

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

27 октомври 2011 година *

По дело C-504/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Najvyšší súd Slovenskej republiky (Словакия) с акт от 28 септември 2010 г., постъпил в Съда на 21 октомври 2010 г., в рамките на производство по дело

Tanoarch s. r. o.

срещу

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), изпълняваща функциите на председател на седми състав, г-н E. Juhász и г-н D. Švaby, съдии,

* Език на производството: словашки.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 септември 2011 г.,

предвид решението делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на Tanoarch s. r. o. (наричано по-нататък „Tanoarch“) с Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky във връзка с правото на приспадане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) при прехвърляне на дял от съсобствеността върху изобретение, което все още не е патентовано.

Право на Съюза

3 Член 2, параграф 1 от Директивата гласи, че на облагане с ДДС подлежи по-специално възмездната доставка на стоки и услуги на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това качество.

4 Член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата предвижда:

„Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Съгласно член 24, параграф 1 от Директивата „доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

6 Член 25 от Директивата гласи:

„Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

а) прехвърляне на права върху нематериална вещ, независимо дали при това се оформя документ за собственост;

- б) поемане на задължението за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние;
 - в) извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон“.
- 7 Член 62 от Директивата предвижда, че за нейните цели „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС.
- 8 В съответствие с член 63 от Директивата данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.
- 9 Съгласно член 167 от Директивата правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
- 10 Съгласно член 168 от Директивата:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

Национално право

- 11 По силата на член 49, параграф 1 от Закон № 222/2004 за ДДС в редакцията му, приложима по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), правото на приспадане на данъка върху стоките или услугите възниква за данъчнозадълженото лице, когато данъкът за тези стоки или услуги стане изискуем.
- 12 По силата на член 49, параграф 2 от същия закон данъчнозадълженото лице може да приспадне от дължимия от него данък данъка върху стоките и услугите, които използва за осъществяване на своята стопанска дейност в качеството на данъчнозадължено лице, с изключение на случаите, упоменати в параграфи 3 и 7 от същия член. Данъчнозадълженото лице може да приспадне данъка, когато този данък му се начислява от друго данъчнозадължено лице в Словакия за стоки или услуги, които са или трябва да му бъдат доставени.
- 13 По силата на член 51, параграф 1, буква а) от Закона за ДДС данъчнозадълженото лице може да се ползва от правото си на приспадане в приложение на член 49 от същия закон, ако в момента на приспадане на данъка в приложение на член 49, параграф 2 от същия закон разполага с фактурата на данъчнозадълженото лице.
- 14 Член 10 от Закон № 435/2001 за патентите в редакцията, приложима по главното производство (наричан по-нататък „Законът за патентите“), предвижда:

„1. Правото върху изобретение, включително правото на заявяване, принадлежи на изобретателя.

2. Изобретател е този, който е създал изобретението чрез творческата си дейност.

3. [Съизобретателите] имат право върху изобретението съразмерно на приноса за неговото създаване. Ако не са уговорили друго или съдът не реши друго, се счита, че делът на [съизобретателите] в създаването на изобретението е равен“.

15 Член 12 от този закон предвижда:

„1. Правото върху изобретението преминава и върху наследниците [...]

2. Правото върху изобретението преминава върху друго лице в изрично посочените от закона случаи.

3. Договорът за прехвърляне на правото върху изобретение е действителен, ако е съставен в писмена форма.

4. Прехвърлянето или наследяването на правото върху изобретението, което настъпва след внасянето на заявка, се съпътства от прехвърлянето или наследяването на правата, произтичащи от заявката. Същевременно прехвърлянето или наследяването на правата, произтичащи от заявката, поражда действие по отношение на трети лица едва от датата на регистрация на заявките за патенти освен в случаите, когато третите лица са знаели за прехвърлянето или наследяването или, предвид обстоятелствата, е трябвало да знаят за тях“.

