

Sag C-504/10

Tanoarch s.r.o.

mod

Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Najvyšší súd Slovenskej republiky)

»Skatter og afgifter – moms – fradragsret – overdragelse af en andel af rettigheder til en opfindelse, der indehaves af flere selskaber, til et selskab, som har ret til at udnytte opfindelsen i dens helhed – misbrug«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

(Rådets direktiv 2006/112, art. 9, stk. 1, og art. 168)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – begrænsning af fradragsretten*

(Rådets direktiv 2006/112, art. 168)

1. En afgiftspligtig person kan i princippet gøre krav på retten til fradrag for indgående merværdiafgift, som skal betales eller er betalt, for en tjenesteydelse, som er leveret mod vederlag, når den gældende nationale lovgivning tillader overdragelse af en andel af et sameje af en opfindelse, hvorved rettighederne til denne opfindelse overdrages.

Begrebet økonomisk virksomhed omfatter nemlig alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Begreberne levering af varer og tjenesteydelser har alle en objektiv karakter, og de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater. Overdragelse af en andel af et sameje af en opfindelse kan, selv om der ikke er sket nogen patentering af sidstnævnte, derfor i princippet udgøre merværdiafgiftspligtig økonomisk virksomhed. Det følger heraf, at en sådan transaktion gør, at der opstår ret til fradrag for indgående afgift, som skal betales eller er betalt.

Spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede overdragelse udelukkende er foretaget med det formål at opnå en afgiftsfordel, er uden nogen relevans med hensyn til afgørelsen af, om overdragelsen udgør en tjenesteydelse og må anses for økonomisk virksomhed i henhold til de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem.

(jf. præmis 45-48 samt domskonkl. 1)

2. Konstatning af et misbrug på merværdiafgiftsområdet kræver for det første, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive

omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er indskrænket til opnåelsen af denne afgiftsfordel.

Hvad angår den skattemæssige behandling af en overdragelse af en andel af et sameje af en opfindelse, hvorved rettighederne til denne opfindelse overdrages, tilkommer det den nationale ret at fastslå, om der, henset til samtlige faktiske omstændigheder, der kendetegner en sådan levering af en tjenesteydelse, er tale om misbrug af rettigheder for så vidt angår retten til fradrag for indgående merværdiafgift.

(jf. præmis 52 og 54 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

27. oktober 2011 (*)

»Skatter og afgifter – moms – fradragsret – overdragelse af en andel af rettigheder til en opfindelse, der indehaves af flere selskaber, til et selskab, som har ret til at udnytte opfindelsen i dens helhed – misbrug«

I sag C-504/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakiet) ved afgørelse af 28. september 2010, indgået til Domstolen den 21. oktober 2010, i sagen:

Tanoarch s.r.o.

mod

Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), som fungerende formand for Syvende Afdeling, og dommerne E. Juhász og D. Švaby,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. september 2011,

og idet Domstolen har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er fremsat inden for rammerne af en sag mellem Tanoarch s.r.o. (herefter »Tanoarch«) og Dažové riaditel'stvo Slovenskej republiky vedrørende retten til fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) i relation til overdragelsen af en andel af et sameje af en opfindelse, der endnu ikke er patenteret.

EU-retten

3 Direktivets artikel 2, stk. 1, fastsætter, at bl.a. levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtige.

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, bestemmer:

»Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 I henhold til direktivets artikel 24, stk. 1, forstås der ved levering af ydelser enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

6 Direktivets artikel 25 fastsætter:

»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

- a) overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke
- b) forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand
- c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven.«

7 Direktivets artikel 62 bestemmer, at der ved »afgiftspligtens indtræden« i direktivet forstås den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt.

8 Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder i henhold til direktivets artikel 63 på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

9 I henhold til direktivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

10 Direktivets artikel 168 har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er

eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

Nationale bestemmelser

11 I henhold til artikel 49, stk. 1, i lov nr. 222/2004 om moms, i den affattelse, som er gældende i hovedsagen (herefter »momsloven«), opstår den afgiftspligtige persons ret til at fradrage afgiften for varen eller tjenesteydelsen på det tidspunkt, hvor afgiften for varen eller tjenesteydelsen forfalder.

12 I medfør af den nævnte lovs artikel 49, stk. 2, har den afgiftspligtige person med forbehold for de i artiklens stk. 3 og 7 nævnte undtagelser ret til i den afgift, som denne skylder, at fradrage den afgift, der pålægges de varer og tjenesteydelser, som personen i sin egenskab af afgiftspligtig anvender i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Den afgiftspligtige person kan fradrage afgiften, såfremt den pålægges ham af en anden afgiftspligtig person i Slovakiet for varer eller ydelser, som er eller skal leveres til ham.

