

Byla C-504/10

Tanoarch s.r.o.

prieš

Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(Najvyšší súd Slovenskej republiky prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – PVM – Teisės atskaita – Dalies teisės išradimas, kurios priklauso kelioms šioms, perleidimas šioje, turintys 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 šumokėto 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 atitinkamą sandorį 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 šumokėto ar mokėtino pirkimo mokesčio atskaitai.

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 nacionalinę teisę perkeltiną nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygų taikymą, turi būti įgyjama mokesčio lengvatą, kuri suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, objektyvi požymių visuma turi patvirtinti, kad aptariamą sandorį pagrindinis tikslas yra tik įgyti tokio mokesčio lengvatą.

Kalbant apie dalies bendros išradimo nuosavybės perleidimo sandorio, pagal kurį įgyjama teisė išradimui, apmokestinimui, pažymėtina, kad nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visas faktines aplinkybes, kurios būdingos tokiam paslaugos teikimui, privalo nustatyti, ar buvo piktnaudžiaujama teise atskaityti pirkimo pridėtiną vertę mokesčiui.

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

## TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. spalio 27 d. (\*)

„Apmokestinimas – PVM – Teisė atskaiti – Dalies teisė išradimui, kurios priklauso kelioms žmonėms, perleidimas vienei, turintiai 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 riaditel'stvo Slovenskej republiky* dėl teisės į pridėtinės vertės mokestį (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?uoti 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? ? išradim?, ?skaitant teis? pateikti paraišk?, priklauso išrad?jui.

2. Išrad?ju laikomas asmuo, kuris išradim? suk?r? panaudodamas savo k?rybin? veiki?.

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

15 Šio ?statymo 12 straipsnyje numatyta:

„1. Teis? ? išradim? paveldima <...>

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

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

4. Po paraiškos pateikimo perleidžiant ar perduodant teis? ? išradim?, tuo pa?iu metu perleidžiamos ar perduodamos iš paraiškos kylan?ios teis?s. Ta?iau iš 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 išrad?jui kaip patento savininkui arba ?galiotam veikti kaip patento savininkas priklausan?ios teis?s ? išradim? apimt?.

3. Kiekvienas nuosavyb?s bendrininkas turi teis? naudoti patentuot? išradim?, ta?iau negali tre?iajam asmeniui suteikti teis?s naudoti išradimo, 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 teisi? ? 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 ši? 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 teisi? ? 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 teisi? 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 ši? 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 teisi? ? 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 abejoni? 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. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – šeštoji direktyva) nuostatoms. Tod?l jis nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar teis?s nuostata, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo iš mokes?io, kur? privalo sumok?ti, gali atskaityti mokest? už prekes ir paslaugas, kurias jis, kaip apmokestinamasis asmuo, naudoja savo ?mon?s poreikiams, jei kitas apmokestinamasis asmuo nacionalin?je teritorijoje mokest? jo atžvilgiu taiko už jam tiekiamas (arba tiekinas) prekes ar teikiamas (arba teiktinas) paslaugas, atitinka [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 [dal?], jei pareišk?ja, kaip bendra išradimo, kurio patentas dar neišduotas, išrad?ja, jau turi teis? nepriklausomai naudoti vis? išradim?, kuris yra patento dalykas?

2. Ar atsižvelgiant ? [Šešt?j?] direktyv? pagr?stas aiškinimas, pagal kur? d?l apmokestinamojo asmens turimos teis?s *ex lege* nepriklausomai naudotis patentu jis, kaip apmokestinamasis asmuo, teisiškai negali naudotis paslauga, tiekdamas prekes ir teikdamas paslaugas, ir kad d?l to teisine prasme buvo pasinaudota gauta paslauga?

3. Ar aplinkyb?, kad pagrindin?je byloje išradimo patentas dar n?ra ?registruotas ir perduodamos tik tokio išradimo dalys, turi ?takos vertinant apmokestinamojo asmens piktnaudžiavim? teise atskaityti pirkimo PVM, kaip suprantama pagal 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendim? [*Halifax ir kt.* (C?255/02, Rink. p. I?1609)]?“

## D?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?

### D?l priimtimumo

29 Atsakov? pagrindin?je byloje ir Slovakijos vyriausyb? nurodo, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? nepriimtinas, nes jame nepakankamai aiškiai nurodyta, k? prašoma išaiškinti, nepakankamai aiškiai pateikti kreipimosi ? Teisingumo Teism? motyvai, taip pat nenurodytos visos svarbios faktin?s aplinkyb?s.

