

Zaak C-504/10

Tanoarch s.r.o.

tegen

Daťová úprava Slovenskej republiky

(verzoek van de Najvyšší súd Slovenskej republiky om een prejudiciële beslissing)

„Fiscale bepalingen – Btw – Recht op aftrek – Overdracht van aandeel in rechten op uitvinding die in handen zijn van meerdere ondernemingen, aan onderneming die betrokken uitvinding in haar geheel mag exploiteren – Misbruik”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 9, lid 1, en 168)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Beperking van recht op aftrek*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 168)

1. Een belastingplichtige kan zich in beginsel beroepen op het recht op aftrek van de voorbelasting die voor een onder bezwarende titel verrichte dienst is betaald of verschuldigd is, wanneer een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding dat hierop een recht verleent, volgens het toepasselijke nationale recht kan worden overgedragen.

Het begrip economische activiteit omvat immers alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. De begrippen leveringen van goederen en diensten hebben alle een objectief karakter en worden onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen toegepast. Derhalve kan de overdracht van een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding, ook al is daarvoor nog geen octrooi ingeschreven, in beginsel een aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen economische activiteit vormen. Bijgevolg kan een dergelijke transactie het recht op aftrek van de betaalde of verschuldigde voorbelasting doen ontstaan.

De vraag of de betrokken overdracht is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, is irrelevant voor de vaststelling of zij een dienstverrichting en een economische activiteit in de zin van de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde vormt.

(cf. punten 45-48, dictum 1)

2. Voor de vaststelling van misbruik op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde moeten de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de richtlijn en de nationale wettelijke regeling houdende omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door

deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Bovendien moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Aangaande de fiscale behandeling van een overdracht van een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding dat hierop een recht verleent, staat het aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle feitelijke omstandigheden die een dergelijke dienstverrichting kenmerken, te bepalen of er sprake is van misbruik van het recht op aftrek van de voorbelasting.

(cf. punten 52, 54, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

27 oktober 2011 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Recht op aftrek – Overdracht van aandeel in rechten op uitvinding die in handen zijn van meerdere ondernemingen, aan onderneming die betrokken uitvinding in haar geheel mag exploiteren – Misbruik”

In zaak C-504/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowakije) bij beslissing van 28 september 2010, ingekomen bij het Hof op 21 oktober 2010, in de procedure

Tanoarch s. r. o.

tegen

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), waarnemend voor de president van de Zevende kamer, E. Juhász en D. Švaby, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 september 2011,

gelet op de beslissing om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Tanoarch s. r. o. (hierna: „Tanoarch”) en de Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky (directoraat-generaal der belastingen van de Slowaakse Republiek) over het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de overdracht van een deel van de mede-eigendom van een uitvinding die nog niet als een octrooi is ingeschreven.

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, van de richtlijn bepaalt dat onder meer de leveringen van goederen en het verrichten van diensten onder bezwarende titel binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige aan de btw zijn onderworpen.

4 Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn luidt:

„Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Volgens artikel 24, lid 1, van de richtlijn wordt als „dienst” beschouwd, elke handeling die geen levering van goederen is.

6 Artikel 25 van de richtlijn luidt:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

- a) de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;
- b) de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;
- c) het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.”

7 Artikel 62 van de richtlijn bepaalt dat voor de toepassing ervan onder „belastbaar feit” wordt verstaan, het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld.

8 Overeenkomstig artikel 63 van de richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

9 Volgens artikel 167 van de richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

10 Artikel 168 van de richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

Nationaal recht

11 Krachtens artikel 49, lid 1, van wet nr. 222/2004 op de btw, in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), heeft een belastingplichtige recht op aftrek van de belasting over goederen en diensten op het tijdstip waarop belasting over die goederen en diensten verschuldigd wordt.

12 Krachtens artikel 49, lid 2, van deze wet kan een belastingplichtige de belasting over goederen en diensten die hij als belastingplichtige voor het verrichten van zijn economische activiteiten gebruikt, aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, behoudens het in de leden 3 en 7 van dit artikel bepaalde. Een belastingplichtige mag de belasting aftrekken wanneer die hem in Slowakije wordt aangerekend door een andere belastingplichtige voor goederen die hem zijn of moeten worden geleverd en diensten die te zijnen behoeve zijn of moeten worden verricht.

13 Krachtens artikel 51, lid 1, sub a, van de btw-wet kan de belastingplichtige zijn recht op aftrek uitoefenen overeenkomstig artikel 49 van deze wet indien hij op het ogenblik van de aftrek van de belasting overeenkomstig artikel 49, lid 2, van deze wet over de door de belastingplichtige opgestelde factuur beschikt.