13 I henhold til momslovens artikel 51, stk. 1, litra a), kan den afgiftspligtige person gøre sin fradragsret i medfør af lovens artikel 49 gældende, såfremt personen på tidspunktet for afgiftsfradraget i henhold til den nævnte lovs artikel 49, stk. 2, er i besiddelse af fakturaen fra den afgiftspligtige.

14 Artikel 10 i lov nr. 435/2001 om patenter, i den udgave, som finder anvendelse i hovedsagen (herefter »patentloven«), fastsætter:

»1. Rettighederne til opfindelsen, herunder retten til at indgive en patentansøgning, tilkommer opfinderen.

2. Opfinderen er den, som ved sin egen kreative indsats har gjort opfindelsen.

3. Medopfindere besidder rettigheder til opfindelsen i det omfang, de har bidraget til frembringelsen af den. Såfremt der ikke er aftalt andet indbyrdes, eller dommeren beslutter andet, anses medopfindernes andele i frembringelsen af opfindelsen for lige store.«

15 Lovens artikel 12 bestemmer:

»1. Rettighederne til opfindelsen tilkommer også dem, til hvem rettighederne er overgået [...]

2. Rettighederne til opfindelsen overføres til en anden person i henhold til særlovgivningen.

3. For at være gyldig skal en kontrakt om overdragelse af rettighederne til opfindelsen være skriftlig.

4. I forbindelse med overdragelse eller overførelse af rettighederne til opfindelsen, som finder sted efter indgivelsen af en patentansøgning, sker der samtidig overdragelse eller overførelse af de rettigheder, der udspringer af ansøgningen. Overdragelse eller overførelse af de rettigheder, som udspringer af ansøgningen, får imidlertid først virkning over for tredjemand på tidspunktet for registreringen af patentansøgningerne, medmindre tredjemanden havde kendskab til overdragelsen eller overførelsen, eller omstændighederne taget i betragtning burde have haft kendskab hertil.«

16 I den nævnte lovs artikel 20, stk. 1, 2 og 3, defineres forholdet mellem medindehaverne af et patent på følgende måde:

»1. Medmindre andet er fastsat i denne lov, finder bestemmelserne i særlovgivningen anvendelse på forholdet mellem medindehaverne af et patent.

2. Andelen af samejet af et patent udledes af det omfang af rettighederne til opfindelsen, som tilkommer hver enkelt medopfinder i dennes egenskab af patenthaver eller af retsefterfølger efter patenthaveren.

3. En medindehaver har ret til at udnytte den opfindelse, der har givet anledning til patentet, men kan ikke tildele en tredjemand retten til at udnytte opfindelsen, medmindre andet er aftalt mellem medindehaverne.«

17 I medfør af patentlovens artikel 37, stk. 1 og 5, kan patentansøgningen indgives af den eller de personer, som har rettighederne til opfindelsen. Ansøgningen skal indeholde opfinderens eller medopfindernes identitetsoplysninger og dokumentation for rettighederne til opfindelsen, såfremt ansøgeren ikke er opfinderen.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Den 26. februar 2007 indleverede et vist antal fysiske og juridiske personer, herunder Tanoarch og VARS Slovakia s.r.o. (herefter »VARS«), som er to selskaber med hjemsted i Banská Bystrica (Slovakiet), en patentansøgning med betegnelsen »Procedure for forberedelse af et talkumbaseret produkt med høj renhedsgrad« til kontoret for industriel ejendomsret i Den Slovakiske Republik.

19 Tanoarch og VARS indgik den 5. juli 2007 en aftale om salg af et industrielt sameje. Ved indgåelse af denne aftale, hvor de to parter var repræsenteret ved den samme fysiske person, nemlig J. Kovanda, overdrog VARS 50% af sin andel af samejet af det endnu ikke registrerede patent til Tanoarch.

20 Ifølge salgsaftalen var prisen for overdragelsen af andelen af samejet af rettighederne til opfindelsen blevet fastsat på grundlag af en ekspertvurdering til 258 mio. SKK og til 774 mio. SKK på grundlag af en supplerende værdiansættelse. Prisen for overdragelsen af halvdelen af samejerettighederne blev i medfør af aftalen følgelig fastsat til 387 mio. SKK, eksklusive moms. Overdragelsen af rettighederne til opfindelsen skulle i henhold til aftalen betales kontant eller in natura, såfremt de kontraherende parter ikke bestemte andet.

