

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/7/2018
Identifikačné číslo spisu: 6015200095
Dátum vydania rozhodnutia: 26.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6015200095.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TALCUM GRUPPO, s.r.o., Podháj 57, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 44 529 775, zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/492563/2014/5094 zo dňa 7. novembra 2014, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/21/2015-126 zo dňa 20. septembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/21/2015-126 zo dňa 20. septembra 2017 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/492563/2014/5094 zo dňa 7. novembra 2014, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600303/5/1622808/2014/Gan z 25. apríla 2014 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Banská Bystrica na ďalšie konanie.

Žalobcovi priznáva proti žalovanému úplnú náhradu trov konania vedeného na Krajskom súde v Banskej Bystrici a kasačnom súde.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 23S/21/2015-126 zo dňa 20.09.2017 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/492563/2014/5094 zo dňa 07.11.2014, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600303/5/1622808/2014/Gan z 25.04.2014, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v spojení s § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) bol žalobcovi, ako právnenému nástupcovi daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o., so sídlom Budovateľská č. 63, 080 01 Prešov, IČO: 36 471 101 (ďalej len REAL TRADE Prešov, s.r.o.), vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 384 717,51 eur za zdaňovacie obdobie august 2009. Daňový

úrad Banská Bystrica nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2009 v sume 432,79 eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 384 284,72 eur.

2. Spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Majerská cesta 49, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 009 849 - ďalej len TALCO SLOVAKIA, s.r.o. (člen združenia TANO GRUPPO, Banská Bystrica) sa ako poskytovateľ na základe Licenčnej zmluvy zo dňa 04.08.2009 a jej dodatku č. 1 zo dňa 04.08.2009, so súhlasom ďalších spolumajiteľov, zaviazal poskytnúť nadobúdateľovi - spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o.), nevýlučné právo k využívaniu Patentu SR č. 278312 - „Spôsob úpravy mastenca“, registrovanému na Úrade priemyselného vlastníctva SR (ďalej len „ÚPV SR“). Predmetom nevýlučných práv bola aj technická dokumentácia, potrebná pre využívanie predmetu zmluvy. Touto zmluvou bolo udelené nevýlučné právo vyrábať, využívať, používať, ponúkať alebo uvádzať na trh, na tento účel skladovať a dovážať výrobok (talk) a využívať výrobný postup, ktorý je predmetom patentu. Nadobúdateľ mohol v zmysle zmluvy chránený spôsob výroby talku ponúkať tretej osobe len s písomným súhlasom majiteľa, zapísaného v patentovom registri a spolumajiteľov, ktorí ešte neboli zapísaní v registri, ale boli vedení v poslednom aktuálnom oznámení o štruktúre spoluvlastníkov patentu. Podľa čl. IV tejto zmluvy, poskytovateľ poskytol právo využívať Patent SR č. 278312, registrovaný na ÚPV SR, nadobúdateľovi a užívacie právo patentu na obdobie rokov 2009 - 2014, resp. do konca patentu SR, v rozsahu objemu výroby do 1000 ton/rok upraveného talku. Podľa čl. V odplata za užívanie práva k patentu SR na území SR v období rokov 2009 - 2014 bola dohodnutá vo výške 1 991 635,13 eur bez DPH.

3. Predmetom dodatku č. 1 k Licenčnej zmluve bol záväzok dodávateľa zrealizovať obchodné služby súvisiace s uzavretím licenčnej zmluvy - dojednanie súhlasov členov združenia TANO GRUPPO BB s udelením licencie podľa licenčnej zmluvy a odberateľ sa zaviazal zaplatiť za tieto služby odplatu vo výške 33 193,92 eur.

4. Daňový subjekt REAL TRADE Prešov, s.r.o. si za zdaňovacie obdobie august 2009 uplatňoval odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa TALCO SLOVAKIA, s.r.o., ktorých predmetom bolo poskytnutie služby na základe Licenčnej zmluvy zo dňa 04.08.2009 a poskytnutie obchodných služieb na základe dodatku č. 1 k licenčnej zmluve taktiež zo dňa 04.08.2009.

5. Daňový úrad Prešov I (ďalej aj len „správca dane“) začal u daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o. dňa 11.08.2010, na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 724/320/44765/2010/Polo zo dňa 20.07.2010, kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie august 2009.

6. Daňový úrad Prešov I listom zo dňa 20.07.2010 požiadal ÚPV SR v Banskej Bystrici o stanovisko, či bola spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o., v roku 2009 oprávnená poskytnúť spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o., služby na základe licenčnej zmluvy k Patentu č. 278312 zo dňa 04.08.2009, vrátane jej dodatku č. 1. Daňový úrad zároveň požiadal ÚPV SR o oznámenie, kto bol ku dňu 04.08.2009 majiteľom Patentu č. 278312 a ktoré osoby boli ku dňu 04.08.2009 oprávnené poskytnúť nevýlučné právo k využívaniu predmetného patentu. V odpovedi zo dňa 28.07.2010 ÚPV SR oznámil, že majiteľom predmetného patentu v roku 2009 boli spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o. Banská Bystrica a VARS Slovakia, s.r.o. Banská Bystrica, ktorí sú majiteľmi aj v súčasnej dobe. Zároveň poukázal, že neukončil preskúmanie žiadostí o zápis prevodov, ktoré boli uzavreté v roku 2001 a 2002 a nie je jasná štruktúra spolumajiteľov, t. j. ani osôb oprávnených poskytovať licenciu k patentu.

7. Správca dane listom zo dňa 06.10.2010 požiadal ÚPV SR o doplnenie odpovede, na čo ÚPV SR odpovedal listom zo dňa 13.10.2010. Následne správca dane listom zo dňa 10.12.2010 požiadal ÚPV SR, aby po ukončení skúmania žiadostí o zápis prevodu patentu a vykonaní zmien v patentovom registri oznámil správcovi dane, kto bol ku dňu 04.08.2009 majiteľom patentu a aké osoby boli ku tomuto dňu oprávnené poskytnúť nevýlučné právo k využívaniu predmetného patentu.

8. Rozhodnutím č. 724/320/69356/2010/Polo zo dňa 10.12.2010 správca dane prerušil dňa 15.12.2010 výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august 2009 do dňa doručenia odpovede na list č.

724/320/69332/2010/Polo zo dňa 10.12.2010.

9. Správca dane prípisom zo dňa 17.07.2012 vyzval ÚPV SR o zaslanie konečnej alebo aspoň priebežnej odpovede na výzvu zo dňa 10.12.2010.

10. V odpovedi zo dňa 20.07.2012 ÚPV SR oznámil spolumajiteľov patentu k 20.07.2012 a uviedol, že preskúmava žiadosti o zápis prevodov na základe zmlúv uzavretých k 31.12.2005.

11. Následne v daňovej kontrole pokračoval Daňový úrad Banská Bystrica, a to v dôsledku zrušenia daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o. zlúčením so spoločnosťou TALCUM, s.r.o., so sídlom Podháj č. 57, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 44 529 775, ktorá sa stala právnym nástupcom daňového subjektu a od 01.09.2013 zmenila obchodné meno na TALCUM GRUPPO, s.r.o., Podháj 57, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 44 529 775, DIČ: 2022735935, IČ DPH: SK2022735935 (ďalej len TALCUM GRUPPO, s.r.o.). O zmene miestne príslušného správca dane bol upovedomený daňový subjekt a aj ÚPV SR oznámeniami zo dňa 20.12.2012.

12. Oznámením č. 9601402/5/4938998/2013/Gan zo dňa 05.11.2013 správca dane oznámil daňovému subjektu, že bude pokračovať v daňovej kontrole, pretože dňa 04.11.2013 pominuli prekážky pre jej prerušenie.