16 Отношенията между съсобствениците на патент се определят в член 20, параграфи 1—3 от посочения закон по следния начин:

„1. Ако настоящият закон не предвижда друго, отношенията между съсобствениците на патент се уреждат съобразно специалната нормативна уредба.

2. Делът от съсобствеността върху патента се приспада съразмерно от обхвата на правото върху изобретението, което всеки от [съизобретателите] има в качеството на собственик на патента или в качеството на правоприменик на собственика на патента.

3. Всеки от съсобствениците има право да използва изобретението — предмет на патента, но не може да предоставя право на използване на изобретението на трето лице, освен ако съсобствениците са уговорили друго“.

- 17 По силата на член 37, параграфи 1 и 5 от Закона за патентите заявка може да подаде лицето или лицата, които имат право върху изобретението. Заявката трябва да съдържа данни, индивидуализиращи изобретателя или съизобретателите, както и документа относно правата върху изобретението, ако заявителят не е изобретател.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 18 На 26 февруари 2007 г. няколко физически и юридически лица, сред които Tanoarch и VARS Slovakia s. r. o. (наричано по-нататък „VARS“), две дружества със седалище в Banská Bystrica (Словакия), внасят в Службата за индустриална собственост на Словашката република заявка за патент с наименование „Процес за подготвяне на продукт на основата на талк с висока степен на чистота“.
- 19 На 5 юли 2007 г. Tanoarch и VARS сключват договор за прехвърляне на индустриална съсобственост. Съгласно посочения договор, за чието сключване двете страни се представляват от едно и също физическо лице, г-н Kovanda, VARS прехвърля на Tanoarch 50 % от своя дял от съсобствеността върху все още неиздадения патент.

- 20 Договорът посочва, че цената на прехвърления дял от съсобствеността на правото върху изобретението е определена въз основа на експертиза в размер на 258 милиона словашки крони, както и въз основа на допълнително определяне на стойност в размер общо на 774 милиона словашки крони. В приложение на посочения договор цената за прехвърляне на половината от съсобствеността следователно се определя в размер на 387 милиона словашки крони без ДДС. Съгласно договора прехвърлянето на правата върху изобретението е предвидено при цена, която трябва да се заплати в брой или в натура, ако договарящите страни не уговорят друго.
- 21 Въз основа на фактура от 5 юли 2007 г. на 27 август 2007 г. Tanoarch подава справка-декларация за данъчен период юли 2007 г. В тази справка-декларация е посочена сума от около 73 530 000 SKK като ДДС за приспадане по фактурата, съставена от VARS за прехвърлянето на дела от съсобствеността. Посоченото дружество не е внесло данъка по получената доставка за посочената сума. То е прекратено без ликвидация през 2008 г.
- 22 Освен това Tanoarch извършва приспадане на ДДС по други фактури за прехвърляне на правата върху изобретението, издадени от VARS за данъчни периоди август и септември 2007 г.
- 23 При тези обстоятелства Daňový úrad (данъчната служба) в Banská Bystrica като компетентен данъчен административен орган извършва данъчна ревизия на Tanoarch, за да установи дали приспадането на ДДС е основателно. Впоследствие с решение от 24 юни 2008 г. данъчната служба не приема посоченото в справка-декларацията на Tanoarch приспадане.
- 24 Дружеството подава жалба по административен ред срещу това решение. С решение от 23 октомври 2008 г. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (генералната данъчна дирекция на Словашката република), в качеството си на административен орган, компетентен да разгледа административната жалба, отхвърля искането на Tanoarch и потвърждава решението на данъчната служба.