21 Med henvisning til en faktura af 5. juli 2007 indgav Tanoarch den 27. august 2007 en momsangivelse for afgiftsperioden juli 2007. I denne afgiftsangivelse blev et beløb på ca. 73 530 000 SKK anført med henvisning til den fradragsberettigede moms i tilknytning til den af VARS udstedte faktura for overdragelsen af andelen af samejet. Selskabet havde ikke betalt den indgående moms, som skyldtes for dette beløb. Det sidstnævnte selskab blev i løbet af 2008 opløst uden likvidation.

22 Tanoarch har desuden foretaget fradrag for moms vedrørende andre fakturaer, som for afgiftsperioderne fra august til september 2007 blev udstedt af VARS i forbindelse med overdragelsen af rettighederne til opfindelsen.

23 Under disse omstændigheder foretog Da?ový úrad (skattekontoret) i Banská Bystrica i sin egenskab af kompetent skattemyndighed en afgiftsmæssig kontrol hos Tanoarch med henblik på at afgøre, om anmodningen om momsfradrag skulle efterkommes. Ved afgørelse af 24. juni 2008

afviste det nævnte skattekontor efterfølgende at give tilladelse til at foretage det fradrag, som var angivet i skatteangivelsen fra Tanoarch.

24 Selskabet påklagede denne afgørelse. Ved afgørelse af 23. oktober 2008 og i sin egenskab af myndighed med kompetence til behandling af denne klage gav Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky (generaldirektoratet for skatter og afgifter i Den Slovakiske Republik) ikke Tanoarch medhold og stadfæstede skattekontorets afgørelse.

25 I forbindelse med den foretagne afgiftskontrol blev det konstateret, at fem af de selskaber, der havde indleveret patentansøgningen, herunder Tanoarch og VARS, var etableret på samme adresse i Banská Bystrica. Desuden var den samme person, nemlig J. Kovanda, angivet som disse selskabers forretningsfører.

26 Den 13. januar 2009 anlagde Tanoarch derfor sag ved Krajský súd (regional domstol) i Banská Bystrica med påstand om annullation af afgørelsen af 23. oktober 2008. Ved dom af 1. april 2009 blev generaldirektoratet for skatter og afgifter i Den Slovakiske Republik frifundet.

27 Tanoarch har derfor iværksat appel til prøvelse af dommen ved Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste retsinstans).

28 Najvyšší súd Slovenskej republiky har udtrykt tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i momsloven og patentloven, hvoraf det følger, at indtægter fra opfindelsen indskrænkes til indtægterne fra udnyttelsen af denne, er forenelige med bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). Den har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en bestemmelse, som fastsætter, at den afgiftspligtige person i den afgift, som denne skylder, kan fradrage afgiften for goder og tjenesteydelser, der anvendes til brug for den pågældendes afgiftspligtige virksomhed, forenelig med [sjette direktivs] artikel 2, stk. 1, [...] såfremt afgiften kræves betalt af en anden afgiftspligtig person i indlandet for goder og tjenesteydelser, som er blevet leveret eller skal leveres den afgiftspligtige, [og] såfremt sagsøgeren i sin egenskab af medansøger om registrering af en opfindelse, for hvilken der endnu ikke er blevet meddelt et patent, allerede [...] har ret til selvstændig anvendelse af den opfindelse, der som helhed er genstand for et patent?

2) Kan sjette direktiv fortolkes således, at den afgiftspligtiges allerede eksisterende lovbestemte ret til selvstændig udnyttelse af patentet indebærer, at det er retligt umuligt at anvende tjenesteydelsen til levering af goder og tjenesteydelser i egenskab af afgiftspligtig person, og at den erhvervede tjenesteydelse hermed er konsumeret i retlig forstand?

3) Påvirker også den omstændighed, at opfindelsen i det af hovedsagen omhandlede konkrete tilfælde endnu ikke er blevet registreret som patent, og at der udelukkende er tale om overdragelse af andele, et misbrug af den afgiftspligtige persons ret til fradrag for indgående moms, jf. Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609)?«

Anmodningen om præjudiciel afgørelse

Formaliteten

29 Sagsøgte i hovedsagen og den slovakiske regering har gjort gældende, at den præjudicielle forelæggelse ikke kan antages til realitetsbehandling, idet den ikke med tilstrækkelig klarhed

angiver genstanden for anmodningen om fortolkning og begrundelserne for forelæggelsen for Domstolen, og idet den ikke redegør for alle relevante faktiske omstændigheder.