13. Rozhodnutím správca dane č. 9600303/5/1622808/2014/Gan zo dňa 25.04.2014 bol daňovému subjektu (žalobcovi) TALCUM GRUPPO, s.r.o., ako právnenému nástupcovi daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o., vyrubený rozdiel dane v sume 384 717,51 eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2009, nebol uznaný nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie v sume 432,79 eur a bola vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 384 284,72 eur. V rozhodnutí bolo poukázané na to, že licenčná zmluva uzavretá dňa 04.08.2009 medzi poskytovateľom TALCO SLOVAKIA, s.r.o. a nadobúdateľom REAL TRADE Prešov, s.r.o., nebola zapísaná v patentovom registri, nakoľko ÚPV SR neukončil konanie o zápise prevodu práv uvedených v bode č. 2., nebola teda jasná štruktúra spolumajiteľov, t. j. ani osôb oprávnených poskytnúť licenciu na patent. ÚPV SR zároveň oznámil, že Patent č. 278312 zanikol 28.01.2013 podľa § 31 ods. 1 písm. b) Patentového zákona. Správca dane sa zaoberal aj personálnym prepojením daňových subjektov, zúčastnených na obchodnej transakcii, a zistil, že zdaniteľné plnenia prebehli medzi prepojenými spoločnosťami a daňový subjekt nepreukázal priame spojenie medzi transakciou a svojimi obchodnými aktivitami. V rozhodnutí správca dane poukazoval ďalej na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sp. zn. C-255/02, č. C-342/87, C-454/98, C-255/02 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžo-KS 262/2004. Správca dane ďalej v rozhodnutí poukázal na to, že kontrolovaný daňový subjekt nemal nárok na odpočítanie dane, pretože nedodrжал zákonnú podmienku podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len Zákon o DPH), podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Faktúry nemajú povahu faktu, lebo nezobrazujú skutočnosť, že k prevodu práva došlo. Právo na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúrach. Ak dodávateľ uvedený na faktúre nedodal odberateľovi žiadnu službu, nemôže si odberateľ odpočítať daň uvedenú na faktúrach. Správca dane poukazoval ďalej na to, že osoby, ktoré sa zúčastnili poskytnutia nevýlučného práva k využívaniu patentu, vedeli o tom, že sa zúčastňujú konania, ktoré vedie k získaniu daňovej výhody. Dôkazmi tejto skutočnosti boli fakty, že išlo o personálne prepojenie osoby, že k zaplateniu protihodnoty za poskytnutie nevýlučného práva k využívaniu Patentu č. 278312 nedošlo, že podľa odpovede ÚPV SR zúčastnené osoby neboli súčinné a nepreukázali úradu vlastnicke vzťahy, čoho následkom bolo aj nezaregistrovanie licenčnej zmluvy. Cieľom ich konania bolo neoprávnené uplatnenie práva na odpočítanie dane kontrolovaným daňovým subjektom.

14. Proti rozhodnutiu prvostupňového orgánu verejnej správy podal žalobca odvolanie. O odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/492563/2014/5094 zo dňa 07.11.2014 a rozhodnutie správca dane č. 9600303/5/1622808/2014/Gan zo dňa 25.04.2014 potvrdil.

15. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, v ktorej navrhoval napadnuté

rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/492563/2014/5094 zo dňa 07.11.2014, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Banská Bystrica č. 9600303/5/1622808/2014/Gan zo dňa 25.04.2014 zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

16. O správnej žalobe žalobcu krajský súd rozhodol rozsudkom č. k. 23S/21/2015 - 79 zo dňa 08.09.2015 tak, že žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

17. Proti uvedenému rozsudku podal žalobca odvolanie a Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací uznesením č. k. 6Sžf/91/2015 - 104 zo dňa 14.06.2017 rozhodnutie krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Najvyšší súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu napadnutý odvolaním je pre jeho nedostatočné odôvodnenie nepreskúmateľný. V rámci postupu v ďalšom konaní uložil krajskému súdu prejednať opätovne vec v medziach žaloby, dôsledne sa vysporiadať so všetkými námietkami žalobcu, vrátane odvolacích námietok, znovu o žalobe rozhodnúť a svoje rozhodnutie riadne a presvedčivo odôvodniť. Zároveň krajskému súdu vytkol, že sa nedostatočne zaoberal znaleckým posudkom č. 1/2015 zo dňa 31.08.2015, ktorý bol predložený žalobcom, a ktorý predstavoval ťažiskovú argumentáciu právneho zástupcu žalobcu na pojednávaní pred krajským súdom.

18. Po zrušení rozhodnutia vo veci samej Najvyšším súdom Slovenskej republiky ako súdom odvolacím, krajský súd pri opätovnom prejednaní veci postupoval podľa nového procesného predpisu - podľa zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Podľa § 491 ods. 1 SSP ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

19. Krajský súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa, v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, rešpektujúc záväzný právny názor vyslovený odvolacím súdom v jeho zrušujúcom rozhodnutí, a po preskúmaní veci dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu nebola dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

20. Krajský súd sa v rozsudku č. k. 23S/21/2015-79 zo dňa 08.09.2015 poukázal na to, že ustanovenie § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. umožňuje správcovi dane prerušiť konanie z dôvodov, ktoré vymedzuje len príkladmo. Uviedol, že správca dane si preveroval uplatnenie odpočítania dane z fakturovaných služieb, ktoré mali byť poskytované žalobcovi, resp. jeho právnomu predchodcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu. Za týmto účelom viedol zisťovanie na ÚPV SR, na ktorom bol predmetný patent zaregistrovaný, ako aj licenčné zmluvy, ktoré s ním súviseli. Viedlo sa tu teda iné konanie, v súvislosti s ktorým bolo potrebné zisťovať, či boli splnené podmienky pre platnosť licenčnej zmluvy, či nedošlo k personálnemu prepojeniu vlastníkov patentu a účastníkov licenčnej zmluvy, či uzavretím licenčnej zmluvy sa nesledovalo zneužitie práva. Krajský súd vo svojom odôvodnení poukázal na to, že informácia, za účelom ktorej bolo konanie pred správcom dane prerušené, bola poskytnutá dňa 04.11.2013, o čom bol kontrolovaný daňový subjekt oboznámený oznámením zo dňa 05.11.2013. Následne bolo žiadosťou zo dňa 06.11.2013 požiadané správcom dane o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly a aj o tomto bol daňový subjekt upovedomený oznámením z 03.12.2013. Protokol o daňovej kontrole bol vyhotovený dňa 17.03.2014 a dodatok č. 1 k nemu dňa 08.04.2014. Prerokovania protokolu dňa 16.04.2014 sa žalobca nezúčastnil. Na základe uvedených skutočností krajský súd konštatoval, že daňová kontrola bola uskutočnená v zákonnej lehote 12 mesiacov.

21. Krajský súd bol toho názoru, že z preskúmaných rozhodnutí vyplývalo, že správca dane nezisťoval skutočnosti týkajúce sa patentu, jeho majiteľov a licenčných zmlúv s ním súvisiacich z toho pohľadu, aby vyhodnotil platnosť alebo účinnosť licenčnej zmluvy (v spojení s jej registráciou) ako jedinej podmienky preukazujúcej nárok na odpočítanie DPH. Správca dane sa zameriaval na zisťovanie týchto skutočností za účelom preverenia reálnosti obchodnej transakcie. Pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH bolo potrebné nielen splnenie formálnych predpokladov, ale aj reálnosť dodania tovaru alebo služby. V tejto súvislosti považoval krajský súd prerušenie daňovej kontroly správcom dane v predmetnom prípade za dôvodné.

22. Krajský súd poukázal na rozhodnutie C-504/01 TANOARCH Súdny dvor EÚ, v ktorom sa uvádzalo, že vnútroštátnemu súdu prináleží, aby posúdil všetky relevantné okolnosti sporu s cieľom určiť, či možno na účely DPH považovať dotknutú obchodnú transakciu za zneužívajúce konanie a za takéto okolnosti označil najmä skutočnosti týkajúce sa zápisu patentu, práv spojených s týmto patentom vo vzťahu k viacerým osobám, personálne prepojenie takýchto osôb, ako aj sídlo takýchto osôb, zaplatenú odplatu a podobne. Pre záver o reálnosti poskytnutia služby bolo preto podstatným zistenie, kto bol majiteľom patentu a aké prevody boli v súvislosti s ním uskutočnené.

23. Žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/25/2011 zo dňa 13.09.2011, v ktorom v danom prípade bolo konštatované, že otázka platnosti nájmovej zmluvy z hľadiska hmotnoprávnej úpravy pre ňu platnej, bola pre vznik nároku na odpočítanie DPH irelevantná. Nevylúčil však zisťovanie/overovanie reálnosti plnenia, ktoré v tomto prípade vykonal správca dane.

