

Cauza C-504/10

Tanoarch s.r.o.

împotriva

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Najvyšší súd Slovenskej republiky)

„Fiscalitate — TVA — Drept de deducere — Cesiunea unei părți din drepturile asupra unei invenții deținute de mai multe întreprinderi către o întreprindere care deține deja dreptul de utilizare a invenției respective în totalitate — Practică abuzivă”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 9 alin. (1) și art. 168]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Limitarea dreptului de deducere*

(Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 168)

1. O persoană impozabilă poate, în principiu, să invoce dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate sau datorate în amonte pentru o prestare de servicii, efectuată cu titlu oneros, atunci când dreptul național aplicabil permite cesiunea unei cote de coproprietate asupra unei invenții, care conferă un drept asupra acesteia.

Noțiunea de activitate economică include astfel orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii. Noțiunile de livrări de bunuri și de prestări de servicii au, toate, caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective. Prin urmare, cesiunea unei cote de coproprietate asupra unei invenții, cu toate că aceasta din urmă nu a condus la înregistrarea unui brevet, poate constitui, în principiu, o activitate economică supusă la plata taxei pe valoarea adăugată. Rezultă că o astfel de operațiune poate da naștere unui drept de deducere a taxei achitate sau datorate în amonte.

Problema dacă cesiunea în cauză este efectuată numai în scopul obținerii unui avantaj fiscal este lipsită de relevanță pentru a stabili dacă aceasta constituie o prestare de servicii și o activitate economică în sensul dispozițiilor relevante ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 45-48 și dispozitiv 1)

2. Constatarea unei practici abuzive în domeniul taxei pe valoarea adăugată impune, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din directivă și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste

dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiască că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al unei operațiuni de cesiune a unei cote de coproprietate asupra unei invenții, care conferă un drept asupra acesteia, este de competența instanței naționale să stabilească, având în vedere toate împrejurările de fapt care caracterizează o asemenea prestare de servicii, existența sau inexistența unui abuz de drept în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte.

(a se vedea punctele 52 și 54 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

27 octombrie 2011(*)

„Fiscalitate – TVA – Drept de deducere – Cesiunea unei părți din drepturile asupra unei invenții deținute de mai multe întreprinderi către o întreprindere care deține deja dreptul de utilizare a invenției respective în totalitate – Practică abuzivă”

În cauza C-504/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacia), prin decizia din 28 septembrie 2010, primită de Curte la 21 octombrie 2010, în procedura

Tanoarch s. r. o.

împotriva

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, domnii E. Juhász și D. Švaby, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 septembrie 2011,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „directiva”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Tanoarch s. r. o. (denumită în continuare „Tanoarch”), pe de o parte, și Dažová riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția de Impozite a Republicii Slovace), pe de altă parte, privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă cesiunii unei cote de coproprietate asupra unei invenții pentru care nu s-a înregistrat încă un brevet.

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) din directivă prevede că sunt supuse TVA-ului, între altele, livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă prevede:

„Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale [sau asimilate], este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din directivă, prestare de servicii înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

6 Articolul 25 din directivă prevede:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

- (a) cesiunea de bunuri necorporale indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate;
- (b) obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație;
- (c) prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.”

7 Articolul 62 din directivă prevede că, în sensul acesteia, „fapt generator” înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil.

8 În conformitate cu articolul 63 din directivă, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

9 Potrivit articolului 167 din directivă, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

10 Potrivit articolului 168 din directivă:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul în statul membru în care efectuează

operațiunile respective de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

Dreptul național

11 Potrivit articolului 49 alineatul 1 din Legea nr. 222/2004 privind TVA-ul, în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pentru un bun sau pentru un serviciu ia naștere la data la care taxa devine exigibilă pentru bunul sau pentru serviciul respectiv.

12 Conform articolului 49 alineatul 2 din legea menționată, persoana impozabilă poate deduce din taxa pe care o datorează taxa pentru bunurile și serviciile utilizate pentru desfășurarea activității sale economice în calitate de persoană impozabilă, sub rezerva dispozițiilor alineatelor 3 și 7 ale articolului menționat. Persoana impozabilă poate deduce taxa, în cazul în care aceasta îi este aplicată de o altă persoană impozabilă în Slovacia, pentru bunuri sau servicii care îi sunt furnizate sau care trebuie să îi fie furnizate.

