

Mål C-504/10

Tanoarch s.r.o.

mot

Daňová úradňa Slovenskej republiky

(begäran om förhandsavgörande från Najvyšší súd Slovenskej republiky)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Avdragsrätt – Överlåtelse av andelar i rättigheter till en uppfinning, som innehas av flera företag, till ett företag som redan har rätt att nyttja nämnda uppfinning i dess helhet – Förfarandemissbruk”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 9.1 och 168)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Begränsning av avdragsrätten*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 168)

1. En skattskyldig person kan i princip åberopa rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts eller ska erläggas för tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, när det enligt tillämplig nationell rätt är tillåtet att överlåta en delägarandel till en uppfinning som ger en rätt till denna uppfinning.

Med begreppet ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Begreppen leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster har alla en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat. Överlåtelse av en delägarandel till en uppfinning kan därför i princip utgöra ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatteplikt, även om uppfinningen inte lett till att ett patent registrerats. Härav följer att transaktionen kan ge upphov till en rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts eller ska erläggas.

Vad beträffar de inblandade aktörernas avsikter ska det tilläggas att frågan om huruvida den överlåtelse som det nationella målet gäller genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel helt saknar relevans vid bedömningen av om den utgör tillhandahållande av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i relevanta bestämmelser i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

(se punkterna 45–48 samt punkt 1 i domslutet)

2. Konstaterandet att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet förutsätter att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en

skattefördel uppnås som strider mot syftet med bestämmelserna i detta direktiv. Det ska vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå denna skattefördel.

Vad gäller den skattemässiga behandlingen av en överlåtelse av en delägarandel till en uppfinning som ger en rätt till denna ankommer det på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av samtliga faktiska omständigheter som kännetecknar den aktuella tillhandahållna tjänsten, fastställa om det föreligger rättsmissbruk eller inte såvitt avser rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.

(se punkterna 52 och 54 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 27 oktober 2011 (\*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Avdragsrätt – Överlåtelse av andelar i rättigheter till en uppfinning, som innehas av flera företag, till ett företag som redan har rätt att nyttja nämnda uppfinning i dess helhet – Förfarandemissbruk”

I mål C-504/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 TFUE, framställd av Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakien) genom beslut av den 28 september 2010, som inkom till domstolen den 21 oktober 2010, i målet

**Tanoarch s. r. o.**

mot

**Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av R. Silva de Lapuerta (referent), tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, samt domarna E. Juhász och D. Švaby,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 september 2011,

med hänsyn till beslutet att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Tanoarch s. r. o. (nedan kallat Tanoarch) och Dažové riaditeľstvo Slovenskej republiky beträffande rätten till avdrag för mervärdesskatt vid överlåtelse av en andel i en samägd uppfinning som ännu inte lett till att patent registrerats.

## Unionsrätten

3 Enligt artikel 2.1 i direktivet ska leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

4 Artikel 9.1 andra stycket i samma direktiv har följande lydelse:

”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Med tillhandahållande av tjänster avses enligt artikel 24.1 i direktivet varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

6 I artikel 25 i direktivet föreskrivs följande:

”Ett tillhandahållande av tjänster kan bl.a. utgöras av någon av följande transaktioner:

- a) Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.
- b) Åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation.
- c) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

7 I artikel 62 i direktivet anges att med ”beskattningsgrundande händelse” avses den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda.

8 Enligt artikel 63 i direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

9 Avdragsrätten ska enligt artikel 167 i direktivet inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

10 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den

mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

## Nationell rätt

11 Enligt artikel 49.1 i lag nr 222/2004 om mervärdesskatt, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), uppkommer rätten för den skattskyldige att göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster den dag då skatten för dessa varor och tjänster blir utkrävbar.

12 Den skattskyldige kan enligt artikel 49.2 i samma lag från den mervärdesskatt han ska erlagga göra avdrag för den mervärdesskatt som han ska betala på varor och tjänster som han använder för att bedriva näringsverksamhet i egenskap av skattskyldig, med förebehåll för bestämmelserna i artiklarna 49.3 och 49.7. Den skattskyldige kan göra avdrag för mervärdesskatten i de fall denna debiteras honom av en annan skattskyldig i Slovakien för varor och tjänster som har tillhandahållits eller som ska tillhandahållas honom.

