatálya alá tartozik többek között az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 Az említett irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése így rendelkezik:

„»Gazdasági tevékenység«: a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelési ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása”.

5 Az irányelv 24. cikke (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

6 Az irányelv 25. cikke kimondja:

Szolgáltatásnyújtásnak minősül többek között:

a) immateriális javak átengedése, függetlenül attól, hogy értékpapírba foglalták-e őket;

b) kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot térésére;

c) hatóság által vagy nevében vagy törvény által elírt szolgáltatás végrehajtása”.

7 Az irányelv 62. cikke akként rendelkezik, hogy alkalmazásában „adóztatandó tényállás” az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak.

8 Az irányelv 63. cikkének megfelelően adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

9 Az irányelv 167. cikke értelmében adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

10 Az irányelv 168. cikkének értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t;

[...]”.

### **A nemzeti jog**

11 A HÉÁ-ról szóló 222/2004. sz. törvény (a továbbiakban: HÉA-törvény) 49. cikke (1) bekezdésének az alapügy tekintetében hatályos szövege értelmében az adóalany adólevonási joga a termékek és szolgáltatások után akkor keletkezik, amikor adófizetési kötelezettség keletkezik e termékek és szolgáltatások tekintetében.

12 Az említett törvény 49. cikke (2) bekezdésének értelmében az adóalany – a 3. és 7. pontban foglalt kivételekkel – levonhatja az általa fizetendő adóból az adóalanyként a vállalkozási tevékenysége folytatásához felhasznált termékek és szolgáltatások után felszámított adót. Az adóalany akkor vonhatja le az adót, ha azt vele szemben egy másik adóalany felszámolja Szlovákia területén olyan termékekre és szolgáltatásokra, amelyeket az előbbi számára értékesít vagy teljesít, illetve értékesítenie vagy teljesítenie kell.

13 A HÉA-törvény 51. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében az adóalany akkor hivatkozhat az e törvény 49. cikke szerinti levonási jogára, ha az említett törvény 49. cikke (2) bekezdése szerinti adólevonás során rendelkezik az adóalany számlájával.

14 A szabadalmakról szóló 435/2001. törvény (a továbbiakban: szabadalmi törvény) az alapügy tekintetében hatályos változatának 10. cikke ekként rendelkezik:

„(1) A találmányon fennálló jog, ideértve a szabadalmi bejelentés benyújtásának jogát, a feltalálót illeti meg.

(2) Feltaláló az, aki a találmányt saját alkotó tevékenysége által megalkotta.

(3) A feltalálótársaknak a találmány megalkotásához való hozzájárulásuk mértékében áll fenn joguk a találmány felett. Ellenkező megállapodás hiányában, vagy amennyiben a bíróság nem állapít meg mást, a feltalálótársak találmány megalkotásában fennálló részesedési hányadait egyenlőnek kell tekinteni”.

15 E törvény 12. cikke így rendelkezik:

„(1) A találmány feletti jog átszállhat a jogutódokra [...]

(2) A találmány feletti jog külön szabályozásban meghatározott esetekben ruházható át másik személyre.

(3) Találmány feletti jog átengedéséről szóló szerződés érvényesen csak írásban köthető.

(4) A találmány feletti jognak a szabadalmi bejelentés benyújtását követő átengedése vagy átruházása a szabadalmi bejelentésből eredő jogok átengedését vagy átruházását vonja maga után. Ugyanakkor a szabadalmi bejelentésből eredő jogok átengedése vagy átruházása harmadik

személyekkel szemben csak a szabadalmi bejelentések nyilvántartásba vételét követően válik hatályossá, kivéve ha a harmadik személyeknek az átengedésről vagy átruházásról tudomásuk volt, vagy arról, az ügy körülményeinek fényében, tudomásuknak kellett lennie”.

16 A szabadalmastársak közötti viszonyokat az említett törvény 20. cikkének (1)–(3) bekezdése az alábbi módon határozza meg:

„(1) A jelen törvény ellenkező rendelkezéseinek hiányában a külön szabályozást a szabadalmastársak közötti viszonyokra is alkalmazni kell.