30 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepatikslingo, kaip gal?jo b?ti pasinaudota pagrindin?je byloje suteikta paslauga, kad j? galima b?t? laikyti apmokestinama paslauga. Jis taip pat nepaaiškina, koki? veikt? vykdo *Tanoarch*, ir ar ši ?mon? faktiškai vykdo ekonomin? veikt?.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? tik nagrin?jantis byl? nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos aplinkybes turi ?vertinti, ar reikia prejudicinio sprendimo, kad gal?t? priimti savo sprendim?, ir nustatyti Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?l kai pateikti klausimai susij? su S?jungos teis?s išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo privalo priimti sprendim? (žr. 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C?379/98, Rink. p. I?2099, 38 punkt?; 2002 m. sausio 22 d. Sprendimo *Canal Sat?lite Digital*, C?390/99, Rink. p. I?607, 18 punkt? ir 2003 m. vasario 27 d. Sprendimo *Adolf Truley*, C?373/00, Rink. p. I?1931, 21 punkt?).

32 Iš šios teismo praktikos taip pat matyti, kad atsisakyti priimti sprendim? d?l nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima tik tuomet, kai akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos aplinkyb?mis arba dalyku, kai problema hipotetin? arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s aplinkyb?s ar teisiniai pagrindai, kad jis gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (žr. min?t? sprendim? *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 prašymo 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 šioje srityje.

35 D?l su ieškov?s pagrindin?je byloje veikla susijusi? paai?kinim? užtenka nurodyti, kad šiuo atžvilgiu d?l faktinio pob?džio aplinkybi? turi spr?sti ne Teisingumo Teismas, o prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

36 Tod?l reikia pripažinti, kad šis prašymas 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?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar apmokestinamasis asmuo gali remtis teise ? sumok?to ar mok?tino pirkimo PVM atskait? už atlygintinai suteikt? paslaug?, kuri? sudaro bendros nuosavyb?s dalies perleidimas, pagal kur? suteikiama teis? ? išradim?, esant tokioms aplinkyb?ms, kai ši? teis? turi keli asmenys, ?skaitant jos perleid?j? ir per?m?j?.

38 Pirmiausia pabr?žtina, kad nors savo klausimuose prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo Šešt?j? direktyv?, iš sprendimo d?l prašymo 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 Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista. Šiomis aplinkyb?mis reikia remtis Direktyvos 2006/112 nuostatomis.

39 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausim? d?l bendro išrad?jo teisi? apimties, taigi ir d?l to, ar šios 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 išradimo patentas.

40 Norint atsakyti ? šiuos klausimus primintina, kad direktyvoje numatytos atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to ar mok?tino PVM naštos. Tod?l bendr?ja PVM sistema stengiamasi užtikrinti visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad šiai veiklai iš 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 iš 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. geguž?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* sąsigijo bendros išradimo nuosavybės dalį. Dėl iš tokio sąsigijimo kylančių teisinių pasekmių primintina, kad, kalbant apie SESV 267 straipsnyje numatytą procedūrą, Teisingumo Teismo ir prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 punkt?). Todėl minėtoje byloje būtent prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi nuspręsti, ar pagal taikomus nacionalinės teisės aktus bendras išradimas gali perleisti jam priklausantį bendros išradimo nuosavybės dalį.

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

45 Dėl minėto sąsigijimo 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 atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield*, C-223/03, Rink. p. I-1751, 48 punkt?).

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 sumokėti ar mokėtino pirkimo PVM atskaitą.

47 Dėl atitinkamo šio subjekto ketinimų pridurtina, kad klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamo perleidimo vienintelis tikslas buvo gauti mokesčių 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 punkt?).

48 Todėl pirmąjį ir antrąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad apmokestinamasis asmuo iš principo gali remtis teise sumokėti 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 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 punkt?).

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

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?jamais 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?.