13 Enligt artikel 51.1 a i lagen om mervärdesskatt kan den skattskyldige göra sin avdragsrätt gällande med tillämpning av artikel 49 i samma lag om han har tillgång till en faktura från den skattskyldige när han gör avdrag för skatten med tillämpning av artikel 49.2 i nämnda lag.

14 I artikel 10 i lag nr 435/2001 om patent, i den version som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad patentlagen), föreskrivs följande:

”1. Rätten till en uppfinning, inklusive rätten att inkomma med en patentansökan, tillkommer uppfinnaren.

2. Uppfinnare är den person som utifrån sin egen kreativa verksamhet har skapat uppfinningen.

3. Meduppfinnare har en rätt till uppfinningen i den mån de bidragit till att skapa uppfinningen. Om inget annat avtalats eller annat beslutats av domstol anses samtliga uppfinnare ha lika rätt till uppfinningen.”

15 I artikel 12 i denna lag föreskrivs följande:

”1. Rätt till uppfinningen tillkommer även arvingar ...

2. Rätt till uppfinningen övergår till en annan person i de fall som definieras i speciallagstiftning.

3. Ett avtal om överlåtelse av rätten till en uppfinning ska vara skriftligt för att äga giltighet.

4. Överlåtelse eller överföring av rätt till en uppfinning som sker efter det att en ansökan om registrering skett medför överlåtelse eller överföring av de rättigheter som ansökan gäller. Överlåtelse eller överföring av de rättigheter som ansökan gäller får emellertid verkan i förhållande till tredje man först den dagen då ansökan om registrering av patent görs utom i de fall då tredje man kände till överlåtelsen eller överföringen eller i detta sammanhang borde ha känt till dem.”

16 Relationerna mellan delägarna till ett patent definieras i artikel 20.1–20.3 i nämnda lag enligt följande:

”1. Såvida inte annat stadgas i denna lag är bestämmelserna i speciallagstiftningen tillämpliga på relationerna mellan delägarna till ett patent.

2. Ägandeandelen till en uppfinning härleds från omfattningen av den rätt till uppfinningen som tillkommer varje meduppfinnare i egenskap av ägare till patentet eller i egenskap av rättsinnehavare efter ägaren till patentet.

3. Var och en av delägarna har rätt att använda den uppfinning som är föremål för patentet men kan inte bevilja tredje man en rätt att göra bruk av uppfinningen, såvida inte delägarna avtalat annorlunda.”

17 Enligt artikel 37.1–5 i patentlagen får ansökan inlämnas av den eller de personer som har en rätt till uppfinningen. Ansökan ska innehålla uppgifter om uppfinnarens eller uppfinnarnas identitet samt en handling om rätten till uppfinningen om den sökande inte är uppfinnaren.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

18 Den 26 februari 2007 inkom ett antal fysiska och juridiska personer, däribland Tanoarch och VARS Slovakia s. r. o. (nedan kallat VARS) – två bolag med säte i Banská Bystrica (Slovakien) – med en ansökan om patent till Republiken Slovakiens byrå för industriell äganderätt. Ansökan hade rubriken ”Tillverkningsmetod för talk med hög renhetsgrad”.

19 Den 5 juli 2007 ingick Tanoarch och VARS ett avtal om överlåtelse av industriell deläganderätt. Vid avtalets ingående företrädde parterna av en och samma fysiska person, J. Kovanda. Enligt nämnda avtal överlät VARS 50 procent av sin äganderätt i det ännu inte registrerade patentet till Tanoarch.

20 I avtalet angavs att priset för överlåtelsen av äganderätten till rättigheterna till uppfinningen hade fastställts med stöd av ett sakkunnigutlåtande till 258 miljoner SKK och, med stöd av en kompletterande värdering, till ett totalt belopp om 774 miljoner SKK. Med tillämpning av ovannämnda avtal fastställdes följaktligen priset för att överlåta hälften av äganderätten till 387 miljoner SKK exklusive mervärdesskatt. Enligt avtalet skulle överlåtelsen av rättigheterna till uppfinningen ske till ett pris som skulle erläggas kontant eller in natura om parterna inte kom överens om något annat.