(2) A szabadalom feletti közös jog hányada az egyes feltalálótársakat mint szabadalmasokat vagy szabadalmasok jogutódait a találmány felett megillető jog mértékéből következik.

(3) A szabadalmastársak ellenkező megállapodása hiányában minden szabadalmastárs jogosult a szabadalom tárgyát képező találmány hasznosítására, kivéve a találmány hasznosítási jogának harmadik személyekre történő átruházását”.

17 A szabadalmi törvény 37. cikke (1) és (5) bekezdésének értelmében a szabadalmi bejelentést azon személy vagy személyek nyújthatják be, akik a találmány feletti jog jogosultjai. A bejelentésnek tartalmaznia kell a feltaláló vagy feltalálótársak azonosítására szolgáló adatokat, valamint, amennyiben a bejelentő nem azonos feltalálóval, a találmány feletti jogokra vonatkozó dokumentumot.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

18 2007. február 26-án természetes és jogi személyek egy csoportja, köztük a Tanoarch és a VARS Slovakia s.r.o. (a továbbiakban: VARS), két beszercebányai (Szlovákia) székhelyű társaság, a Szlovák Köztársaság ipari tulajdonnal foglalkozó hivatala előtt kérelmet nyújtott be a „Nagy tisztaságú zsírké felhasználásával készült termék elkészítési eljárása” elnevezésű találmány szabadalomként történő bejegyzése iránt.

19 2007. július 5-én a Tanoarch és a VARS szerződést kötött a közös ipari tulajdon átengedéséről. E szerződés értelmében, amelynek megkötése során a két felet egyazon természetes személy, J. Kovanda képviselte, a VARS átengedte a Tanoarchnak a még be nem jegyzett szabadalom feletti közös jog 50%-os hányadát.

20 A szerződésben az állt, hogy a találmány feletti közös jog hányada átruházásának ellenértékét szakértői vélemény alapján 258 millió SKK-ban, teljes összegét pedig egy kiegészítő értékbecslés alapján 774 millió SKK-ban rögzítették. Következésképpen a közös jog 50%-os hányada átengedésének árát 387 millió SKK HÉA nélküli összegben határozták meg. A szerződés értelmében a találmány feletti jogok átengedésének ellenértékét – a szerződő felek ellenkező rendelkezéseinek hiányában – készpénzben vagy természetben kell fizetni.

21 Egy 2007. július 5-én kiállított számla alapján a Tanoarch 2007. augusztus 27-én HÉA-bevallást nyújtott be a 2007. július havi bevallási időszakára. Ezen adóbevallásban a VARS által a közös jog hányadának átengedéséről kiállított számla alapján levonható HÉA címén körülbelül 73 530 000 SKK összeg került feltüntetésre. Az említett társaság az ezen összeg után előzetesen fizetendő adót nem fizette be. Ugyanenezen társaság 2008 folyamán végelszámolás nélkül megszűnt.

22 A Tanoarch ezenfelül a VARS által a találmányon fennálló jogok átengedésére vonatkozóan kiállított egyéb számlák alapján a 2007. augusztustól szeptemberig terjedő bevallási időszakra is HÉA-levonással élt.

23 Ilyen körülmények között a beszercebányai Dařový úrad (adóhivatal) mint illetékes adóhatóság vizsgálatot folytatott a Tanoarchnál a HÉA-levonás iránti kérelem megalapozottságának ellenőrzése végett. Ezt követően, 2008. június 24-ii határozatával az említett adóhivatal visszautasította a Tanoarch adóbevallásában feltüntetett adólevonást.

24 Az említett társaság e határozattal szemben panaszt nyújtott be. 2008. október 23-ii határozatával a Dařové riaditeľstvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság adóügyi főigazgatósága) mint az e panasz elbírálására hatáskörrel rendelkező hatóság a Tanoarch kérelmét elutasította, és helybenhagyta az adóhivatal határozatát.

25 A lefolytatott adóellenőrzés folyamán megállapítást nyert, hogy a szabadalmi bejelentést benyújtó társaságuk közül őt, köztük a Tanoarch és a VARS székhelye ugyanazon beszercebányai címen található. Továbbá ugyanazon személy, J. Kovanda volt feltüntetve e társaságok ügyvezetőjeként.