- 25 В рамките на данъчната ревизия е установено, че пет от дружествата, подали заявка за патент, сред които Tanoarch и VARS, са установени на един и същ адрес в Banská Bystrica. Освен това едно и също лице, а именно г-н Kovanda, е било посочено като управител на тези дружества.
- 26 След това, на 13 януари 2009 г., Tanoarch подава жалба до Krajský súd (окръжен съд) на Banská Bystrica, с която иска отмяна на решението от 23 октомври 2008 г. С решение от 1 април 2009 г. съдът отхвърля жалбата.
- 27 Tanoarch обжалва съдебното решение пред Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република).
- 28 Najvyšší súd Slovenskej republiky изразява съмнения по въпроса дали разпоредбите на Закона за ДДС и на Закона за патентите, съгласно които приходите от изобретението се ограничават от приходите от неговото използване, са в съответствие с разпоредбите на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“). По тази причина той решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) В съответствие ли е с член 2, точка 1 от [Шеста директива] разпоредба, съгласно която данъчнозадълженото лице може да приспадне от дължимия от него данък данъка върху стоките и услугите, които използва за осъществяването на стопанската си дейност като данъчнозадължено лице, когато данъкът му се начислява от друго данъчнозадължено лице на територията на страната за стоки и услуги, които му се доставят или трябва да му бъдат доставени, в случай че жалбоподателят в качеството си на съизобретател на изобретение, за което все още не е издаден патент, вече е имал правото да използва самостоятелно изобретението, което е предмет на патент в своята цялост?

- 2) Основателно ли е в светлината на [Шеста] директива тълкуване, съгласно което завареното право *ex lege* на данъчнозадълженото лице да използва самостоятелно патента предопределя правната невъзможност услугата да се използва от него за доставка на стоки и услуги в качеството на данъчнозадължено лице, като по този начин придобитата услуга юридически се изчерпва?
- 3) Оказва ли въздействие и обстоятелството, че — при фактическа обстановка като тази по главното производство — изобретението все още не е патентовано и се прехвърлят единствено дялове, върху наличието на злоупотреба с правото на данъчнозадълженото лице да приспада платения по получени доставки ДДС съгласно Решение на Съда на ЕС от 21 февруари 2006 г. [по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609]?”.

По преюдициалното запитване

По допустимостта

- 29 Ответникът по главното производство и словашкото правителство повдигат възражение за недопустимост на преюдициалното запитване, тъй като то не очертавало достатъчно ясно предмета на искането за тълкуване и съображенията за сезиране на Съда, нито пък посочвало всички релевантни фактически обстоятелства.
- 30 Освен това националната юрисдикция не уточнявала по какъв начин би било възможно да се използва предоставената по главното производство услуга за целите на облагаеми доставки на услуги. Тя не изяснявала и в какво се състои дейността на Tapoarch, нито пък дали това дружество осъществява реална икономическа дейност.

- 31 Във връзка с това следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика само националните юрисдикции, които са сезирани със спора и са длъжни да поемат отговорността за съдебното решение, имат право, предвид особеностите на всяко дело, да преценят както необходимостта от преюдициалното решение с оглед на постановяването на тяхното решение, така и релевантността на поставените от тях въпроси на Съда. Следователно, след като поставените от националните юрисдикции въпроси се отнасят до тълкуването на разпоредба от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. Решение от 13 март 2001 г. по дело *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, стр. I-2099, точка 38, Решение от 22 януари 2002 г. по дело *Canal Satélite Digital*, C-390/99, Recueil, стр. I-607, точка 18 и Решение от 27 февруари 2003 г. по дело *Adolf Truley*, C-373/00, Recueil, стр. I-1931, точка 21).
- 32 От същата съдебна практика следва, че непроизнасянето по отправено от национална юрисдикция запитване е възможно само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, ако проблемът е от хипотетично естество, или ако Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. Решение по дело *PreussenElektra*, посочено по-горе, точка 39, Решение по дело *Canal Satélite Digital*, посочено по-горе, точка 19 и Решение по дело *Adolf Truley*, посочено по-горе, точка 22).
- 33 В главното производство обаче не е съвсем очевидно, че отправените от националната юрисдикция въпроси попадат в някоя от посочените хипотези.
- 34 Всъщност актът за преюдициално запитване подробно представя фактите по спора и националните норми, които могат да намерят приложение, както и съмненията при тълкуването на разпоредбите от Директивата относно правото на приспадане, а също и практиката на Съда по тези въпроси.