21 Den 27 augusti 2007 inkom Tanoarch med en mervärdesskattedeklaration för juli 2007 med åberopande av en faktura daterad den 5 juli 2007. I deklarationen angavs ett belopp om ungefär 73 530 000 SKK i avdragsgill mervärdesskatt på den faktura som VARS upprättat för överlåtelse av sin äganderätt. VARS hade inte betalat den ingående mervärdesskatten såvitt avser nämnda belopp. Under år 2008 upplöstes VARS utan något likvidationsförfarande.

22 Tanoarch gjorde även avdrag för mervärdesskatt avseende andra fakturor för överlåtelse av rättigheterna till uppfinningen, fakturor som VARS upprättat för beskattningsperioderna augusti och september 2007.

23 Under dessa omständigheter genomförde Dařový úrad (skattekontor) i Banská Bystrica, i egenskap av behörig skattemyndighet, en kontroll hos Tanoarch för att utröna om begäran om avdrag för mervärdesskatt var korrekt. I beslut av den 24 juni 2008 nekade nämnda skattekontor sedan det avdrag som angetts i Tanoarchs deklaration.

24 Nämnda bolag överklagade beslutet. I beslut av den 23 oktober 2008 avslog Dažovė riaditeŕstvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens generaldirektorat för beskattning), i egenskap av förvaltningsmyndighet med behörighet att pröva överklagandet, Tanoarchs avdragsyrkande och fastställde skattekontorets beslut.

25 Vid den genomförda skattekontrollen konstaterades det att fem av de bolag som inkommit med patentansökan, bland annat Tanoarch och VARS, var hemmahörande på samma adress i Banská Bystrica. Samma person, det vill säga J. Kovanda, var dessutom angiven som företrädare för bolagen.

26 Den 13 januari 2009 väckte Tanoarch därför talan vid Krajský súd (regional domstol) i Banská Bystrica med yrkande om ogiltigförklaring av beslutet av den 23 oktober 2008. Nämnda domstol ogillade talan i dom av den 1 april 2009.

27 Tanoarch överklagade domen till Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens högsta domstol).

28 Najvyšší súd Slovenskej republiky är osäker på om bestämmelserna i lagen om mervärdesskatt och i patentlagen – enligt vilka intäkterna från uppfinningen är begränsade till intäkterna från dess användning – är förenliga med bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Najvyšší súd Slovenskej republiky beslutade därför att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är en bestämmelse enligt vilken en skattskyldig person från den skatt som han är skyldig att betala får dra av mervärdesskatten på varor och tjänster som han använder för att bedriva företagsverksamhet i egenskap av skattskyldig person, i det fall i vilket mervärdesskatten debiteras denne av en annan skattskyldig person inom landet för varor och tjänster som tillhandahållits eller ska tillhandahållas honom, förenlig med artikel 2.1 i [sjätte direktivet] om klaganden i egenskap av medsökande för registrering av en uppfinning, för vilken det ännu inte meddelats ett patent, redan enligt lag hade rätt att självständigt använda den förvärvade tjänsten [där det är fråga om] en uppfinning som i sin helhet omfattas av ett patent?

2) Finns det mot bakgrund av sjätte direktivet stöd för en tolkning, enligt vilken den skattskyldiga personens tidigare rätt enligt lag att självständigt nyttja patentet gör det rättsligt omöjligt att nyttja tjänsten för att tillhandahålla varor och tjänster i egenskap av skattskyldig person och att det därmed uppnås att den förvärvade tjänsten i rättsligt hänseende är förbrukad?

3) Den omständigheten att uppfinningen, i det nationella målet, ännu inte har registrerats som patent och det endast överlåts andelar, påverkar detta ett missbruk av den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, enligt EG-domstolens dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax plc m.fl. (REG 2006, s. I-1609)?”

## **Prövning av begäran om förhandsavgörande**

### *Upptagande till sakprövning*

29 Svaranden i det nationella målet och den slovakiska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan upptas till prövning. I begäran anges nämligen varken föremålet för tolkningen eller skälen till att begära en sådan tolkning av domstolen med tillräcklig

tydlighet. Inte heller redogörs det för samtliga relevanta faktiska omständigheter.

30 Den hänskjutande domstolen preciserar vidare inte på vilket sätt det skulle ha varit möjligt att använda den tillhandahållna tjänsten i det nationella målet, för beskattade transaktioner. Nämda domstol har inte heller förklarat vad Tanoarchs verksamhet består i eller om bolaget verkligen utövar näringsverksamhet.