26 Ekkor, 2009. január 13-án a Tanoarch keresetet nyújtott be a beszercebányai Krajský súd (regionális bíróság) előtt ezen 2008. október 23-ii határozat hatályon kívül helyezése iránt. 2009. április 1-jei ítéletével az említett bíróság a keresetet elutasította.

27 Ekkor a Tanoarch a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság Legfelsőbb Bírósága) előtt fellebbezéssel élt az ítélettel szemben.

28 A Najvyšší súd Slovenskej republiky kételyeit fejezte ki a tekintetben, hogy a HÉA-törvény és a szabadalmi törvény rendelkezései, amelyek értelmében a találmányból származó jövedelmek az annak hasznosításából származó jövedelmekre korlátozódnak, összhangban állnak-e a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) rendelkezéseivel. Az említett bíróság úgy döntött tehát, hogy felfüggeszti az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

«1) Megfelel-e [hatodik] irányelv 2. cikke (1) [bekezdésének] azon rendelkezés, amely szerint az adóalany levonhatja az általa fizetendő adóból az adóalanyként a vállalkozási tevékenysége során felhasznált termékek és szolgáltatások után felszámított adót, amennyiben vele szemben az adót egy másik adóalany számolja fel belföldön olyan termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyeket részére értékesít vagy teljesít, illetve értékesítenie vagy teljesítenie kell, amennyiben a felperes szabadalmi oltalomban még nem részesült találmány szabadalmi társbejelentőjeként már *ex lege* jogosult lenne a megszerzett szolgáltatás önálló felhasználására, [ha] a találmány összességében képezheti szabadalmi oltalom tárgyát?

2) Értelmezhető-e akként a [hatodik] irányelv, hogy az adóalanynak a szabadalom önálló hasznosításához való, már fennálló *ex lege* jogosultsága jogilag lehetetlenné teszi, hogy a szolgáltatást adóalanyként használja termékek értékesítésére és szolgáltatások nyújtására, és ezáltal az igénybe vett szolgáltatás jogilag elfogyasztottnak minősül?

3) Az a körülmény, hogy – miként az alapügy tényállásában – a találmány szabadalmi bejegyzése még nem történt meg, és csupán az ahhoz fűződő jog hányadának átruházására kerül

sor, kihat-e az adóalany által az elztesen felszámított HÉA levonási jogával való visszaélés megvalósítására az Európai Unió Bíróságának [a C-255/02. sz., Halifax plc és társai ügyben] 2006. február 21-én hozott ítéletének értelmében?

## **Az elztes döntéshozatal iránti kérelemr?**

### *Az elfogadhatóságról*

29 Az alapeljárás alperese és a szlovák kormány az elztes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozik, mivel az nem jelöli meg egyértelmű módon az értelmezésre vonatkozó kérelem tárgyát, illetve a Bírósághoz való fordulás indokait, és nem tartalmazza az összes lényeges ténybeli körülményt.

30 Egyébiránt a kérdést elterjesztő bíróság nem említi, hogy miként lehetséges az alapügyben nyújtott szolgáltatás adóköteles szolgáltatások céljából történő hasznosítása. Arról sem nyújtott tájékoztatást, hogy miben áll a Tanoarch tevékenysége, és hogy e társaság ténylegesen gazdasági tevékenységet folytat-e.

31 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ügyben eljáró és a meghozandó határozatért felelős nemzeti bíróságok feladata annak eldöntése, hogy az ügy sajátos jellemzőire tekintettel az ítélet meghozatalához szükség van-e az elztes döntéshozatalra, és hogy a Bíróságnak feltett kérdések relevánsak-e. Következésképpen, ha a nemzeti bíróságok által elterjesztett kérdések uniós jogi rendelkezés értelmezésére vonatkoznak, a Bíróságnak f?szabály szerint határozatot kell hoznia (lásd a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-2099. o.] 38. pontját, a C-390/99. sz. Canal Satellite Digital ügyben 2002. január 22-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-607. o.] 18. pontját és a C-373/00. sz. Adolf Truley-ügyben 2003. február 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1931. o.] 21. pontját).