24. Krajský súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že Daňový úrad Prešov, ako miestne príslušný správca dane, vyzval ÚPV SR výzvou zo dňa 12.10.2010 na zodpovedanie relevantných skutočností a rozhodnutím z toho istého dňa daňovú kontrolu prerušil dovtedy, kým úrad nepodal na uvedenú výzvu odpoveď. Keďže uplynula značná doba a ÚPV SR nereagoval, Daňový úrad Prešov výzvou - urgenciou zo dňa 17.07.2012 dotazoval úrad, či je možné dať odpoveď na jeho výzvu zo dňa 10.12.2010 a ak nie, požiadal aspoň o priebežnú informáciu o stave konania, o zápisoch týkajúcich sa prevodu práv k predmetnému patentu. ÚPV SR v odpovedi zo dňa 20.07.2012 (doručená Daňovému úradu Prešov dňa 26.07.2012) oznámil spolumajiteľov patentu k 20.07.2012 s tým, že ešte stále preskúmava žiadosti o zápis prevodov na základe zmlúv uzavretých dňa 31.12.2015. Keďže k 03.08.2012 došlo k zlúčeniu spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o., Prešov so spoločnosťou TALCUM, s.r.o., Banská Bystrica, Daňový úrad Prešov oznámil ÚPV SR, že miestne príslušným správcom dane na vykonanie daňovej kontroly je Daňový úrad Banská Bystrica, ktorému je potrebné aj zaslať odpoveď na výzvu z 10.12.2010.

25. Následne vo veci konal Daňový úrad Banská Bystrica, ktorý požiadal ÚPV SR o informácie v zmysle výzvy zo dňa 10.12.2010, na čo bolo podaním zo dňa 24.10.2013 úradom oznámené, kto je majiteľom patentu k 24.10.2013 podľa zapísaných údajov (odlišný od tých, ktorí boli uvedení v podaní zo dňa 20.07.2012), ale zároveň podstatným novým údajom, ktorý v odpovedi zo dňa 20.07.2012 nebol uvedený (a z logického časového hľadiska ani nemohol byť uvedený), bol údaj o tom, že patent k 28.01.2013 zanikol podľa § 31 ods. 1 písm. b) Patentového zákona, čo znamená márnym uplynutím lehoty na zaplatenie poplatku za udržiavanie patentu. Preto mal krajský súd za to, že okamih na odpadnutie dôvodu na prerušenie daňovej kontroly, odvodzovaný od doručenia odpovede od ÚPV SR zo dňa 23.10.2013 (doručené správcovi dane dňa 04.11.2013-deň ukončenia prerušenia daňovej kontroly), je určený správne. Následne došlo zo strany správcu dane k podaniu žiadosti o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly o šesť mesiacov a Finančné riaditeľstvo SR tejto žiadosti vyhovel. O týchto skutočnostiach bol žalobca vyrozumý oznámeniami. Zohľadňujúc uvedené časové momenty ukončenia prerušenia daňovej kontroly a jej predĺženie, bola potom daňová kontrola ukončená dňa 16.04.2014 v zákonnej lehote. Deň ukončenia daňovej kontroly bol určený na deň 16.04.2014 a bol určený v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb., pretože daňový subjekt sa odmietol zúčastniť prerokovania Protokolu o daňovej kontrole zo dňa 17.03.2014.

26. V súvislosti s opodstatnenosťou zisťovania informácií na ÚPV SR krajský súd poukázal aj na odpoveď Daňového úradu Banská Bystrica I, ktorá bola poskytnutá na základe dožiadania správcu dane č. 724/320/7550/2010/Polo zo dňa 10.02.2010. Dožiadaný daňový úrad - Daňový úrad Banská Bystrica I oznámil, že spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o., - dodávateľ služby na základe licenčnej zmluvy zo dňa 04.08.2009 je platiteľom DPH, v príslušnom zdaňovacom období vykázal nadmerný odpočet, v daňovom priznaní uviedol odberateľské faktúry vystavené pre odberateľa REAL TRADE Prešov, s.r.o., Prešov, pričom ale faktúry neboli uhradené. V odpovedi bolo poukázané aj na to, že majiteľom vynálezu je spoločnosť TANO CONTO, s.r.o., Banská Bystrica, ktorej spoločníkom a konateľom je Ing. X. J., ako aj na to, že od roku 2000 bolo založených niekoľko spoločností, ktoré na základe splnomocnenia

zastupuje Ing. J.. Dožiadaný daňový úrad uviedol aj to, že tieto spoločnosti nevykazujú žiadnu podnikateľskú činnosť a len na základe zmluvy a fakturácie sa stanú spolujiteľmi vynálezu. Na základe toho sa následne snažia čerpať nadmerný odpočet, pričom Ing. J. je trestne stíhaný pre podvod. Aj v rámci daňovej kontroly, vykonávanej u spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o., bolo zaslané dožiadanie na preverenie vlastníckeho práva k patentu.

27. Podľa krajského súdu opodstatnenosť prerušenia daňovej kontroly za účelom preverenia reálnosti obchodnej transakcie a následné predĺženie lehoty na jej ukončenie, odôvodňujú aj skutočnosti oznámené ÚPV SR v jeho odpovediach správcovi dane, a to nedostatok súčinnosti osôb zúčastňujúcich sa na prevode spolujiteľských práv k patentu a na uzavieraní licenčných zmlúv, čím dochádzalo k predlžovaniu príslušných konaní pred Úradom priemyselného vlastníctva SR.

28. Krajský súd uviedol, že v prejednávanej príhode právny predchodca žalobcu uzavrel licenčnú zmluvu zo dňa 04.08.2009, ktorá mu mala umožniť v rámci nevýlučnej licencie využívať patent č. 278312 - technológiu, a to za odplatu 1 991 635,13 eur, splatnú do 31.12.2010, resp. na základe splátkového kalendára, odsúhlaseného písomnou formou obidvoma zmluvnými stranami. Táto odplata mala byť zaplatená finálnymi výrobkami a upravenými TALCOM, pokiaľ sa zmluvné strany nedohodli inak. Dodatkom č. 1 k uvedenej licenčnej zmluve zo dňa 04.08.2009 bolo dojednané, že poskytovateľ (spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o.) zrealizuje obchodné služby súvisiace s uzavretím licenčnej zmluvy (dojednávanie súhlasov členov združenia TANO GRUPPO, BB s udelením licencie) za odmenu 33 193,92 eur so splatnosťou do 31.08.2009.

29. Podľa krajského súdu v čase, keď právny predchodca žalobcu uzatvoril licenčnú zmluvu a dodatok k nej, nebola ako predmet jeho činnosti zapísaná v obchodnom registri činnosť, pri ktorej by patent mohol využívať. V tomto čase nemal ani kvalifikovaných zamestnancov pre danú oblasť podnikania v oblasti chemického priemyslu a ani zodpovedajúce materiálne podmienky - napr. zodpovedajúce priestory alebo zariadenia vo svojom vlastníctve, prípadne ich zabezpečenie prostredníctvom nájmu, leasingu a podobne. Taktiež nebolo preukázané, že by mal právny predchodca žalobcu, resp. žalobca dostatočné finančné prostriedky, ktoré by mu umožňovali realizovať podnikateľskú činnosť v chemickom priemysle.