14 Artikel 10 van wet nr. 435/2001 betreffende octrooien, in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „octrooiwet”), luidt:

„1. Het recht op de uitvinding, met inbegrip van het recht op indiening van een octrooiaanvraag, komt toe aan de uitvinder.

2. De uitvinder is degene die de uitvinding heeft gedaan door zijn eigen creatief werk.

3. Mede-uitvinders hebben een recht op de uitvinding voor zover zij hebben bijgedragen tot de ontwikkeling van de uitvinding. Het aandeel van de mede-uitvinders in de ontwikkeling van de uitvinding wordt geacht gelijk te zijn, tenzij zij anders overeenkomen of de rechter anders beslist.”

15 Artikel 12 van deze wet bepaalt:

„1. Het recht op de uitvinding komt eveneens toe aan de rechtsopvolgers [...].

2. Het recht op de uitvinding wordt overgedragen aan een andere persoon in de gevallen genoemd in de bijzondere regeling.

3. Om geldig te zijn moet een overeenkomst tot overdracht van het recht op de uitvinding schriftelijk worden opgesteld.

4. Met de overdracht of de vererving van het recht op de uitvinding die plaatsvindt nadat een aanvraag om inschrijving is ingediend, vindt tegelijk ook de overdracht of de vererving plaats van

de uit de inschrijvingsaanvraag voortvloeiende rechten. De overdracht of de vererving van de uit de aanvraag voortvloeiende rechten heeft echter slechts werking jegens derden vanaf de datum van inschrijving van de octrooiaanvragen, tenzij die derden op de hoogte waren van de overdracht of de vererving, of gelet op de context hiervan op de hoogte moesten zijn.”

16 In artikel 20, leden 1 tot en met 3, van deze wet worden de betrekkingen tussen de mede-eigenaren van een octrooi als volgt vastgelegd:

„1. Tenzij deze wet anders bepaalt, zijn de bepalingen van de bijzondere regeling van toepassing op de betrekkingen tussen de mede-eigenaren van een octrooi.

2. Het aandeel in de mede-eigendom van een octrooi vloeit voort uit de omvang van het recht op de uitvinding dat toekomt aan elke mede-uitvinder als octrooihouder of als rechtverkrijgende van de octrooihouder.

3. Elke mede-eigenaar heeft het recht om de geoctrooieerde uitvinding te gebruiken, maar hij mag een derde niet het recht toekennen om de uitvinding te gebruiken, tenzij anders is overeengekomen tussen de mede-eigenaren.”

17 Overeenkomstig artikel 37, leden 1 en 5, van de octrooiwet kan de aanvraag worden ingediend door de persoon (of personen) die een recht heeft (hebben) op de uitvinding. De aanvraag moet de identificatiegegevens van de uitvinder of mede-uitvinders bevatten en, indien de aanvrager niet de uitvinder is, ook het document betreffende de rechten op de uitvinding.

Hoofddeding en prejudiciële vragen

18 Op 26 februari 2007 heeft een aantal natuurlijke personen en rechtspersonen, waaronder Tanoarch en VARS Slovakia s. r. o. (hierna: „VARs”), twee te Banská Bystrica (Slowakije) gevestigde vennootschappen, bij het bureau voor industriële eigendom van de Slowaakse Republiek een octrooiaanvraag ingediend, getiteld „Methode voor de bereiding van een product op basis van zeer zuivere talk”.

19 Op 5 juli 2007 hebben Tanoarch en VARs een overeenkomst gesloten voor de overdracht van industriële mede-eigendom. Volgens deze overeenkomst, voor de sluiting waarvan beide partijen werden vertegenwoordigd door dezelfde natuurlijke persoon, Ivan Kovanda, droeg VARs 50 % van haar aandeel in de mede-eigendom van het nog niet ingeschreven octrooi aan Tanoarch over.

20 In de overeenkomst was vermeld dat de prijs voor de overdracht van het aandeel in de mede-eigendom van de rechten op de uitvinding op basis van een deskundigenonderzoek was vastgesteld op 258 miljoen SKK, en op basis van een aanvullende waardebepaling op een totaalbedrag van 774 miljoen SKK. Bijgevolg is de prijs voor de overdracht van de helft van de mede-eigendomsrechten krachtens die overeenkomst vastgesteld op 387 miljoen SKK, exclusief btw. Luidens de overeenkomst is de overdracht van de rechten op de uitvinding voorzien tegen een prijs die contant of in natura moest worden betaald, tenzij de overeenkomstsluitende partijen anders bepaalden.