32 Ugyancsak ezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésér?l való határozathozatalt, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jelleg?, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd a fent hivatkozott PreussenElektra-ügyben hozott ítélet 39. pontját, a fent hivatkozott Canal Satellite Digital ügyben hozott ítélet 19. pontját és a fent hivatkozott Adolf Truley-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

33 Úgy t?nik, hogy az alapügyben az elterjesztő bíróság által feltett kérdések nem tartoznak nyilvánvalóan a fenti esetek valamelyikébe.

34 Az elztes döntéshozatalra utaló határozat ugyanis részletes módon bemutatja a jogvita ténybeli hátterét és a lehetségesen alkalmazandó nemzeti jogi szabályokat, valamint az irányelv levonási jogra vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatban felmerült kérdéseket, beleértve a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatát is.

35 Ami az alapeljárás felperese tevékenységének természetére vonatkozó megállapításokat illeti, elegendő arra felhívni a figyelmet, hogy nem a Bíróság, hanem a nemzeti bíróság feladata, hogy e tekintetben állást foglaljon, mivel tényállási elemek megállapításáról van szó.

36 Ennélfogva a jelen elztes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

## Az ügy érdeméről

Az első és második kérdésről

37 Első és második kérdésével, amelyeket együttesen célszerű megválaszolni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az adóalany igényt tarthat-e az előzetesen megfizetett vagy fizetendő HÉA levonásának jogára olyan, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás után, amely találmány feletti közös jog hányadának átengedésében áll, és amelynek körülményei többek között azzal jellemezhetők, hogy az említett jognak több személy, köztük az átadó és az átvevő a jogosultja.

38 Előljáróban pontosítani szükséges, hogy noha a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseiben a hatodik irányelvre hivatkozik, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy tényállása 2007. január 1-jét, azaz a hatodik irányelvet hatályon kívül helyező 2006/112 irányelv hatálybalépését követően valósult meg. Ilyen körülmények között a 2006/112 irányelv rendelkezéseit kell alkalmazni.

39 A kérdést előterjesztő bíróság kérdései a feltalálótársak jogainak terjedelmére, következésképpen arra vonatkoznak, hogy e jogok képezhetik-e HÉA-köteles kereskedelmi ügylet tárgyát. Felmerül azon tény relevanciájának a kérdése is, hogy az alapügy tárgyát képező találmány szabadalmi bejegyzése még nem történt meg.

40 Az említett kérdések megválaszolása céljából emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk fűszabály szerint HÉA-kötelesek (lásd a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját, a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. februárban hozott ítélet [EBHT 2007., I-1315. o.] 22. pontját és a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 27. pontját).

41 A levonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részeként tehát a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható (lásd a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002; I-81. o.] 42. pontját, a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 33. pontját, valamint a C-538/08. és C-33/09. sz., X Holding és Oracle Nederland egyesített ügyekben 2010. április 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3129. o.] 37. pontját).

42 Következésképpen az adóalany igényt tarthat az adóköteles tevékenysége végzéséhez beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonására (lásd a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 39. pontját).

43 Az alapügyet illetően az iratokból kitűnik, hogy a Tanoarch egy találmány feletti közös jogok bizonyos hányadát szerezte meg. E jogszerzés jogi következményeivel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján megindított eljárás során a Bíróság és a kérdést előterjesztő bíróság hatásköre egyértelműen elkülönül, és a nemzeti jog értelmezésére kizárólag ez utóbbi jogosult (lásd a C-500/06. sz. Corporación Dermoestética ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5785. o.] 21. pontját). Következésképpen a hivatkozott ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy állást foglaljon a tekintetben, hogy az alkalmazandó nemzeti jogszabályok lehetővé teszik-e a feltalálótárs számára a találmányon fennálló közös jog



hányadának átengedését.

44 A Bíróság ezzel szemben a kérdést elterjeszt? bíróság számára az említett jogszerzés HÉÁ?val kapcsolatos következményei tekintetében iránymutatást nyújthat abban az esetben, ha a közös jog hányadának átengedését a bel? jogi rendelkezésekkel összhangban állónak kell tekinteni.