13 Potrivit articolului 51 alineatul 1 litera a) din Legea privind TVA-ul, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere în temeiul articolului 49 din această lege dacă deține factura emisă de persoana impozabilă, la data deducerii taxei conform articolului 49 alineatul 2 din legea menționată.

14 Articolul 10 din Legea nr. 435/2001 privind brevetele, în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Legea privind brevetele”), prevede:

- „1. Drepturile asupra invenției, inclusiv dreptul de a introduce o cerere, aparțin inventatorului.
2. Inventatorul este cel care a creat invenția prin propria activitate de creație.
3. Coinventatorii au drepturi asupra invenției, în măsura în care au contribuit la crearea invenției. Dacă aceștia nu stabilesc altfel sau dacă instanța nu statuează altfel, cotele coinventatorilor în crearea invenției sunt prezumate a fi egale.”

15 Articolul 12 din această lege prevede:

- „1. Drepturile asupra invenției revin, de asemenea, succesorilor [...]
2. Drepturile asupra invenției sunt transmise unei alte persoane în cazurile stabilite prin reglementarea specială.
3. Pentru a fi valabil, un contract de cesiune a drepturilor asupra invenției trebuie întocmit în scris.
4. Împreună cu cesiunea sau transmiterea drepturilor asupra invenției, care are loc după depunerea unei cereri de înregistrare, se cesează sau se transmit și drepturile care decurg din cererea de înregistrare. Cu toate acestea, cesiunea sau transmiterea drepturilor care decurg din cererea de înregistrare produc efecte față de terți numai de la data înregistrării cererilor de brevete, cu excepția cazurilor în care terții aveau cunoștință despre cesiune sau despre

transmitere sau trebuiau să aibă cunoștințe despre acestea, în contextul respectiv.”

16 Raporturile dintre coproprietarii unui brevet sunt definite la articolul 20 alineatele 1-3 din legea menționată după cum urmează:

„1. Cu excepția unor dispoziții contrare din prezenta lege, dispozițiile din reglementarea specială se aplică raporturilor dintre coproprietarii unui brevet.

2. Cota de coproprietate asupra brevetului rezultă din întinderea drepturilor asupra invenției care revin fiecărui coinventator în calitate de titular al brevetului sau în calitate de având-cauză al titularului brevetului.

3. Cu excepția cazului în care există un acord diferit între coproprietari, fiecare coproprietar are dreptul de a utiliza invenția care face obiectul brevetului, însă nu poate acorda acest drept unui terț.”

17 În temeiul articolului 37 alineatele 1 și 5, din Legea privind brevetele, cererea de înregistrare poate fi introdusă de persoana sau de persoanele care au un drept asupra invenției. Cererea de înregistrare trebuie să conțină datele de identificare ale inventatorului sau ale coinventatorilor, precum și documentul referitor la drepturile asupra invenției, în cazul în care solicitantul nu este inventatorul.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

18 La 26 februarie 2007, mai multe persoane fizice și juridice, inclusiv Tanoarch și VARS Slovakia s. r. o. (denumit în continuare „VARS”), două societăți cu sediul social în Banská Bystrica (Slovacia), au depus la Oficiul pentru Proprietate Industrială al Republicii Slovace o cerere de brevet denumită „Procedeu pentru prepararea unui produs pe bază de talc cu grad ridicat de puritate”.

19 La 5 iulie 2007, Tanoarch și VARS au încheiat un contract de cesiune de coproprietate industrială. Potrivit acestui contract, pentru încheierea căruia ambele părți au fost reprezentate de aceeași persoană fizică, domnul Kovanda, VARS a transferat societății Tanoarch 50 % din cota sa de coproprietate asupra brevetului neînregistrat încă.

20 Contractul menționează prețul cesiunii cotei de coproprietate din drepturile asupra invenției fusese stabilit prin intermediul unei expertize la 258 de milioane SKK și, pe baza unei determinări suplimentare a valorii, la o sumă totală de 774 de milioane SKK. Prin urmare, prețul pentru cesiunea unei jumătăți din drepturile de coproprietate a fost stabilit, potrivit contractului menționat anterior, la 387 de milioane SKK fără TVA. Conform contractului, cesiunea drepturilor asupra invenției a fost prevăzută pentru un preț care trebuia să fie plătit în numerar sau în natură, dacă părțile contractante nu dispuneau altfel.