30 I øvrigt har den nationale forelæggende ret ikke præciseret, hvorledes det ville have været muligt at udnytte de i hovedsagen leverede ydelser til brug for de afgiftspligtige ydelser. Den har heller ikke forklaret, hvori Tanoarchs virksomhed består, eller om dette selskab faktisk udøver økonomisk virksomhed.

31 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det ifølge fast retspraksis udelukkende tilkommer de nationale retter, for hvem tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at de kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, de forelægger Domstolen. Domstolen er følgelig, når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkning af EU-retten, i princippet forpligtet til at træffe afgørelse (jf. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 38, af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I, s. 607, præmis 18, og af 27.2.2003, sag C-373/00, Adolf Truley, Sml. I, s. 1931, præmis 21).

32 Det fremgår også af denne retspraksis, at Domstolen kun kan afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. PreussenElektra-dommen, præmis 39, dommen i sagen Canal Satélite Digital, præmis 19, og Adolf Truley-dommen, præmis 22).

33 I hovedsagen fremgår det imidlertid ikke klart, at de spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, falder ind under et af disse tilfælde.

34 Forelæggelsesafgørelsen indeholder således en detaljeret fremstilling af sagens faktiske omstændigheder og af de nationale retsregler, der kan finde anvendelse, og af de spørgsmål, som er rejst vedrørende fortolkningen af direktivets bestemmelser om fradragsret, herunder Domstolens praksis på området.

35 For så vidt angår betragtningerne vedrørende arten af sagsøgeren i hovedsagens virksomhed bemærkes, at det ikke tilkommer Domstolen, men den forelæggende ret, at udtale sig i denne henseende, eftersom der herved er tale om at fastslå en faktisk omstændighed.

36 Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse skal derfor antages til realitetsbehandling.

Realiteten

Det første og det andet spørgsmål

37 Med det første og det andet spørgsmål, som skal besvares samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person kan gøre krav på retten til fradrag for indgående moms, som skal betales eller er betalt, for en tjenesteydelse, som er leveret mod vederlag, og som består i overdragelsen af en andel af et sameje, hvorved der er blevet overført rettigheder til en opfindelse under omstændigheder, som bl.a. er kendetegnet ved det forhold, at de nævnte rettigheder indehaves af flere personer, herunder overdrageren og erhververen af disse.

38 Selv om den forelæggende ret i sine spørgsmål henviser til sjette direktiv, skal det indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de faktiske omstændigheder, der er omhandlet i hovedsagen, fandt sted efter den 1. januar 2007, dvs. efter ikrafttrædelsen af direktiv 2006/112, som ophævede og erstattede sjette direktiv. Der skal under disse omstændigheder henvises til bestemmelserne i direktiv 2006/112.

39 Den forelæggende rets spørgsmål vedrører rækkevidden af en medopfinders rettigheder og i forbindelse hermed, hvorvidt disse rettigheder kan være genstand for en momspligtig kommerciel transaktion. Den forelæggende ret spørger ligeledes om, hvilken betydning det har, at der ikke er sket nogen patentering af den omhandlede opfindelse.

40 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes, at den fradragsordning, der er indført med direktivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv i princippet er momspligtig (jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, af 8.2.2007, sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 22, og af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 27).

41 Som en integrerende del af momsordningen udgør retten til fradrag dermed et grundlæggende princip i det fælles momssystem og kan som udgangspunkt ikke begrænses (jf. dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42, af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 33, og af 15.4.2010, forenede sager C-538/08 og C-33/09, X Holding og Oracle Nederland, Sml. I, s. 3129, præmis 37).

42 Den afgiftspligtige person kan følgelig fuldt ud fradrage den moms, der påhvilede de varer og tjenesteydelser, der er erhvervet med henblik på udøvelsen af den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (jf. dommen i sagen NCC Construction Danmark, præmis 39).

43 Hvad angår hovedsagen fremgår det af sagsakterne, at Tanoarch erhvervede en andel af samejet af en opfindelse. Med hensyn til de retlige konsekvenser af denne erhvervelse skal det i henhold til den procedure, som er fastsat i artikel 267 TEUF, bemærkes, at Domstolens opgaver og den forelæggende rets opgaver er klart adskilt, og det tilkommer udelukkende sidstnævnte at fortolke den nationale lovgivning (jf. dom af 17.7.2008, sag C-500/06, Corporación Dermoestética, Sml. I, s. 5785, præmis 21). I den foreliggende sag tilkommer det følgelig den forelæggende ret at udtale sig om, hvorvidt den gældende nationale lovgivning gør det muligt for en medopfinder at overdrage sin andel af samejet af opfindelsen.