30. Závery o tom, že aj počiatočné investičné „kroky“ resp. úkony, uskutočnené podnikateľom pri úplnom začatí podnikania, alebo pri zmene alebo rozšírení podnikania v nových oblastiach, sú hospodárskou činnosťou, je podľa názoru krajského súdu nepochybné. Tieto závery nepochyboval ani žalovaný a taktiež ich nepochybnil ani krajský súd. Krajský súd sa ale v tejto súvislosti stotožnil s časťou odôvodnenia rozhodnutia a aj vyjadrenia žalovaného o tom, že zámer o použití nadobudnutej služby musí byť u daňového subjektu zrejmy už v čase vzniku nároku na odpočítanie dane, aby bolo zrejme, že sa viaže k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojené právo na odpočítanie dane. Ak by dochádzalo k všeobecnému uznávaniu akýchkoľvek počiatočných investícií (resp. odpočítania DPH z nich), mohol by sa vytvoriť nebezpečný precedens, ktorý by mal za následok obstarávanie tovarov a služieb zo strany podnikateľských subjektov, ktoré by nesúviseli s ich aktuálnym predmetom podnikania s tým, že by dôvodili, že ide o investičné kroky súvisiace s novými oblasťami podnikania (k podnikaniu v ktorých by ale nikdy reálne nemuselo dôjsť). Preto bolo odôvodnené vyžadovať aj pri prvých investičných úkonoch (súvisiacich s novými oblasťami podnikania) existenciu zámeru - úmyslu v čase vzniku nároku na odpočet DPH a ich preukázanie. Spôsob, akým bolo potrebné tento zámer preukázať, by bol v jednotlivých prípadoch rozdielny, zohľadňujúci okolnosti a osobitosti toho ktorého konkrétneho prípadu.

31. Krajský súd ďalej uviedol, že v prejednávanej príhode zámer - úmysel o použití nadobudnutých služieb nebol zrejmy už v čase vzniku nároku na odpočet DPH a navyše ostatné zistené skutočnosti preukázali, že išlo len o snahu o získanie daňovej výhody. Jediným dôkazom preukazujúcim zámer o použití nadobudnutej služby bolo, že niekoľko dní po uzavretí licenčnej zmluvy bol zapísaný nový predmet činnosti pre kontrolovaný daňový subjekt, umožňujúci využitie danej služby - využitie patentu. Aj táto skutočnosť mala však nízku dôkaznú silu pre preukázanie zámeru, pretože pri vysokej finančnej investícii, je dôvodné a logické očakávať opačný postup, a to zápis nového predmetu činnosti a až

následne obstaranie tovarov a služieb súvisiacich s týmto predmetom činnosti.

32. Reálnosť obchodnej transakcie nebola spôsobilá preukázať ani skúšobná prevádzka v prenajatom laboratóriu počas troch dní, ktorú mala na základe dohody o vykonaní práce realizovať fyzická osoba, ktorá je spolumahiteľom patentu. Navyše žalobca nepreukázal ani to, že talk, ktorý bol dodávaný spoločnostiam Envivia, s.r.o. a Granum, s.r.o. bol skutočne výsledkom skúšobnej prevádzky.

33. Krajský súd sa stotožnil s vyhodnotením všetkých ďalších podstatných skutočností tak, ako ich vyhodnotil žalovaný: nejasne formulovaná odplata vysokej výšky, neuhradenie odplaty podľa vyjadrenia konateľa REAL TRADE Prešov, s.r.o., s tým, že nebol odsúhlasený ani splátkový kalendár (vypovedal tak dňa 10.09.2010), následne preukazovanie (v odvolacom konaní), že úhrada mala byť predmetom postúpenia a započítania (dňa 01.02.2012 a 30.07.2012, pričom splatnosť odplaty bola do 31.12.2010) a nepreukázanie materiálnych a personálnych podmienok, ktoré by svedčili o tom, že službu, ktorá bola predmetom licenčnej zmluvy, by bolo možné reálne využívať. Vychádzajúc z uvedených, v rozhodnutí žalovaného podrobne rozpísaných záverov, bol potom správny záver, že neboli dostatočne presvedčivo preukázané ani finančné podmienky na úhradu tak vysokej finančnej odplaty.

34. Krajský súd mal za to, že na skutočnosť, ktorá nenasvedčovala o zámere využívať práva z patentu na základe licenčnej zmluvy, správne daňové orgány poukázali na to, že dňa 03.08.2012 došlo k zrušeniu právneho predchodcu žalobcu zlúčením so subjektom, ktorý bol personálne aj ekonomicky prepojený s majiteľmi patentu. Rovnako správne bola vyhodnotená aj skutočnosť, že ku dňu 28.01.2013 patent zanikol, čím bolo znemožnené akékoľvek jeho ďalšie použitie na základe predmetnej licenčnej zmluvy.

35. Žalobca poukazoval aj na to, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s jeho námietkou, v rámci ktorej poukazoval na to, že požiadal Slovenskú inovačnú a energetickú agentúru žiadosťou zo dňa 0.12.2009 o nenávratný finančný príspevok. Z uvedenej žiadosti (priloženej k správnej žalobe) vyplývalo, že žiadosť bola jeho právnemu predchodcovi vrátená z dôvodu nesplnenia podmienok, konkrétne neuvedenia predpísaných náležitostí, a to neuvedenie názvu projektu, označenie kódu výzvy, identifikátor žiadosti, nedoloženie kópií a nezviazanie v hrebeňovej väzbe. Podanie uvedenej žiadosti a jej vrátenie z dôvodu absentujúcich požadovaných náležitostí, nebola podľa krajského súdu dôkazom, ktorý by nasvedčoval reálnosti obchodnej transakcie. Uvedená žiadosť a jej vrátenie nijako nepotvrdili zámer právneho predchodcu žalobcu, a to využitie nevýlučnej licencie k patentu. Pri podávaní žiadosti neboli dodržané základné formálne požiadavky, ktoré boli právnemu predchodcovi žalobcu prístupné a mohol sa s nimi oboznámiť. Práve vrátenie žiadosti pre nesplnenie základných formálnych požiadaviek zabránilo, aby sa príslušná agentúra zaoberala vecnou stránkou žiadosti. Preto ani tento dôkaz nepreukázal nič konkrétne vo vzťahu k zámerom žalobcu pri využití nevýlučnej licencie.

36. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe poukázal na personálne a ekonomické prepojenia medzi dotknutými fyzickými a právnickými osobami vo vzťahu k patentu č. 278312. Poukázal na personálne prepojenie nielen cez osobu Mgr. F. N., ktorý okrem toho, že zastupoval spoločnosti, bol aj konateľom spoločnosti TANOARCH, s.r.o., vlastníkej patent a konateľom spoločnosti Frikon, s.r.o., zaniknutej zlúčením so spoločnosťou TALCUM GRUPPO, s.r.o. Takéto personálne prepojenie spoločností a osôb, ktoré si vzájomne fakturovali prevody práv k patentu a služieb s tým spojených, žalovaný označil za objektívne skutočnosti, ktoré preukazovali deklarovanie obchodných prípadov bez hospodárskej reality, s cieľom získať daňovú výhodu, teda vedúce k zneužitiu práva. Krajský súd považoval túto žalobnú námietku za neopodstatnenú.

37. Krajský súd ďalej uviedol, že personálne a ekonomické prepojenie osôb vo vzťahu k patentu, k prevodom práv týkajúcich sa patentu, a aj vo vzťahu k predmetnej licenčnej zmluve a iným zmluvám, nebolo jediným dôvodom, prečo nebolo uznané správcom dane odpočítanie dane uplatnené právny predchodcom žalobcu. Skúmanie ekonomického a personálneho prepojenia dotknutých subjektov, ako aj adresy ich sídel, bolo realizované v rámci preverenia reálnosti obchodnej transakcie, pri ktorej bolo uplatňované odpočítanie dane. Zistenia zamerané týmto smerom boli potom vyhodnotené vo vzájomných

súvislostiach spolu s ostatnými zistenými skutočnosťami a po ich vzájomnom vyhodnotení správca dane, ako aj žalovaný, dospeli k záveru, že jediným zámerom pri realizácii obchodnej transakcie - licenčnej zmluvy zo dňa 04.08.2009 a jej dodatku č. 1 bolo získanie daňovej výhody.

38. Krajský súd poukázal na to, že skúmanie personálneho a ekonomického prepojenia pri preverovaní reálnosti obchodných transakcií na účely odpočtu DPH nevyklučuje ani judikatúra Súdneho dvora EÚ (konkrétne aj rozhodnutie vo veci TANOACH), ani judikatúra Najvyššieho súdu SR. Skutočnosti o personálnom a ekonomickom prepojení spoločností (majúcich sídlo na tých istých, opakujúcich sa adresách), vzťah týchto zistených skutočností k preukázaniu reálnosti dodania fakturovaného plnenia - služby a vyvodený záver o zámere získať daňovú výhodu, považoval krajský súd za správny.