21 Op basis van een factuur van 5 juli 2007 heeft Tanoarch op 27 augustus 2007 een btw-aangifte ingediend voor het belastbare tijdvak juli 2007. In deze belastingaangifte werd melding gemaakt van een bedrag van ongeveer 73 530 000 SKK aan aftrekbare btw op de door VARS voor de overdracht van het aandeel in de mede-eigendom uitgereikte factuur. Deze vennootschap had de voorbelasting voor dit bedrag niet betaald. In 2008 is laatstgenoemde vennootschap ontbonden zonder te worden vereffend.

22 Voorts heeft Tanoarch btw afgetrokken voor andere facturen betreffende de overdracht van de rechten op de uitvinding die door VARS zijn uitgereikt voor de belastingtijdvakken van augustus tot en met september 2007.

23 In deze omstandigheden heeft de Daťový úrad Banská Bystrica (belastingdienst te Banská Bystrica) als bevoegde belastingdienst bij Tanoarch een controle verricht om de gegrondheid van het verzoek om aftrek van de btw na te gaan. Vervolgens heeft deze belastingdienst bij besluit van 24 juni 2008 de in de belastingaangifte van Tanoarch opgegeven aftrek geweigerd.

24 Tegen dat besluit heeft deze vennootschap bezwaar gemaakt. Bij besluit van 23 oktober 2008 heeft de Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky, als het voor dit bezwaar bevoegde bestuursorgaan, het verzoek van Tanoarch afgewezen en het besluit van de belastingdienst bevestigd.

25 In het kader van de belastingcontrole is vastgesteld dat vijf van de vennootschappen die de octrooiaanvraag hebben ingediend, waaronder Tanoarch en VARS, op hetzelfde adres in Banská Bystrica waren gevestigd. Bovendien was dezelfde persoon, namelijk I. Kovanda, benoemd als zaakvoerder van deze vennootschappen.

26 Daarop heeft Tanoarch op 13 januari 2009 bij de Krajský súd v Banskej Bystrici (rechtbank van eerste aanleg te Banská Bystrica) beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit van 23 oktober 2008. Bij vonnis van 1 april 2009 heeft deze rechterlijke instantie de vordering afgewezen.

27 Daarop heeft Tanoarch hoger beroep ingesteld bij de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hooggerechtshof van de Slowaakse Republiek).

28 De Najvyšší súd Slovenskej republiky betwijfelt of de bepalingen van de btw-wet en de octrooiwet, volgens welke de inkomsten uit de uitvinding beperkt zijn tot de inkomsten uit de exploitatie ervan, in overeenstemming zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”). Dit hooggerechtshof heeft derhalve de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is een bepaling op grond waarvan een belastingplichtige de belasting over goederen en diensten die hij als belastingplichtige voor het verrichten van zijn ondernemingsactiviteiten gebruikt, van de door hem verschuldigde belasting mag aftrekken wanneer die belasting hem op het nationale grondgebied in rekening wordt gebracht door een andere belastingplichtige voor goederen die hem zijn of moeten worden geleverd en diensten die te zijnen behoeve zijn of moeten worden verricht, verenigbaar met artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn [...], in omstandigheden waarin verzoekster, als medeaanvraagster van de inschrijving van een uitvinding waarvoor nog geen octrooi is verleend, reeds van rechtswege gerechtigd was om de ontvangen dienst autonoom te gebruiken, voor zover het octrooi betrekking heeft op de uitvinding in haar geheel?

2) Is de uitlegging dat het reeds van rechtswege bestaande recht van de belastingplichtige op autonome exploitatie van het octrooi de juridische onmogelijkheid met zich brengt om de dienst te gebruiken voor het leveren van goederen en diensten als belastingplichtige en dat dit tot de juridische uitputting van de ontvangen dienst leidt, verenigbaar met de Zesde richtlijn?

3) Heeft ook het feit dat in een zaak als die in het hoofdgeding de uitvinding nog niet als een octrooi is ingeschreven en slechts aandelen worden overgedragen, tot gevolg dat er sprake is van misbruik door de belastingplichtige van zijn recht op aftrek van de voorbelasting in de zin van het arrest van het Hof van 21 februari 2006, [Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609)]?"