- 35 Във връзка със съображенията относно естеството на дейността на жалбоподателя по главното производство е достатъчно да се отбележи, че не Съдът, а националната юрисдикция следва да се произнесе по този въпрос, тъй като следва да се установяват факти.
- 36 При това положение настоящото преюдициално запитване трябва да се обяви за допустимо.

По съществуването на спора

По първия и втория въпрос

- 37 С първия и втория въпрос, на които следва да се отговори едновременно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали данъчнозадължено лице може да се ползва от правото на приспадане на платения или дължим по получени доставки ДДС за извършена възмездно доставка на услуга, изразяваща се в прехвърлянето на дял от съсобственост, предоставящо право върху изобретение, при обстоятелства, характеризиращи се по-специално с това, че посоченото право се притежава от няколко лица, включително от неговия прехвърлител и от неговия приобретател.
- 38 В самото начало следва да се уточни, че макар във връзка с тези въпроси запитващата юрисдикция да се позовава на Шеста директива, от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите в главното производство обстоятелства са настъпили след 1 януари 2007 г., а именно след влизането в сила на Директива 2006/112, която отменя и заменя Шеста директива. При тези обстоятелства е важно да се вземат предвид разпоредбите на Директива 2006/112.

- 39 Въпросите на националния съд се отнасят до обхвата на правата на съизобретател и следователно дали те могат да бъдат предмет на облагаема с ДДС търговска сделка. Възниква и въпросът за значението на факта, че за разглежданото в главното производство изобретение няма издаден патент.
- 40 За да се отговори на тези въпроси, следва да се припомни, че установеният в Директивата режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *Abbey National*, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 24, Решение от 8 февруари 2007 г. по дело *Investstrand*, C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 22 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 27).
- 41 Като неразделна част от механизма на облагане с ДДС правото на приспадане на ДДС представлява основен принцип, присъщ на общата система на ДДС, и по правило не може да бъде ограничавано (вж. Решение от 8 януари 2002 г. по дело *Metropol и Stadler*, C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 42, Решение от 26 май 2005 г. по дело *Kretztechnik*, C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 33, както и Решение от 15 април 2010 г. по дело *X Holding и Oracle Nederland*, C-538/08 и C-33/09, Сборник, стр. I-3129, точка 37).
- 42 Следователно данъчнозадълженото лице може да поиска пълно приспадане на начисления му ДДС за стоките и услугите, придобити с цел извършване на облагаемата му дейност (вж. Решение по дело *NCC Construction Danmark*, посочено по-горе, точка 39).

- 43 Във връзка с главното производство от материалите по делото се вижда, че Тапоarch придобива дял от съсобствеността върху изобретение. Във връзка с правните последици, произтичащи от тази придобивна сделка, следва да се напомни, че в рамките на производството по член 267 ДФЕС функциите на Съда и функциите на запитващата юрисдикция са ясно разделени и именно от изключителната компетентност на последната е да тълкува националното законодателство (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело *Corporación Dermoeestética*, C-500/06, Сборник, стр. I-5785, точка 21). Следователно в рамките на посоченото дело запитващата юрисдикция следва да се произнесе по въпроса дали приложимото национално законодателство позволява на съизобретател да прехвърли дела си в съсобствеността върху изобретението.
- 44 За сметка на това, Съдът може да даде указания на запитващата юрисдикция във връзка с последиците от тази придобивна сделка в областта на ДДС, когато трябва да се счита, че прехвърлянето на дела от съсобствеността е в съответствие с разпоредбите на вътрешното право.
- 45 Що се отнася до реалния икономически смисъл на тази придобивна сделка, важно е да се напомни, че в съответствие с член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата понятието икономическа дейност обхваща по-специално всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги. Понятията доставки на стоки и на услуги имат обективен характер и се прилагат независимо от целите и резултатите на съответните сделки (вж. Решение от 21 февруари 2006 г. по дело *University of Huddersfield*, C-223/03, Recueil, стр. I-1751, точка 48).
- 46 При това положение прехвърлянето на дял от съсобствеността върху изобретение, въпреки че последното не е било патентовано, по принцип може да съставлява подлежаща на облагане с ДДС икономическа дейност. От това следва, че такава сделка може да породи право на приспадане на платения или дължим по получени доставки ДДС.