39. Pokiaľ žalobca v konaní pred krajským súdom predložil znalecký posudok č. 1/2015 zo dňa 3.08.2015, vypracovaný Ing. K. A., N. č. XX, XXX XX J., znalkyňou z odboru ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo, krajský súd mal za to, že obsahom znaleckého posudku bol v podstate právne posúdenie postupu pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH právnym predchodcom žalobcu. Krajský súd bol toho názoru, že do kompetencie znalca patrí zodpovedanie odborných otázok z príslušného odboru, v ktorom znalec pôsobí, a znalcovi neprináleží vykonať právne posúdenie. V tomto smere sa vyjadril aj právny zástupca žalobcu na pojednávaní. Krajský súd preto závery v znaleckom posudku nepovažoval za zásadné pre posúdenie opodstatnenosti žalobných námietok. Znalkyňa nezodpovedala otázky, ktoré by boli v danom prípade relevantné, pretože vykonala právne posúdenie, čím vybočila zo základného účelu znaleckého dokazovania. Právne posúdenie bolo úlohou krajského súdu pri vysporiadaní sa so žalobnými námietkami pri súdnom prieskume rozhodnutia.

40. Krajský súd považoval za nepochybné, že registrácia predmetnej licenčnej zmluvy ÚPV SR nebola podmienkou jej platnosti. Preverovanie osôb oprávnených disponovať s patentom a zistenie skutočností týkajúcich sa licenčnej zmluvy bolo v rámci daňového konania potrebné za účelom preverenia reálnosti obchodnej transakcie, pri ktorej bol uplatňovaný odpočet DPH, a to nielen pre preverenie reálnosti poskytnutia nevýlučnej licencie na základe licenčnej zmluvy, ale aj za účelom preverenia reálnosti jej dodatku č. 1, ktorého obsahom bolo odplatné obstaranie súhlasov od spolujemajiteľov s poskytnutím licencie. Za týmto účelom bol dôvodný postup daňových orgánov, keď žiadali informácie od ÚPV SR.

41. Krajský súd mal za to, že zisťovanie a skúmanie osôb oprávnených disponovať s patentom a zápisy zmlúv týkajúcich sa dispozície s patentom, bolo časťou úkonov správcu dane, ktorými sa preverovala reálnosť obchodných transakcií. Závery z tohto zisťovania neboli jediným dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočet DPH, ale boli vyhodnotené spolu s ďalšími súvisiacimi závermi o materiálnych a finančných podmienkach kontrolovaného daňového subjektu, o jeho personálnom a ekonomickom prepojení s inými subjektmi (ktoré sa zúčastňovali na dispozícii s patentom), so závermi o dojednaní odplaty a jej úhrade, ako aj so závermi o preukázaní, resp. nepreukázaní zámeru kontrolovaného daňového subjektu (ako konkrétne chcel naložiť s nadobudnutou licenciou) v čase vzniku nároku na odpočet DPH. Všetky tieto závery sú podrobne popísané v preskúmanom rozhodnutí žalovaného a krajský súd ich považoval za logické, presvedčivé a správne.

42. Krajský súd poukázal na koncentračnú zásadu platiacu pri súdnom prieskume rozhodnutí orgánov verejnej správy, že táto námietka nebola obsiahnutá v podanej správnej žalobe, ale len v odvolaní podanom voči rozhodnutiu krajského súdu o podanej žalobe. Žalobca namietal, že záver o nepreukázaní úhrady odplaty z licenčnej zmluvy a jej dodatku, nebol správny. Spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. mala uzatvoriť Zmluvu o postúpení pohľadávok so spoločnosťou BIMPEX, s.r.o. zo dňa 01.02.2012, ktorou mala byť postúpená pohľadávka postupcu (TALCO SLOVAKIA s.r.o.), vzniknutá na základe licenčnej zmluvy s tým, že postupník mal zaplatiť odplatu za postúpenie do 36 mesiacov (cca do februára 2014). Následne mala byť uzavretá dohoda o započítaní pohľadávok medzi BIMPEX, s.r.o. a právnym predchodcom žalobcu. Bol predložený aj výpis z bankového účtu o prevodoch realizovaných dňa 03.05.2012 a 16.05.2012, podľa ktorých ale podľa žalovaného nebolo možné identifikovať platbu, pretože ani na licenčnej zmluve, a ani na jej dodatku, nebol uvedený bankový účet spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o. Krajský súd napriek tomu, že táto námietka nebola uvedená v správnej žalobe, ale až

v podanom odvolaní, uvádza, že žalobca len vyjadril nesúhlas s vyhodnotením týchto jeho námietok (o preukázaní úhrady odplaty) žalovaným, ale neuviedol nič konkrétne na preukázanie opodstatnenosti svojich námietok a svojho nesúhlasu, čím by vyvrátil závery žalovaného. Neuviedol žiadne nové tvrdenie a nepredložil ani žiadny nový dôkaz.

43. Proti krajskému súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 SSP tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, pretože nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces /písm. f)/ a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci /písm. g)/. Podľa žalobcu dôvodom k prerušeniu konania nemohlo byť čokoľvek, muselo ísť o také skutočnosti, ktoré boli dôležité pre rozhodnutie a predstavovali tak závažné prekážky, ktoré správcovi dane dočasne bránili v konaní. Na súde sa viedli desiatky sporov v súvislosti s prihláškou vynálezcu č. PP 5017-2007, ako aj v súvislosti s patentom SR č. 278312 a správcovi dane z týchto sporov musela byť známa štruktúra spoluvlastníkov patentu a účastníkov licenčnej zmluvy, ako aj ich personálne prepojenie, a teda zisťovanie štruktúry spoluvlastiteľov, t. j. osôb oprávnených poskytovať licenciu k patentu ÚPV SR nemohlo byť prekážkou v konaní a dôvodom prerušenia konania, pretože išlo o skutočnosť správcovi dane známu z jeho činnosti. Z uvedeného vyplývalo, že zisťovanie, kto bol k 04.08.2009 majiteľom predmetného patentu a aké osoby boli oprávnené poskytnúť právo k používaniu patentu nebolo podstatné pre vydanie rozhodnutia, a preto uvedené zisťovanie nemohlo byť dôvodom prerušenia daňovej kontroly.

44. Podľa súdu správca nezisťoval skutočnosti týkajúce sa patentu, jeho majiteľov a licenčných zmlúv s ním súvisiacich z toho pohľadu, aby vyhodnotil platnosť alebo účinnosť licenčnej zmluvy (v spojení s jej registráciou) ako jedinej podmienky preukazujúcej nárok na odpočítanie DPH ale zameriaval sa na zisťovanie týchto skutočností za účelom preverenia reálnosti obchodnej transakcie. Tvrdenie súdu bolo podľa žalobcu v rozpore so závermi správcu dane. Podľa ustanovenia § 119 prvá veta SSP krajský súd vychádzal zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Súd takto nepostupoval, pretože rozsudok odôvodnil právnymi závermi, ktoré sú v extrémnom rozpore so skutkovým stavom a odôvodnením rozhodnutí správnych orgánov. Ani prípadné zisťovanie, či licenčná zmluva bola alebo nebola registrovaná nebolo podstatné pre vydanie rozhodnutia, a preto ani uvedené prípadné zisťovanie nemohlo byť ani dôvodom prerušenia daňovej kontroly.