44 Såfremt overdragelsen af andelen af samejet anses for at være i overensstemmelse med bestemmelserne i national ret, kan Domstolen derimod give den forelæggende ret nogle retningslinjer for så vidt angår konsekvenserne af den nævnte erhvervelse i momsmæssig henseende.

45 Hvad angår erhvervelsens økonomiske realitet skal det i henhold til direktivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, bemærkes, at begrebet økonomisk virksomhed bl.a. omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Begreberne levering af varer og tjenesteydelser har alle en objektiv karakter, og de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. dom af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 48).

46 Overdragelse af en andel af et sameje af en opfindelse kan, selv om der ikke er sket nogen

patentering af sidstnævnte, derfor i princippet udgøre momspligtig økonomisk virksomhed. Det følger heraf, at en sådan transaktion gør, at der opstår ret til fradrag for indgående moms, som skal betales eller er betalt.

47 For så vidt angår de berørte aktørers intentioner skal det bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede overdragelse udelukkende er foretaget med det formål at opnå en afgiftsfordel, er uden nogen relevans med hensyn til afgørelsen af, om overdragelsen udgør en tjenesteydelse i henhold til direktivets relevante bestemmelser, og om den må anses for økonomisk virksomhed (jf. *University of Huddersfield-dommen*, præmis 51).

48 Det første og det andet forelagte spørgsmål skal følgelig besvares med, at en afgiftspligtig person i princippet kan gøre krav på retten til fradrag for indgående moms, som skal betales eller er betalt, for en tjenesteydelse, som er leveret mod vederlag, når den gældende nationale lovgivning tillader overdragelse af en andel af et sameje af en opfindelse, hvorved rettighederne til denne opfindelse overdrages.

Det tredje spørgsmål

49 Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om det på grundlag af et vist antal særlige omstændigheder kan fastslås, at der er tale om misbrug af retten til fradrag for indgående moms.

50 Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktivet (jf. dommen i sagen *Halifax m.fl.*, præmis 71, og dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, *Gemeente Leusden og Holin Groep*, Sml. I, s. 5337, præmis 76).

51 Princippet om forbud mod misbrug af rettigheder medfører således et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. dom af 22.5.2008, sag C-162/07, *Ampliscientifica og Amplifin*, Sml. I, s. 4019, præmis 28).

52 I denne forbindelse har Domstolen i præmis 74 og 75 i dommen i sagen *Halifax m.fl.* fastslået, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er indskrænket til opnåelsen af denne afgiftsfordel.

53 Hvad angår hovedsagen tilkommer det den forelæggende ret at vurdere samtlige relevante omstændigheder i sagen for den med henblik på afgørelsen af, om en transaktion som den i hovedsagen omhandlede – i lyset af den ovenfor anførte retspraksis – kan anses for at udgøre misbrug i momssammenhæng. De nævnte omstændigheder er bl.a. karakteriseret ved, at der endnu ikke er sket patentering af den omhandlede opfindelse, at de rettigheder, som er knyttet til opfindelsen, indehaves af flere personer, hvoraf flertallet er etableret på samme adresse og repræsenteret ved samme fysiske person, at den indgående moms, som skal betales, ikke er blevet betalt, og at det selskab, der overdrog andelen af samejet, er blevet opløst uden likvidation.

54 Under disse omstændigheder skal det tredje forelagte spørgsmål besvares med, at det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om der henset til samtlige de faktiske omstændigheder, der kendetegner leveringen af den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse, er tale om misbrug

af rettigheder for så vidt angår retten til fradrag for indgående moms.

Sagens omkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

1) En afgiftspligtig person kan i princippet gøre krav på retten til fradrag for indgående merværdiafgift, som skal betales eller er betalt, for en tjenesteydelse, som er leveret mod vederlag, når den gældende nationale lovgivning tillader overdragelse af en andel af et sameje af en opfindelse, hvorved rettighederne til denne opfindelse overdrages.

2) Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om der henset til samtlige faktiske omstændigheder, der kendetegner leveringen af den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse, er tale om misbrug af rettigheder for så vidt angår retten til fradrag for indgående merværdiafgift.

Underskrifter

* Processprog: slovakisk.