31 Domstolen erinrar härvid om att det enligt fast rättspraxis uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet dels bedöma om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken, dels bedöma relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse (se dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, *PreussenElektra*, REG 2001, s. I-2099, punkt 38, av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, *Canal Satélite Digital*, REG 2002, s. I-607, punkt 18, och av den 27 februari 2003 i mål C-373/00, *Adolf Truley*, REG 2003, s. I-1931, punkt 21).

32 Av samma rättspraxis framgår även att domstolen endast får underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska och rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se domarna i de ovannämnda målen *PreussenElektra*, punkt 39, *Canal Satélite Digital*, punkt 19, och *Adolf Truley*, punkt 22).

33 I det nationella målet är det emellertid inte uppenbart att den hänskjutande domstolens frågor har denna karaktär.

34 I begäran om förhandsavgörande ges det nämligen en detaljerad redogörelse för de faktiska omständigheterna i målet och för de nationella rättsregler som kan äga tillämplighet. Det redogörs även för uppkomna frågor avseende tolkningen av de bestämmelser i direktivet som gäller avdragsrätt samt för domstolens praxis på området.

35 Vad gäller framförda synpunkter om arten av den verksamhet som klaganden i det nationella målet bedriver, så är det tillräckligt att konstatera att det inte ankommer på EU-domstolen utan på den hänskjutande domstolen att uttala sig i detta avseende då det rör sig om att fastställa de faktiska omständigheterna.

36 Förevarande begäran om förhandsavgörande kan följaktligen upptas till sakprövning.

### *Prövning i sak*

Den första och den andra frågan

37 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en skattskyldig person kan åberopa rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts eller ska erläggas för tillhandahållande av en tjänst, mot vederlag, som består i överlåtelse av en delägarerätt vilken ger en rätt till en uppfinning under omständigheter som bland annat kännetecknas av att nämnda rätt innehas av flera personer, däribland överlåtaren och förvärvaren av rättigheten.

38 Det ska inledningsvis preciseras att även om den hänskjutande domstolen i sina frågor

hänvisar till sjätte direktivet, framgår det av begäran om förhandsavgörande att de faktiska omständigheterna i det nationella målet ägde rum efter den 1 januari 2007, det vill säga efter ikraftträdandet av direktiv 2006/112 som upphävde och ersatte sjätte direktivet. Domstolen kommer därför att hänvisa till bestämmelserna i direktiv 2006/112.

39 Den hänskjutande domstolens frågeställningar avser omfattningen av en meduppfinnares rättigheter, och således huruvida dessa rättigheter kan vara föremål för en mervärdesskattebelagd kommersiell transaktion. Frågan uppstår även om det har någon betydelse att patent inte har registrerats för den uppfinning som är aktuell i det nationella målet.

40 För att besvara frågorna erinrar domstolen om att det avdragssystem som inrättas genom direktivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat som eftersträvas med denna verksamhet är, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, REG 2001, s. I-1361, punkt 24, av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, *Investrand*, REG 2007, s. I-1315, punkt 22, och av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, *NCC Construction Danmark*, REG 2009, s. I-10567, punkt 27).

41 Avdragsrätten utgör således, i egenskap av en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen, en grundläggande princip som är inneboende i mervärdesskattesystemet och som i princip inte kan inskränkas (se dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, *Metropol och Stadler*, REG 2002, s. I-81, punkt 42, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, REG 2005, s. I-4357, punkt 33, samt av den 15 april 2010 i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, *X Holding och Oracle Nederland*, REU 2010, s. I-3129, punkt 37).

42 Av detta följer att den skattskyldiga personen får dra av mervärdesskatten på de varor och tjänster som han eller hon förvärvat för att utöva sin skattepliktiga verksamhet (se domen i det ovannämnda målet *NCC Construction Danmark*, punkt 39).