45. Žalobca v zmysle § 440 ods. 2 SSP uviedol, že nesprávne právne posúdenie veci spočívalo v tom, že žalovaný a súd prerušenie daňovej kontroly posúdili nesprávne. Skúmanie prostredníctvom ÚPV SR, či spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. bola majiteľom patentu, či bola oprávnená poskytnúť služby na základe licenčnej zmluvy, resp. či licenčná zmluva bola alebo nebola registrovaná nemalo pre účely posúdenia vzniku daňovej povinnosti a nároku na odpočítanie dane a pre vydanie rozhodnutia vo veci samej žiadny právny význam a nemohlo byť dôvodom k prerušeniu daňovej kontroly. Prerušenie daňovej kontroly bolo nezákonné, nezačalo sa žiadne konanie o predbežnej otázke (§ 26) a neexistovali žiadne prekážky, ktoré by správcovi dane bránili v konaní a boli potrebné pre vydanie rozhodnutia. Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/21/2015-126 z uvedených dôvodov napríňa kasačným dôvodom vymedzený v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

46. Dôsledkom nezákonného prerušenia daňovej kontroly bolo to, že nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt v zmysle ustanovenia § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. kontrola bez prerušenia trvala od 11.08.2010 do 16.04.2014, správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, protokol Daňového úradu Banská Bystrica zo 17.03.2014 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nebolo možné použiť a v dôsledku nezákonného protokolu bolo celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti (III. ÚS 24/2010-57). Existencia zákonného protokolu z daňovej kontroly bola podmienkou začatia vyrubovacieho konania a to či už podľa zákona o správe daní a poplatkov alebo Daňového poriadku. Zákon o správe daní a poplatkov a ani Daňový poriadok nepočíta so situáciou, kedy bude vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, bez existencie platného a zákonného protokolu o daňovej kontrole. Žalovaný a súd prerušenie daňovej kontroly posúdili nesprávne, pretože na nezákonne prerušenie daňovej kontroly, ako na právnu okolnosť, ktorá mala

podstatný vplyv na samotnú zákonnosť rozhodnutí vo veci samej neprihliadli.

47. Žalobca na jednej strane namietal procesnú otázku zákonnosti prerušenia daňovej kontroly s dopadom na dĺžku daňovej kontroly a na druhej strane namietal skutkové otázky a z nich prijaté právne závery. Aj napriek tomu, že námietky žalobcu uvedené v žalobe a v čl. II odvolania a procesné pochybenia správcu dane, žalovaného a súdu a ich intenzita napĺňali kasačné dôvody uvedené v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP v záujme ochrany práv ochrany žalobcu právny zástupca žalobcu stručne uviedol ďalšie skutočnosti preukazujúce uvedené kasačné dôvody.

48. Krajský súd uviedol, že zámer o použití nadobudnutej služby musí byť u daňového subjektu zrejmy už v čase vzniku nároku na odpočítanie dane. Skutočnosť, že žalobca v danom čase nemal predmet činnosti zapísaný v obchodnom registri, nemal kvalifikovaných zamestnancov, materiálne podmienky a dodatočné finančné prostriedky neboli podľa názoru žalobcu postačujúce k prijatiu k záveru, že zámer o použití nadobudnutej služby nebol žalobcovi zrejmy v čase vzniku nároku na odpočítanie dane. Súd uviedol, že pri vysokej finančnej investícii je dôvodné a logické očakávať opačný postup, a to zápis nového predmetu činnosti. Žalobcovi nie je zrejme, na základe akej podnikateľskej praxe súd k takému záveru dospel. Je v rozpore s logikou a podnikateľskou praxou, aby podnikateľ investoval finančné prostriedky do materiálnych podmienok, zamestnancov a až potom by zisťoval, či jeho podnikateľský zámer je správny.

49. Žalobcovi nebolo zrejme, na základe čoho súd dospel k záveru, že skúšobná prevádzka nie je schopná preukázať zámer o použití služby. Žalobca v žalobe namietal, že správcovi dane predložil protokol o skúške č. 10/00574, A-12617/2009 a preukázal predaj produktu pre spoločnosti Envivia, s.r.o. a Granom, s.r.o., a ak žalovaný sponchybnuje uskutočnenie skúšobnej výroby, nič nebránilo v rámci odvolacieho konania toto preveriť.

50. Žalobca v tejto súvislosti poukazoval aj na záväzný výklad práva Súdnym dvorom EÚ rozsudkami Súdneho dvora EÚ vo veci C-268/83 Rompelman, C-110/94 INZO, C-400/98 Brigitte Breitsohl, C-110/98 až C-147/98 Gabalfriša. Súd sa uvedenou argumentáciou vysporiadal viac ako stručne konštatovaním, že žalovaný nespochybnil, že išlo o hospodársku činnosť (prvotné investície) ale bolo potrebné preukázať priame prepojenie tejto hospodárskej činnosti s plneniami, ktoré boli alebo budú uskutočnené, a s ktorými bude spojené právo na odpočítanie dane.

51. Žalobca poukázal na to, že správca dane neuznanie odpočítania dane odôvodnil najmä personálnym prepojením osôb na osobu advokáta Mgr. N., ktorý zastupoval v daňových veciach spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o., TALCUM, s.r.o., resp. TALCUM GRUPPO, s.r.o. a TALCO SLOVAKIA, s.r.o.. Ak správne orgány tvrdia, že v danom obchodnom vzťahu išlo len o získanie daňovej výhody, potom k tomuto tvrdeniu znášajú aj dôkazné bremeno. Rekapitulácia personálneho a ekonomického prepojenia sama o sebe ešte nie je objektívnou skutočnosťou k prijatiu záveru, že došlo k zneužitiu práva a nie je dôvodom k nepriznaniu na odpočítanie dane.

52. Najvyšší súd v uznesení krajskému súdu vytkol, že sa nedostatočne zaoberal znaleckým posudkom, ktorý predstavoval ťažiskovú argumentáciu právneho zástupcu žalobcu na pojednávaní pred krajským súdom. Z nového rozsudku krajského súdu vyplývalo, že súd si z predmetného znaleckého posudku osvojil len to, že znalkyňa nezodpovedala otázky, pretože vykonala právne posúdenie, čím vybočila zo základného účelu znaleckého dokazovania. Podľa žalobcu, bez ohľadu na to, že znalkyňa vykonala právne posúdenie veci nebolo možné tvrdiť, že znalkyňa nezodpovedala otázky, ktoré boli v danom prípade relevantné. Zo znaleckého posudku jednoznačne vyplývalo, že tvrdenia žalobcu boli a sú právne relevantné. Žalobca poukazuje na to, že prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica bolo založené na tom, že licenčná zmluva uzavretá 04.08.2009 medzi TALCO SLOVAKIA, s.r.o. a nadobúdateľom REAL TRADE, Prešov, s.r.o. nebola zaregistrovaná a z uvedeného dôvodu poskytnutie práva k využívaniu patentu od dodávateľa nemohlo nastať.

53. Napriek povinnosti vyplývajúcej pre krajský súd z uznesenia Najvyššieho súdu SR sp. zn.

6Sžf/91/2015 dôsledne sa vysporiadať so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie riadne a presvedčivo odôvodniť krajský súd sa s argumentmi žalobcu vysporiadal nedostatočne. Požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP nie sú naplnené tým, že krajský súd odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku založí v prevažnej miere na konštatovaní správnosti dôvodov preskúmaného rozhodnutia žalovaného, pričom vlastnému právnomu odôvodneniu záverov v napadnutom rozsudku venuje pozornosť v minimálnom rozsahu. Súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu je nepochybne požiadavka, aby sa príslušný všeobecný súd v konaní konkrétnym spôsobom a zrozumiteľne vyrovnal nie len so skutkovými okolnosťami prípadu, ale aj s vlastnými právnymi závermi, ktoré ho viedli ku konkrétnemu rozhodnutiu.

54. Ak v súdnom rozhodnutí súd v rozpore s ustanovením § 119 SSP nevychádzal zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy a svoje rozhodnutie riadne a presvedčivo neodôvodnil, potom je možné tento stav kvalifikovať ako procesný postup súdu, ktorým súd znemožnil účastníkovi konania realizovať jemu patriace právo na spravodlivý proces a to v takej miere, že došlo k porušeniu tohto práva. Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/21/2015-126 z uvedených dôvodov napĺňa kasačný dôvod vymedzený v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

55. Žalobca navrhol, aby najvyšší súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/21/2015-126 zo dňa 20.09.2017, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/492563/2014/5094 zo dňa 07.11.2014 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

56. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, zotrval na odôvodnení svojho žalobou napadnutého rozhodnutia, a aj na svojom vyjadrení k žalobe, v ktorom sa vysporiadal s námietkami žaloby, a ktoré bolo predložené Krajskému súdu v Banskej Bystrici spolu so správnym spisom. Žalovaný sa stotožnil s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť.

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti sťažovateľa (§ 453 ods. 1 a ods. 2 SSP) postupom bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.06.2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

58. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu zistil, že kasačná sťažnosť je dôvodná v zmysle § 462 ods. 2 SSP a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zmene napadnutého rozsudku a o vrátení veci orgánu verejnej správy (Daňovému úradu Banská Bystrica) na ďalšie konanie.

59. Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

60. Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

61. Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

62. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb

zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

63. Podľa § 7 písm. e) SSP správne súdy nepreskúmajú rozhodnutia orgánov verejnej správy a opatrenia orgánov verejnej správy predbežnej, procesnej alebo poriadkovej povahy, ak nemohli mať za následok ujmu na subjektívnych právach účastníka konania.

64. Podľa ustanovenia § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi chráni záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

65. Podľa ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

66. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.; daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

67. Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb.; o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiadá správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

68. Podľa § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb.; po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na

prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

69. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.; daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

70. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.; správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

71. Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb.; ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

72. Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.; správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

73. Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že krajský súd v napadnutom rozhodnutí podrobne opísal skutkový stav, z ktorého vychádzalo napadnuté rozhodnutie. Predmetom konania na Krajskom súde v Banskej Bystrici bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaných rozhodnutí a procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie auguste 2009.

74. Z obsahu kasačnej sťažnosti je zrejmé že žalobca namietal, že k ukráteniu na jeho právach došlo zo strany správcu dane porušením ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. ako aj ustanovení zákona o DPH, a že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil SSP. Spornou otázkou bol v podstate nákup licencie „spôsob úpravy mastenca“ na základe licenčnej zmluvy zo dňa 04.08.2009 medzi predávajúcim TALCO SLOVAKIA, s.r.o., zastúpenej Ing. X. J. a nadobúdateľom REAL TRADE Prešov, s.r.o., zastúpenej Ing. F. U.. Spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o., (člen TANO GRUPPO, Banská Bystrica) sa ako poskytovateľ na základe Licenčnej zmluvy zo dňa 04.08.2009 a jej dodatku č. 1 zo dňa 04.08.2009, so súhlasom ďalších spolumajiteľov, zaviazal poskytnúť nadobúdateľovi - spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o., nevýlučné právo k využívaniu Patentu SR č. 278312 - „Spôsob úpravy mastenca“, registrovanému na ÚPV SR. Predmetom nevýlučných práv bola aj technická dokumentácia, potrebná pre využívanie predmetu zmluvy. Touto zmluvou bolo udelené nevýlučné právo vyrábať, využívať, používať, ponúkať alebo uvádzať na trh, na tento účel skladovať a dovážať výrobok (talk) a využívať výrobný postup, ktorý je predmetom patentu. Nadobúdateľ mohol v zmysle zmluvy chránený spôsob výroby talku ponúkať tretej osobe len s písomným súhlasom majiteľa, zapísaného v patentovom registri a spolumajiteľov, ktorí ešte neboli zapísaní v registri, ale boli vedení v poslednom aktuálnom oznámení o štruktúre spoluvlastníkov patentu. Podľa čl. IV tejto zmluvy, poskytovateľ poskytol právo využívať Patent SR č. 287312, registrovaný na ÚPV SR, nadobúdateľovi a užívacie právo patentu na

obdobie rokov 2009 - 2014, resp. do konca patentu SR, v rozsahu objemu výroby do 1000 ton/rok upraveného talku. Podľa čl. V odplata za užívanie práva k patentu SR na území SR v období rokov 2009 - 2014 bola dohodnutá vo výške 1 991 635,13 eur bez DPH.

75. Predmetom dodatku č. 1 k Licenčnej zmluve bol záväzok dodávateľa zrealizovať obchodné služby súvisiace s uzavretím licenčnej zmluvy - dojednávanie súhlasov členov združenia T. s udelením licencie podľa licenčnej zmluvy a odberateľ sa zaviazal zaplatiť za tieto služby odplatu vo výške 33 193,92 eur.

76. Z obsahu spisového materiálu mal najvyšší súd za preukázané, že v predmetnom prípade išlo o nehmotné plnenie, ktoré spočívalo v prevode práva vyrábať výrobok (talk) podľa patentu. Predávajúci a kupujúci mali riadne uzatvorenú licenčnú zmluvu, o tejto zmluve žiadny súd nerozhodol, že je neplatná, strany zmluvy ju nespochybnili, teda predmetné právo na kupujúceho v tomto prípade prešlo. Nezapísanie licencie do registra neznamená, že nadobúdateľ nemôže vyrábať výrobok, obchodovať s ním na území, kde platí patent. Patent č. 278312 v čase podpisu licenčnej zmluvy bol platný. Bolo preukázané, že spolumajiteľom patentu bol poskytovateľ TALCO SLOVAKIA, s.r.o.

77. Krajský súd nesprávne posúdil otázku zákonnosti prerušenia daňovej kontroly správcom dane. Z ustanovenia § 5 ods. 16 a § 25 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov vyplývalo, že toto ustanovenie oprávňuje správcu dane daňovú kontrolu prerušiť. Zo slovného spojenia v ustanovení § 25a ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov „správca dane môže prerušiť konanie, najmä“ a z demonštratívneho výpočtu dôvodov prerušenia konania nie je možné vyvodiť záver, že dôvodom k prerušeniu konania môže byť čokoľvek. Daňová kontrola je proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (III. US 24/2010).

78. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t. j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná.

79. Dôvodom k prerušeniu konania nemôže byť čokoľvek, musí ísť o také skutočnosti, ktoré sú dôležité pre rozhodnutie a predstavujú tak závažné prekážky, ktoré správcovi dane dočasne bránia v konaní. Pre posúdenie toho, či existovali alebo neexistovali takéto skutočnosti je potrebné skúmať dôvody prerušenia kontroly. Z obsahu spisu, ako aj z rozsudku vyplýva, že rozhodnutím Daňového úradu Prešov I z 10.12.2010 došlo k prerušeniu daňovej kontroly do dňa, kedy bude správcovi dane doručená písomná odpoveď na list z 10.12.2010. Uvedeným listom správca dane požiadal ÚPV SR, aby oznámil, kto bol k 04.08.2009 majiteľom predmetného patentu a aké osoby boli k tomuto dňu oprávnené poskytnúť nevýlučné právo k používaniu predmetného patentu. Z obsahu spisu, ako aj z rozsudku však vyplýva, že ÚPV SR už v liste z 28.07.2010 oznámil správcovi dane, že majiteľom patentu bola aj spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. a právne účinky prevodu voči tretím osobám, ktoré o uskutočnení prevodu patentu vedeli alebo mali vedieť nastávajú od okamihu, ako sa o ňom dozvedeli. Z uvedeného vyplýva, že správca dane ešte pred prerušením kontroly 10.12.2010 vedel, že spoločnosť TALCO SLOVAKIA bola spolumajiteľom predmetného patentu a bola oprávnená poskytnúť nevýlučné právo k používaniu predmetného patentu. Okrem toho na súde sa viedli desiatky sporov v súvislosti s prihláškou vynálezu č. PP 5017 2007, ako aj v súvislosti s patentom SR č. 278312 a správcovi dane z týchto sporov musela byť známa štruktúra spoluvlastníkov patentu a účastníkov licenčnej zmluvy, ako aj ich personálne prepojenie, a teda zisťovanie štruktúry spolumajiteľov, t. j. osôb oprávnených poskytovať licenciu k patentu ÚPV SR nemohlo byť prekážkou v konaní a dôvodom prerušenia konania, pretože išlo o skutočnosť správcovi dane známu z jeho činnosti. Z uvedeného vyplýva, že následné zisťovanie, kto bol k 04.08.2009 majiteľom predmetného patentu a aké osoby boli oprávnené poskytnúť právo k používaniu patentu nebolo už podstatné pre vydanie rozhodnutia, a preto uvedené zisťovanie aj podľa názoru najvyššieho súdu nemohlo byť ani dôvodom prerušenia daňovej kontroly.

80. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku bolo zrejmé, že správca dane sa z otázok položených Úradu priemyselného vlastníctva SR nedozvedel žiadnu skutočnosť, o ktorej by nevedel už pred prerušením daňovej kontroly. Oznámenie o zániku patentu z časového hľadiska jeden rok pred uplynutím jeho

platnosti je právne bezvýznamné. Nadobúdateľ práv z licenčnej zmluvy v čase podpisu licenčnej zmluvy, v roku 2009, nemohol vedieť, (a že by vedel nebolo preukázané), že vlastník (vlastníci) patentu v roku 2013 za posledný rok platnosti patentu nezaplatí udržiavací poplatok. Informácia, že predmetnému patentu končila platnosť v roku 2014 bola verejné známa, vyplýva z patentovaného zákona, za predpokladu zaplatenia udržiavacích poplatkov.

81. Podľa krajského súdu správca dane nezisťoval skutočnosti týkajúce sa patentu, jeho majiteľov a licenčných zmlúv s ním súvisiacich z toho pohľadu, aby vyhodnotil platnosť alebo účinnosť licenčnej zmluvy (v spojení s jej registráciou) ako jedinej podmienky preukazujúcej nárok na odpočítanie DPH ale zameriaval sa na zisťovanie týchto skutočností za účelom preverenia reálnosti obchodnej transakcie. Tvrdenie krajského súdu je aj podľa názoru najvyššieho súdu v rozpore so závermi správcu dane. Podľa ustanovenia § 119 prvá veta SSP správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Súd takto nepostupoval, pretože rozsudok odôvodnil právnymi závermi, ktoré sú v rozpore so skutkovým stavom a odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov. Z odôvodnenia rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica z 25.04.2014 vyplýva, že správca dane nepriznanie odpočítania dane z faktúr od spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.

o. nezaložil na tom, že táto spoločnosť nebola oprávnená poskytnúť právo k využívaniu patentu, ale na tom (str. 12, tretí odsek rozhodnutia), že licenčná zmluva uzavretá 04.08.2009 medzi TALCO SLOVAKIA, s.r.o. a nadobúdateľom REAL TRADE, Prešov, s.r.o. nebola zaregistrovaná. Podľa správcu dane z uvedeného dôvodu poskytnutie práva k využívaniu patentu od dodávateľa nemohlo nastať, žalobca nedodal žiadnu službu, ktorá by spínala definíciu služby podľa § 9 ods. 1 písm. a) zákona o č. 222/2004 Z.z., u dodávateľa daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. nevznikla, preto nebola splnená ani zákonná podmienka pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. (str. 11 p. v. rozhodnutia) Najvyšší súd sa stotožňuje s názorom žalobcu, že aj keby spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. nebola oprávnená poskytnúť právo k využívaniu patentu, ani táto skutočnosť v zmysle uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 104/2012-89, resp. rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf 25/2011 nemohla byť dôvodom k prerušeniu konania, pretože prijímanie plnení na základe neplatného právneho úkonu nemá na vznik nároku na odpočítanie dane význam. Daňová povinnosť a nárok na odpočítanie na DPH nevzniká na základe registrácie podľa Patentového zákona, ale na základe zákona o DPH. Z uvedeného vyplýva, že ani prípadné zisťovanie či licenčná zmluva bola alebo nebola registrovaná nebolo podstatné pre vydanie rozhodnutia, a preto ani uvedené prípadné zisťovanie nemohlo byť ani dôvodom prerušenia daňovej kontroly.

82. Najvyšší súd poukazuje na nález Ústavného súdu č. III. ÚS 24/2010-57 z 29.06.2010, z ktorého vyplýva, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Takáto daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade ak použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas zákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o tejto kontrole, je rovnako nezákonné.

83. Zo systémovej povahy zákona o správe daní a poplatkov, ako aj z Daňového poriadku účinného od 01.01.2012 vyplýva, že jednotlivé súčasti vstupujú do určitých funkčných a navzájom prepojených väzieb. Uvedené prepojenie znamená, že zákonnosť postupu správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu, ktorý mu predchádzal. Pokiaľ súd v rámci súdneho prieskumu zistí, že napadnuté

rozhodnutie žalovaného správneho orgánu bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, je to dôvod na jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému správne mu orgánu na ďalšie konanie.

84. Dôsledkom nezákonného prerušenia daňovej kontroly je to, že nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt v zmysle ustanovenia § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., kontrola bez prerušenia trvala od 11.08.2010 do 16.04.2014, správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, protokol Daňového úradu Banská Bystrica zo 17.03.2014 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a v dôsledku nezákonného protokolu je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti (III. ÚS 24/2010-57). Existencia zákonného protokolu z daňovej kontroly je podmienkou začatia vyrubovacieho konania, a to či už podľa zákona o správe daní a poplatkov alebo podľa Daňového poriadku. Zákon o správe daní a poplatkov a ani Daňový poriadok nepočíta so situáciou, kedy bude vydané rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, bez existencie platného a zákonného protokolu o daňovej kontrole. Daňové orgány a krajský súd prerušenie daňovej kontroly posúdili nesprávne, pretože na nezákonne prerušenie daňovej kontroly, ako na právnu okolnosť, ktorá mala podstatný vplyv na samotnú zákonnosť rozhodnutí vo veci samej neprihliadli.

85. V tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7Afs/22/2003 z 9. decembra 2004, v ktorom tento vyslovil, že „Zo základných zásad daňového konania, najmä z ustanovenia § 2 ods. 1 a 2 v spojení s § 16 ods. 1 vetou druhou zákona č. 337/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, v znení zákona č. 255/1994 Zb. vyplýva, že správca dane musí pri daňovej kontrole postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote; výkon daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie na neskoršiu dobu a jednotlivé kroky daňovej kontroly musia po sebe nasledovať v primeraných časových intervaloch.“

86. V nadväznosti na uvedené najvyšší súd zdôrazňuje, že lehoty ustanovené v § 46 ods. 10 Daňového poriadku sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 45 ods. 2 Daňového poriadku. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality.

87. Uvedenou otázkou sa najvyšší súd zaoberal aj vo svojom rozhodnutí sp. zn. 5SŽf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

88. Na základe uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že správca dane nepostupoval v preskúmvanej veci v súlade s uvádzanými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

89. Pokiaľ sa týka skúmania personálneho prepojenia, ako jedného z dôvodov posúdenia reálnosti dodania tovaru alebo služby, ktoré malo byť dôvodom prerušenia daňovej kontroly, osôb Mgr. F. N. a Q. D., majúcich vzťah k predmetnému patentu vrátane Ing. X. J., ako zástupcu predávajúceho TALCO SLOVAKIA, s.r.o., z obsahu spisového materiálu nevyplýva, že by v čase pred podpisom licenčnej zmluvy, ani v čase podpisu licenčnej zmluvy, boli zmluvné strany predmetnej licenčnej zmluvy

ekonomicky a personálne prepojené.

90. Záverom najvyšší súd poukazuje na to, že krajský súd bol viazaný uznesením najvyššieho súdu a to, že v ďalšom konaní bude povinnosťou prvostupňového súdu prejednať vec v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiadať so všetkými námietkami žalobcu, vrátane odvolacích námietok, znovu o nej rozhodnúť a svoje rozhodnutie riadne a presvedčivo odôvodniť. Krajský súd tak neučinil, v konaní sa dôsledne nezaoberal výrobou 20 kg a 90 kg produktu vyrobeného REAL TRADE Prešov, s.r.o. na základe licenčnej zmluvy. Spochybnenie výroby a predaja produktu vyrobeného na základe licenčnej zmluvy v odôvodnení napadnutého rozsudku bez ďalšieho - doplnenia dokazovania má preto arbitrárny charakter. Nie je preto opodstatnené tvrdenie krajského súdu, že jediným dôkazom preukazujúcim zámer o použití nadobudnutej služby bol zápis predmetu činnosti do obchodného registra

91. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami najvyšší súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj daňového úradu nie je v súlade so zákonom, a keďže krajský súd žalobu zamietol, najvyšší súd preto jeho rozhodnutie zmenil a rozhodnutie žalovaného ako aj daňového úradu zrušil a vec vrátil daňovému úradu na ďalšie konanie v súlade s ustanovením § 462 ods. 2 SSP.

92. Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

93. O trovách súdneho konania rozhodol najvyšší súd s prihliadnutím na ustanovenie § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. O výške náhrady rozhodne krajský súd samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozhodnutia (§ 175 ods. 2 SSP).

94. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. v znení zákona č. 33/2011 Z.z.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 SSP).