21 Pe baza unei facturi din data de 5 iulie 2007, Tanoarch a depus, la 27 august 2007, o declarație de TVA pentru perioada impozabilă aferentă lunii iulie a anului 2007. În această declarație fiscală, a fost indicat o sumă de aproximativ 73 530 000 SKK cu titlu de TVA deductibil pe factura emisă de VARS pentru cesiunea cotei de coproprietate. Societatea menționată nu plătitese taxa datorată în amonte aferentă acestei sume. Societatea VARS a fost dizolvată fără lichidare în cursul anului 2008.

22 În plus, Tanoarch a efectuat o deducere a TVA-ului pentru alte facturi privind cesiunea unor drepturi asupra invenției, emise de VARS pentru perioadele fiscale aferente lunilor august-septembrie ale anului 2007.

23 În aceste condiții, Daťový úrad (biroul fiscal) din Banská Bystrica, în calitate sa de administrație fiscală competentă, a efectuat un control la sediul Tanoarch pentru a verifica temeinicia cererii de deducere a TVA-ului. Ulterior, prin decizia din 24 iunie 2008, biroul fiscal menționat a refuzat să efectueze deducerea indicată în declarația fiscală depusă de Tanoarch.

24 Societatea menționată a formulat o contestație împotriva acestei decizii. Prin decizia din 23 octombrie 2008, Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția generală de impozite a Republicii Slovace), în calitate de organ administrativ competent să soluționeze această contestație, a respins cererea Tanoarch și a confirmat decizia biroului fiscal.

25 În cadrul controlului fiscal efectuat, s-a constatat că cinci dintre societățile care au depus cererea de brevet, inclusiv Tanoarch și VARS, aveau sediul la aceeași adresă în Banská Bystrica. În plus, aceeași persoană, și anume domnul Kovanda, era numită în calitate de administrator al acestor societăți.

26 Astfel, la 13 ianuarie 2009, Tanoarch a introdus o acțiune la Krajský súd (Curtea Regională) din Banská Bystrica pentru a obține anularea acestei decizii din 23 octombrie 2008. Prin hotărârea din 1 aprilie 2009, instanța menționată a respins acțiunea.

27 În consecință, Tanoarch a declarat apel la Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovace).

28 Najvyšší súd Slovenskej republiky exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă dispozițiile din Legea privind TVA-ul și din Legea privind brevetele, potrivit căroră veniturile provenite din invenții sunt limitate la veniturile rezultate din exploatarea acestora, sunt în conformitate cu dispozițiile cuprinse în A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). Prin urmare, acesta a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este conformă cu articolul 2 [alineatul] (1) din [A șasea directivă] o dispoziție potrivit căreia o persoană impozabilă poate deduce din impozitul datorat impozitul aferent bunurilor și serviciilor utilizate în scopul desfășurării activității sale economice ca persoană impozabilă, în cazul în care impozitul îi este aplicat acesteia de o altă persoană impozabilă, pe teritoriul național, pentru bunuri și servicii care îi sunt furnizate sau care trebuie să fie furnizate, dacă recurenta, în calitate de cosolicitant al înregistrării unei invenții pentru care nu s-a eliberat încă brevetul, este deja titulara ex lege a dreptului de a utiliza în mod autonom invenția care face obiectul unui brevet în ansamblul său?

2) În lumina celei de [A șasea] directive, este întemeiată interpretarea potrivit căreia dreptul ex lege preexistent al persoanei impozabile de a utiliza autonom brevetul determină imposibilitatea juridică de a utiliza serviciul pentru a furniza bunuri și servicii în calitate de persoană impozabilă și, prin aceasta, se ajunge la epuizarea juridică a serviciului achiziționat?

3) Împrejurarea potrivit căreia, într-o situație precum cea din cauza principală, invenția este încă nebrevetată și se transferă doar cote din aceasta, are de asemenea efecte asupra existenței unui abuz privind dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte, în sensul

Hotărârii Curții din 21 februarie 2006[, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609)]?”

Cu privire la cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare

Cu privire la admisibilitate

29 Intimata din acțiunea principală și guvernul slovac invocă inadmisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare, întrucât aceasta nu ar indica suficient de clar obiectul cererii de interpretare și motivele sesizării Curții, nici nu ar conține toate elementele de fapt relevante.

30 Pe de altă parte, instanța de trimitere nu ar preciza modul în care ar fi fost posibil în cauza principală utilizarea serviciului furnizat în scopul prestațiilor impozitate. Aceasta nu ar explica nici în ce constă activitatea societății Tanoarch, nici dacă această societate desfășoară în mod efectiv o activitate economică.

31 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, numai instanțele naționale care sunt sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată au competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, dacă întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 38, Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec., p. I-607, punctul 18, și Hotărârea din 27 februarie 2003, Adolf Truley, C-373/00, Rec., p. I-1931, punctul 21).