43 Såvitt avser det nationella målet framgår det av handlingarna att Tanoarch har förvärvat en delägarerätt till en uppfinning. Vad gäller de rättsliga följderna av förvärvet, erinrar domstolen om att det i förfaranden enligt artikel 267 FEUF råder en tydlig åtskillnad mellan domstolens och den nationella domstolens funktioner och att den sistnämnda är ensam behörig att tolka den nationella lagstiftningen (se dom av den 17 juli 2008 i mål C-500/06, *Corporación Dermoestética*, REG 2008, s. I-5785, punkt 21). I nämnda mål ankommer det således på den hänskjutande domstolen att avgöra om den tillämpliga nationella lagstiftningen medger att en meduppfinnare överlåter sin delägarerätt till uppfinningen.

44 EU-domstolen kan däremot ge den hänskjutande domstolen upplysningar om följderna av nämnda förvärv i mervärdesskattehänseende, för det fall överlåtelsen av delägarerätten ska anses överensstämma med bestämmelserna i nationell rätt.

45 Vad gäller frågan huruvida förvärvet är ekonomiskt förankrat är det viktigt att påpeka att med begreppet ekonomisk verksamhet avses enligt artikel 9.1 andra stycket i direktivet bland annat varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Begreppen leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster har alla en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat (se dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, *University of Huddersfield*, REG 2006, s. I-1751, punkt 48).

46 Överlåtelse av en delägarerätt till en uppfinning kan därför i princip utgöra ekonomisk

verksamhet som omfattas av mervärdesskatteplikt, även om uppfinningen inte lett till att ett patent registrerats. Härav följer att transaktionen kan ge upphov till en rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts eller ska erläggas.

47 Vad beträffar de inblandade aktörernas avsikter ska det tilläggas att frågan om den överlåtelse som det nationella målet gäller genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel helt saknar relevans vid bedömningen av om den utgör tillhandahållande av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i relevanta bestämmelser i direktivet (se domen i det ovannämnda målet *University of Huddersfield*, punkt 51).

48 Den första och den andra tolkningsfrågan ska följaktligen besvaras enligt följande. En skattskyldig person kan i princip åberopa rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts eller ska erläggas för tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, när det enligt tillämplig nationell rätt är tillåtet att överlåta en delägarandel till en uppfinning som ger en rätt till denna uppfinning.

#### Den tredje frågan

49 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i om det, till följd av vissa särskilda omständigheter, ska anses föreligga missbruk av rätten att göra avdrag för erlagd ingående mervärdesskatt.

50 För att kunna besvara denna fråga ska det först erinras om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i direktivet (se domen i det ovannämnda målet *Halifax plc m.fl.*, punkt 71, och dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, *Gemeente Leusden och Holin Groep*, REG 2004, s. I-5337, punkt 76).

51 Denna princip innebär således att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel (se dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, *Amplisientifica och Amplifin*, REG 2008, s. I-4019, punkt 28).

52 I punkterna 74 och 75 i domen i det ovannämnda målet *Halifax plc m.fl.* har domstolen bland annat slagit fast att konstatandet att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet förutsätter att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med bestämmelserna i detta direktiv. Det ska vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå denna skattefördel.

53 I det nationella målet ankommer det på den hänskjutande domstolen att göra en bedömning av målets samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om en transaktion av den typ som är aktuell i det nationella målet, mot bakgrund av den rättspraxis som det erinrats om ovan, i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra förfarandemissbruk. Sådana omständigheter kännetecknas bland annat av att något patent ännu inte registrerats för den aktuella uppfinningen, att rättigheterna till uppfinningen innehas av flera personer, varav merparten är hemmahörande på samma adress och företräds av samma fysiska person, att den ingående mervärdesskatten inte betalats och att det bolag som överlät delägarandelen upplöstes utan något likvidationsförfarande.

54 Under dessa omständigheter ska den tredje ställda frågan besvaras enligt följande. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av samtliga faktiska omständigheter som kännetecknar den aktuella tillhandahållna tjänsten i det nationella målet,

fastställa om det föreligger rättsmissbruk eller inte såvitt avser rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.

### **Rättegångskostnader**

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

**1) En skattskyldig person kan i princip åberopa rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts eller ska erläggas för tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, när det enligt tillämplig nationell rätt är tillåtet att överlåta en deläganderätt till en uppfinning som ger en rätt till denna uppfinning.**

**2) Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av samtliga faktiska omständigheter som kännetecknar den aktuella tillhandahållna tjänsten i det nationella målet, fastställa om det föreligger rättsmissbruk eller inte såvitt avser rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: slovakiska.