- 47 Относно намеренията, които участващите оператори целят да постигнат, е важно да се добави, че въпросът дали разглежданото в главното производство прехвърляне се прави само с цел да се получи данъчно предимство, е без значение с оглед на това дали прехвърлянето представлява доставка на услуги и икономическа дейност по смисъла на релевантните разпоредби от Директивата (вж. Решение по дело University of Huddersfield, посочено по-горе, точка 51).
- 48 Поради това на първия и втория отправен въпрос следва да се отговори, че по принцип данъчнозадължено лице може да се ползва от правото на приспадане на платения или дължим по получени доставки ДДС за възмездната доставка на услуга, когато приложимото национално право позволява прехвърлянето на дял от съсобствеността върху изобретение, с което се предоставя право върху изобретението.

По третия въпрос

- 49 С третия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали предвид някои особени обстоятелства може да се установи наличието на злоупотреба относно правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС.
- 50 За да се отговори на този въпрос, трябва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата (вж. Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 71, както и Решение от 29 април 2004 г. по дело Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, Recueil, стр. I-5337, точка 76).

- 51 Принципът за забрана на злоупотребата с право води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (вж. Решение от 22 май 2008 г. по дело *Ampliscientifica и Amplifin*, C-162/07, Сборник, стр. I-4019, точка 28).
- 52 Във връзка с това в точки 74 и 75 от Решение по дело *Halifax* и др., посочено по-горе, Съдът постановява, че установяването на злоупотреба на областта на ДДС предполага, от една страна, въпреки формалното прилагане на предвидените в релевантните разпоредби от Директивата условия и на националното законодателство, което я транспонира, сделките, за които става въпрос, да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целта, преследвана с тези разпоредби, и от друга страна, да е видно от множество обективни обстоятелства, че основната цел на въпросните сделки се свежда до получаването на това данъчно предимство.
- 53 Във връзка с главното производство запитващата юрисдикция трябва да прецени всички релевантни обстоятелства по него, за да определи дали с оглед на припомнената по-горе съдебна практика за целите на ДДС може да се счита, че сделка като разглежданата в това производство попада в понятието злоупотреба. Посочените обстоятелства по-специално се характеризират с това, че разглежданото изобретение все още не е патентовано, свързаното с него право се притежава от няколко лица, повечето от които са установени на един и същ адрес и се представляват от едно и също физическо лице, длъжимият по получени доставки ДДС не е платен и прехвърлилото дела от съсобствеността дружество е прекратено без ликвидация.
- 54 При тези обстоятелства на третия отправен въпрос следва да се отговори, че запитващата юрисдикция следва да установи предвид всички факти, характеризиращи разглежданата в главното производство доставка на услуги, наличието или липсата на злоупотреба с право във връзка с правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

По съдебните разноси

- 55 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) По принцип данъчнозадължено лице може да се ползва от правото на приспадане на платения или дължим по получени доставки данък върху добавената стойност за вземездната доставка на услуга, когато приложимото национално право позволява прехвърлянето на дял от собствеността върху изобретение, с което се предоставя право върху изобретението.

- 2) Запитващата юрисдикция следва да установи наличието или липсата на злоупотреба с право във връзка с правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност, като вземе предвид всички факти, характеризиращи разглежданата в главното производство доставка на услуги.

Подписи