45 Ami ugyanezen jogszerzés gazdasági tartalmát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv 9. cikke (1) bekezdése els? albekezdésének értelmében a gazdasági tevékenység magában foglalja többek között a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét. A termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás fogalma objektív jelleg?, és az érintett tevékenységek céljától és eredményét?l függetlenül alkalmazandó (lásd a C?223/03. sz. University of Huddersfield ügyben 2006. február 21?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?1751. o.] 48. pontját).

46 Ennélfogva a találmányon fennálló közös jog hányadának átengedése, annak ellenére, hogy e találmány szabadalmi bejegyzése még nem történt meg, f?szabály szerint HÉÁ?köteles gazdasági tevékenységnek tekinthet?. Következésképpen az ilyen ügylet jogot keletkeztethet az el?zetesen megfizetett vagy fizetend? HÉA levonására.

47 Az érintett ügyletek által követett szándék tekintetében még hozzá kell f?zni, hogy az a kérdés, hogy az alapügy tárgyát képez? átengedés kizárólag adóel?ny elérésére irányul?e, irreleváns annak megállapítása szempontjából, hogy az az irányelv vonatkozó rendelkezéseinek értelmében szolgáltatásnyújtásnak és gazdasági tevékenységnek min?sül?e (lásd a fent hivatkozott University of Huddersfield ügyben hozott ítélet 51. pontját).

48 Következésképpen az elterjesztett els? és második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adóalany f?szabály szerint igényelheti az el?zetesen megfizetett vagy fizetend? HÉA levonásának jogát olyan, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás után, amely találmány feletti jog hányadának átengedésében áll, amennyiben az alkalmazandó nemzeti jog lehetővé teszi a találmány feletti jog hányadának átengedését.

A harmadik kérdésr?

49 Harmadik kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keres választ, hogy bizonyos sajátos körülmények alapján megállapítható?e, hogy visszaéltek az el?zetesen megfizetett HÉA levonásának jogával.

50 E kérdés megválaszolása céljából mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkit?zés, amelyet az irányelv elismer és támogat (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 71. pontját, valamint a C?487/01. és C?7/02. sz., Gemeente Leusden et Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?5337. o.] 76. pontját).

51 A joggal való visszaélés tilalmának elve így ahhoz vezet, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, kizárólag adóel?ny megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat (lásd a C?162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?4019. o.] 28. pontját).

52 E tekintetben a Bíróság a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítéletének 74. és 75. pontjában többek között kimondta, hogy a HÉÁ?rendszerben a visszaélésszer? magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy az irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben el?írt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóel?ny megszerzése legyen, amely ellentétes az irányelv

alkalmazandó rendelkezéseinek célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése.

53 Ami az alapügyet illeti, a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy értékelje az alapügy valamennyi vonatkozó körülményét annak meghatározása céljából, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat fényében a HÉA szempontjából az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló ügylet tekinthető-e úgy, hogy visszaélészerű magatartást valósít meg. Az említett körülményeket különösen az jellemzi, hogy a szóban forgó találmány szabadalmi bejegyzése még nem történt meg, az említett találmány feletti jog több személyt illet meg, amelyek nagy részének egyazon címen található a székhelye, és egyazon természetes személy képviseli őket, az előzetesen fizetendő HÉA-t nem fizették meg, és a közös jog hányadát átengedő társaság végelszámolás nélkül megszűnt.

54 Ilyen körülmények között a harmadik előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy az alapügy tárgyát képező szolgáltatásnyújtást jellemző ténybeli körülmények összességének fényében megvalósul-e, vagy sem az előzetesen megfizetett HÉA levonási joga tekintetében a joggal való visszaélés.

### **A költségekről**

55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

**1) Az adóalany főszerint igényelheti az előzetesen megfizetett vagy fizetendő HÉA levonásának jogát olyan, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás után, amely találmány feletti jog hányadának átengedésében áll, amennyiben az alkalmazandó nemzeti jog lehetővé teszi a találmány feletti jog hányadának átengedését.**

**2) A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy az alapügy tárgyát képező szolgáltatásnyújtást jellemző ténybeli körülmények összességének fényében megvalósul-e, vagy sem az előzetesen megfizetett HÉA levonási joga tekintetében a joggal való visszaélés.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: szlovák.