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Ontvankelijkheid

29 Verweerder in het hoofdgeding en de Slowaakse regering betogen dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is, aangezien het noch voldoende duidelijk het voorwerp van het verzoek om uitlegging en de redenen voor de adiëring van het Hof vermeldt, noch alle relevante feitelijke omstandigheden bevat.

30 Voorts vermeldt de verwijzende rechter niet precies hoe de in het hoofdgeding verrichte dienst had kunnen worden gebruikt voor de verrichting van de belaste prestaties. Hij verduidelijkt evenmin waarin de activiteit van Tanoarch bestaat en of deze vennootschap werkelijk een economische activiteit uitoefent.

31 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak uitsluitend aan de nationale rechter waarbij het geding aanhangig is en die de verantwoordelijkheid voor het te wijzen vonnis draagt, staat om met inachtneming van de bijzondere omstandigheden van het concrete geval zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij het Hof stelt, te beoordelen. Wanneer de prejudiciële vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie arresten van 13 maart 2001, PreussenElektra, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 38; 22 januari 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Jurispr. blz. I-607, punt 18, en 27 februari 2003, Adolf Truley, C-373/00, Jurispr. blz. I-1931, punt 21).

32 Uit diezelfde rechtspraak volgt tevens dat het Hof slechts kan weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het recht van de Unie geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie reeds aangehaalde arresten PreussenElektra, punt 39; Canal Satélite Digital, punt 19, en Adolf Truley, punt 22).

33 In het hoofdgeding vallen de vragen van de verwijzende rechter echter kennelijk niet onder een van deze categorieën.

34 De verwijzingsbeslissing beschrijft immers uitvoerig de feiten van het geding, de bepalingen van nationaal recht die toepassing kunnen vinden en de vragen betreffende de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn betreffende het recht op aftrek, met inbegrip van de rechtspraak van het Hof ter zake.

35 Met betrekking tot de overwegingen in verband met de aard van de activiteit van verzoekster in het hoofdgeding kan worden volstaan met erop te wijzen dat het niet aan het Hof,

maar aan de verwijzende rechter staat om zich dienaangaande uit te spreken, aangezien het om een feitelijke vaststelling gaat.

36 Bijgevolg moet het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk worden verklaard.

Ten gronde

Eerste en tweede vraag

37 Met zijn eerste en tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een belastingplichtige zich kan beroepen op het recht op aftrek van de verschuldigde of betaalde voorbelasting voor een onder bezwarende titel verrichte dienst bestaande in de overdracht van een aandeel in de mede-eigendom dat een recht op een uitvinding verleent in omstandigheden waarin dit recht toebehoort aan meerdere personen, waaronder de overdrager en de verkrijger van dit recht.

38 Vooraf zij gepreciseerd dat de verwijzende rechter in deze vragen weliswaar de Zesde richtlijn vermeldt, maar dat uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten dateren van na 1 januari 2007, te weten van na de inwerkingtreding van richtlijn 2006/112, die de Zesde richtlijn heeft ingetrokken en vervangen. Bijgevolg moeten de bepalingen van richtlijn 2006/112 in aanmerking worden genomen.

39 De vragen van de verwijzende rechter hebben betrekking op de omvang van de rechten van een mede-uitvinder, en dus op de vraag of deze rechten het voorwerp van een aan btw onderworpen handelstransactie kunnen zijn. Tevens rijst de vraag wat het gevolg is van het feit dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde uitvinding nog niet als een octrooi is ingeschreven.

40 Om deze vragen te beantwoorden, zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling van de richtlijn tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arresten van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24; 8 februari 2007, *Investrand*, C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 22, en 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 27).

41 Het recht op aftrek is derhalve, als integrerend deel van de btw-regeling, een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, en kan in beginsel niet worden beperkt (zie arresten van 8 januari 2002, *Metropol en Stadler*, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42; 26 mei 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 33, en 15 april 2010, *X Holding en Oracle Nederland*, C-538/08 en C-33/09, Jurispr. blz. I-3129, punt 37).

42 Bijgevolg kan de belastingplichtige de btw die heeft gedrukt op de goederen en de diensten die hij heeft verworven voor de uitoefening van zijn belaste activiteiten, volledig aftrekken (zie arrest *NCC Construction Danmark*, reeds aangehaald, punt 39).