32 De asemenea, din aceeași jurisprudență rezultă că Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, că problema este de natură ipotetică sau că Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârile citate anterior PreussenElektra, punctul 39, Canal Satélite Digital, punctul 19, și Adolf Truley, punctul 22).

33 Or, în cauza principală, nu este evident că întrebările adresate de instanța națională se încadrează în una dintre aceste situații.

34 Astfel, decizia de trimitere prezintă în mod detaliat situația de fapt din litigiu și normele de drept național susceptibile să fie aplicate, precum și întrebările adresate cu privire la interpretarea dispozițiilor din directivă referitoare la dreptul de deducere, inclusiv jurisprudența Curții în materie.

35 În ceea ce privește considerațiile formulate referitoare la natura activității recurente din acțiunea principală, este suficient să se observe că nu este de competența Curții, ci este de competența instanței de trimitere să se pronunțe în acest sens, întrucât este vorba despre o constatare de fapt.

36 Prin urmare, prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie declarată admisibilă.

Cu privire la fond

Cu privire la prima și la a doua întrebare

37 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, la care trebuie să se răspundă împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o persoană impozabilă poate invoca dreptul de deducere a TVA-ului achitat sau datorat în amonte pentru o prestare de servicii, efectuată cu titlu oneros, constând în cesiunea unei cote de coproprietate care conferă un drept asupra unei invenții în împrejurări caracterizate în special prin faptul că dreptul menționat este deținut de mai multe persoane, inclusiv de cedentul și de dobânditorul acestuia.

38 Cu titlu introductiv, trebuie să se precizeze că, deși instanța de trimitere menționează, în întrebările formulate, A șasea directivă, din decizia de trimitere rezultă că situația de fapt din acțiunea principală s-a desfășurat după 1 ianuarie 2007, și anume după intrarea în vigoare a Directivei 2006/112 care a abrogat și a înlocuit A șasea directivă. În aceste condiții, trebuie să se facă trimitere la dispozițiile din Directiva 2006/112.

39 Întrebările instanței de trimitere privesc întinderea drepturilor unui coinventator și, prin urmare, aspectul dacă aceste drepturi pot să facă obiectul unei operațiuni comerciale supuse la plata TVA-ului. De asemenea, se ridică problema incidenței faptului că invenția în cauză în acțiunea principală nu a condus la înregistrarea unui brevet.

40 Pentru a răspunde la întrebările menționate anterior, trebuie amintit că regimul de deducere instituit prin directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun al TVA-ului urmărește să garanteze perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24, Hotărârea din 8 februarie 2007, *Investrand*, C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 22, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 27).

41 Prin urmare, dreptul de deducere constituie, ca parte integrantă a mecanismului TVA-ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol și Stadler*, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42, Hotărârea din 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 33, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2010, *X Holding și Oracle Nederland*, C-538/08 și C-33/09, Rep., p. I-3129, punctul 37).

42 În consecință, persoana impozabilă poate deduce integral TVA-ul aplicat bunurilor și serviciilor achiziționate în exercitarea activităților sale impozabile (a se vedea Hotărârea *NCC Construction Danmark*, citată anterior, punctul 39).

43 Referitor la cauza principală, rezultă din dosar că Tanoarch a achiziționat o cotă de coproprietate asupra unei invenții. În ceea ce privește consecințele juridice care decurg din această achiziție, trebuie amintit că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, atribuțiile Curții și cele ale instanței de trimitere sunt în mod clar delimitate și este numai de competența acesteia din urmă să interpreteze legislația națională (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Rep., p. I-5785, punctul 21). În consecință, în cauza menționată, revine instanței de trimitere obligația de a se pronunța asupra aspectului dacă legislația națională aplicabilă permite unui coinventator să cedeze cota sa de coproprietate asupra invenției.

44 În schimb, Curtea poate furniza indicații instanței de trimitere în ceea ce privește

consecin?ele în materie de TVA ale achizi?iei men?ionate, în ipoteza în care cesiunea cotei de coproprietate trebuie considerat? ca fiind în conformitate cu dispozi?iile din dreptul intern.

45 În ceea ce prive?te realitatea economic? a acestei achizi?ii, trebuie amintit c?, în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din directiv?, no?iunea de activitate economic? include, printre altele, orice activitate a produc?torilor, a comercian?ilor sau a persoanelor care presteaz? servicii. No?iunile de livr?ri de bunuri ?i de prest?ri de servicii au, toate, caracter obiectiv ?i se aplic? independent de scopurile ?i de rezultatele opera?iunilor respective (a se vedea Hot?rârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield, C?223/03, Rec., p. I?1751, punctul 48).