43 Wat het hoofdgeding betreft, blijkt uit het dossier dat Tanoarch een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding heeft verworven. Wat de rechtsgevolgen van deze verwerving betreft, zij eraan herinnerd dat de taken van het Hof in het kader van de in artikel 267 VWEU voorziene procedure strikt gescheiden zijn van de taken van de verwijzende rechter, en dat het uitsluitend aan laatstgenoemde staat om de nationale wettelijke regeling uit te leggen (zie arrest van 17 juli 2008, *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Jurispr. blz. I-5785, punt 21). Bijgevolg

staat het in deze zaak aan de verwijzende rechter om te antwoorden op de vraag of een mede?uitvinder op grond van de toepasselijke nationale wetgeving zijn aandeel in de mede-eigendom van de uitvinding mag overdragen.

44 Het Hof kan de verwijzende rechter daarentegen aanwijzingen verschaffen over de gevolgen van deze verwerving voor de btw, wanneer de overdracht van het aandeel in de mede?eigendom in overeenstemming moet worden geacht met de bepalingen van intern recht.

45 Wat de economische realiteit van voornoemde verwerving betreft, zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn het begrip „economische activiteit” onder andere alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat. De begrippen „leveringen van goederen” en „diensten” hebben alle een objectief karakter en worden onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen toegepast (zie arrest van 21 februari 2006, University of Huddersfield, C?223/03, Jurispr. blz. I?1751, punt 48).

46 Derhalve kan de overdracht van een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding, ook al is die nog niet als een octrooi ingeschreven, in beginsel een aan btw onderworpen economische activiteit vormen. Bijgevolg kan een dergelijke transactie het recht op aftrek van de betaalde of verschuldigde voorbelasting doen ontstaan.

47 Wat de beoogde doelstellingen van de betrokken marktdeelnemers betreft, dient daaraan te worden toegevoegd dat de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde overdracht is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, irrelevant is voor de vaststelling of zij een dienstverrichting en een economische activiteit vormt in de zin van de relevante bepalingen van de richtlijn (zie arrest University of Huddersfield, reeds aangehaald, punt 51).

48 Bijgevolg moet op de eerste en de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat een belastingplichtige zich in beginsel kan beroepen op het recht op aftrek van de voor een onder bezwarende titel verrichte dienst betaalde of verschuldigde voorbelasting, wanneer een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding dat hierop een recht verleent, volgens het toepasselijke nationale recht kan worden overgedragen.

Derde vraag

49 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of op grond van een aantal bijzondere omstandigheden misbruik van het recht op aftrek van voorbelasting kan worden vastgesteld.

50 Voor het antwoord op deze vraag zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door de richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 71, en arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C?487/01 en C?7/02, Jurispr. blz. I?5337, punt 76).

51 Het verbod van misbruik van recht moet aldus mede voorkomen dat volstrekt kunstmatige constructies worden opgezet die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C?162/07, Jurispr. blz. I?4019, punt 28).

52 Dienaangaande heeft het Hof in de punten 74 en 75 van het reeds aangehaalde arrest Halifax e.a. geoordeeld dat voor de vaststelling van misbruik op btw-gebied de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze

richtlijn, ertoe moeten leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Bovendien moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

53 Het staat aan de verwijzende rechter om alle relevante omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen teneinde na te gaan of een handeling als aan de orde in het hoofdgeding tegen de achtergrond van de hierboven aangehaalde rechtspraak voor de toepassing van de btw als misbruik kan worden beschouwd. Deze omstandigheden worden met name gekenmerkt door het feit dat de betrokken uitvinding nog niet als een octrooi is ingeschreven, dat het recht op deze uitvinding toebehoort aan meerdere personen waarvan de meesten op hetzelfde adres zijn gevestigd en door dezelfde natuurlijke persoon worden vertegenwoordigd, dat de verschuldigde voorbelasting niet is betaald en dat de vennootschap die het aandeel in de mede-eigendom heeft overgedragen, is ontbonden zonder te worden vereffend.

54 Derhalve moet op de derde prejudiciële vraag worden geantwoord dat het aan de verwijzende rechter staat om, rekening houdend met alle feitelijke omstandigheden die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst kenmerken, te bepalen of er sprake is van misbruik van het recht op aftrek van de voorbelasting.

Kosten

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) Een belastingplichtige kan zich in beginsel beroepen op het recht op aftrek van de voor een onder bezwarende titel verrichte dienst betaalde of verschuldigde voorbelasting, wanneer een aandeel in de mede-eigendom van een uitvinding dat hierop een recht verleent, volgens het toepasselijke nationale recht kan worden overgedragen.

2) Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle feitelijke omstandigheden die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst kenmerken, te bepalen of er sprake is van misbruik van het recht op aftrek van de voorbelasting.

ondertekeningen

* Procestaal: Slowaaks.