46 Prin urmare, cesiunea unei cote de coproprietate asupra unei inven?ii, cu toate c? aceasta din urm? nu a condus la înregistrarea unui brevet, poate constitui, în principiu, o activitate economic? supus? la plata TVA?ului. Rezult? c? o astfel de opera?iune poate da na?tere unui drept de deducere a TVA?ului achitat sau datorat în amonte.

47 În ceea ce prive?te inten?iile operatorilor implica?i, trebuie ad?ugat c? problema dac? cesiunea în cauz? în ac?iunea principal? este efectuat? numai în scopul ob?inerii unui avantaj fiscal este lipsit? de relevan?? pentru a stabili dac? aceasta constituie o prestare de servicii ?i o activitate economic? în sensul dispozi?iilor relevante ale directivei (a se vedea Hot?rârea University of Huddersfield, citat? anterior, punctul 51).

48 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la prima ?i la a doua întrebare adresat? c? o persoan? impozabil? poate, în principiu, s? invoce dreptul de deducere a TVA?ului achitat sau datorat în amonte pentru o prestare de servicii, efectuat? cu titlu oneros, atunci când dreptul na?ional aplicabil permite cesiunea unei cote de coproprietate asupra unei inven?ii, care confer? un drept asupra acesteia.

Cu privire la a treia întrebare

49 Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac?, având în vedere unele împrejur?ri speciale, poate fi stabilit? existen?a unui abuz în ceea ce prive?te dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte.

50 Pentru a r?spunde la întrebarea men?ionat?, trebuie amintit c? combaterea fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat prin directiv? (a se vedea Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 71, precum ?i Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden ?i Holin Groep, C?487/01 ?i C?7/02, Rec., p. I?5337, punctul 76).

51 Principiul interzicerii abuzului de drept are astfel ca finalitate interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economic?, efectuate în scopul unic de ob?inere a unui avantaj fiscal (a se vedea Hot?rârea din 22 mai 2008, Amplis Scientifica ?i Amplifin, C?162/07, Rep., p. I?4019, punctul 28).

52 În aceast? privin??, la punctele 74 ?i 75 din Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, Curtea a hot?rât c?, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA?ului, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplic?rii formale a condi?iilor prev?zute de dispozi?iile relevante din directiv? ?i din legisla?ia na?ional? de transpunere a acesteia, opera?iunile în cauz? s? aib? ca rezultat ob?inerea unui avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivului urm?rit prin aceste dispozi?ii ?i, pe de alt? parte, ca dintr?un ansamblu de elemente obiective s? reias? c? scopul esen?ial al opera?iunilor în cauz? se limiteaz? la ob?inerea acestui avantaj fiscal.

53 Cu privire la cauza principal?, este de competen?a instan?ei de trimitere s? aprecieze

ansamblul împrejurărilor relevante ale acesteia pentru a stabili dacă, în lumina jurisprudenței amintite mai sus, în scopuri de TVA, se poate considera că o operațiune precum cea în cauză în acțiunea principală reprezintă o practică abuzivă. Împrejurările menționate sunt caracterizate în special prin faptul că invenția în cauză nu a condus încă la înregistrarea unui brevet, că drepturile legate de invenția menționată sunt deținute de mai multe persoane dintre care cele mai multe au sediul la aceeași adresă și sunt reprezentate de aceeași persoană fizică, că TVA-ul datorat în amonte nu a fost achitat și că societatea care a cedat cota de coproprietate a fost dizolvată fără lichidare.

54 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a treia întrebare adresată dacă este de competența instanței de trimitere să stabilească, având în vedere toate împrejurările de fapt care caracterizează prestarea de servicii în cauză în acțiunea principală, existența sau inexistența unui abuz de drept în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) O persoană impozabilă poate, în principiu, să invoce dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate sau datorate în amonte pentru o prestare de servicii, efectuată cu titlu oneros, atunci când dreptul național aplicabil permite cesiunea unei cote de coproprietate asupra unei invenții, care conferă un drept asupra acesteia.

2) Este de competența instanței de trimitere să stabilească, având în vedere toate împrejurările de fapt care caracterizează prestarea de servicii în cauză în acțiunea principală, existența sau inexistența unui abuz de drept în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte.

Semnături

* Limba de procedură: slovacă.