

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/67/2015
Identifikačné číslo spisu: 6014201063
Dátum vydania rozhodnutia: 26.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014201063.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: INVESTANO, s. r. o., so sídlom Podháj 57, 974 05 Banská Bystrica, zastúpeného advokátkou JUDr. Ing. Lindou Kovandovou, Ul. Janka Kráľa 1, 974 01 Banská Bystrica proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 1100301/1/278138/2014/5002 zo dňa 16.06.2014 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/164/2014-54 zo dňa 4. marca 2015 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/164/2014-54 zo dňa 4. marca 2015 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, keď rozhodnutím I. st. správneho orgánu Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601401/5/940416/2014/Maľ zo dňa 12.03.2014 bol žalobcovi za obdobie marec 2010 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane v sume 1 762 030,14 Eur. Rozhodnutie I. st. správneho orgánu bolo v podstate odôvodnené tým, že správca dane vykonal u daňového subjektu kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február, marec a apríl 2010 na základe toho, že žalobca - daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období - v mesiacoch február, marec a apríl 2010 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 1 762 030,14 Eur podľa § 55 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) z dodávateľskej faktúry int. č. D-X/IX/XX zo dňa 30.09.2009 od dodávateľa TALCO SLOVAKIA, s.r.o., Majerská cesta 49, Banská Bystrica, IČ DPH: SK2020423867 v sume základ dane 9 761 939,85 Eur,

19% DPH 1 854 768,72 Eur, celkom 11 616 708,57 Eur za prevod práva k predmetom duševného vlastníctva na základe Zmluvy o prevode práv č. XXXXXX/INV zo dňa 30.09.2009. K predmetnej dodávateľskej faktúre bola správcovi dane predložená zmluva o prevode práv č. XXXXXX/INV zo dňa 30.09.2009 uzatvorená s prevodcom TALCO SLOVAKIA, s.r.o. V zmysle predmetnej zmluvy spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. je spoluprihlasovateľom patentovej prihlášky na vynález pod názvom: „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, ktorá je registrovaná na ÚPV SR pod č.: PP XXXX-XXXX zo dňa 26.02.2007. Predmetná zmluva sa týkala prevodu spolujateľských práv na riešenie patentovej prihlášky registrovanej na ÚPV SR, t.j. spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. (ako prevodca) touto zmluvou prevádzaná na nadobúdateľa spoločnosť INVEWSTANO, s.r.o. (žalobca) svoj spoluprihlasovateľský podiel v rozsahu 24,02%, ktorý prevodca nadobudol v predchádzajúcich obdobiach, a ktorý je deklarovaný v „Oznámení správcu majetkových hodnôt o štruktúre spolujateľských (spoluprihlasovateľských) a užívacích práv k prihláške vynálezu reg. na ÚPV SR zo dňa 30.09.2009. Prevodca tiež touto zmluvou ďalej prevádza na nadobúdateľa aj práva na riešenie vyplývajúce z patentových prihlášok registrovaných na Švajčiarskom patentovom úrade, na Európskom patentovom úrade v Holandsku a Patentovom úrade USA. Predmetom prevodu sú aj spoluprihlasovateľské podiely k právam na riešenie týkajúcich sa podaných a registrovaných patentových prihlášok, t.j. prevodca prevádza na nadobúdateľa aj svoje spoluprihlasovateľské podiely v rozsahu 24,02% k predmetným právam na riešenie vyplývajúce z uvedených patentových prihlášok. Správca dane svoje rozhodnutie v súvislosti s § 55 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty odôvodnil v podstate tým, že z celkovo získaných objektívnych prvkov vyplýva, že hlavným cieľom plnenia bolo získanie daňovej výhody. Správca dane ďalej uviedol, že i napriek formálnemu dodržaniu podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty sa v danom prípade jedná o zneužitie práva s cieľom získať daňovú výhodu. Dodávateľskej spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, nakoľko bol spochybnený nákup spoluprihlasovateľských práv spoločnosťou TALCO SLOVAKIA, s.r.o., ako aj jej dodávateľov a kontrolovaný daňový subjekt INVESTANO, s.r.o. tak nemal právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetnej dodávateľskej faktúry. Zároveň bolo správcovi dane preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt INVESTANO, s.r.o. spoluprihlasovateľské právo nadobudnuté od spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o., žiadnym spôsobom nepoužil na dodávku tovaru a služieb. Keďže kontrolovaný daňový subjekt vierohodným spôsobom nepreukázal, že boli splnené zákonné podmienky podľa citovaných ustanovení zákona o DPH, postup správcu dane pri nepriznaní nároku na odpočet dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov bol v súlade s platnými právnymi normami. Správca dane neuznal odpočítanie dane vo výške 1 762 030,14 Eur z dodávateľskej faktúry. Odvolaniu žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane nebolo vyhovené. Rozhodnutie druhostupňového správneho orgánu - žalovaného bolo s odkazom na § 55 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH v podstate odôvodnené tým, že neboli splnené podmienky vymedzené zákonom o DPH, preto daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z fakturovanej služby „Prevod práv k predmetom duševného vlastníctva na základe zmluvy o prevode č. XXXXXX/INV, časť I. až III. zo dňa 30.09.2009“, faktúra č. XXXXXX/INV zo dňa 30.09.2009. Žiadosť o zápis prevodu práv poskytovateľa TALCO SLOVAKIA, s.r.o., Majerská cesta 49, Banská Bystrica na nadobúdateľa INVESTANO, s.r.o., Podháj 57, Banská Bystrica, doručená ÚPV SR k patentovej prihláške č. Z. nebola predmetom konania. ÚPV SR neudelil patent na vynález, ktorý je predmetom patentovej prihlášky PP XXXX-XXXX a nezapísal prevod práv na základe žiadosti o zápis prevodu. Konanie na Európskom patentovom úrade prebieha. Spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o. pri službe deklarovanej predmetnou faktúrou nevznikla daňová povinnosť, ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH nebolo naplnené. Fakturované služby daňový subjekt nepoužil ani nepoužíval v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ. Daňový subjekt potvrdil, že patenty sa v praxi nevyužívajú. Podľa poslednej vety § 55 ods. 1 zákona o DPH platiteľ nemôže odpočítať daň, ak majetok nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. „Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenie predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito

ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získanie daňovej výhody.

Z rozsudku krajského súdu ďalej vyplýva názor, že pokiaľ ide o zmluvu o prevode práv č. XXXXXX/INV zo dňa 30.09.2009 prevodca TALCO SLOVAKIA, s.r.o., nadobúdateľ spoločnosť INVESTANO, s.r.o. v súvislosti s vynálezom: „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, ktorý bol registrovaný na ÚPV SR pod č. PP XXXX-XXXX dňa 26.02.2007, že v súvislosti s týmto vynálezom sa na Krajskom súde v Banskej Bystrici viedlo množstvo sporov, v ktorých sa prihlasovatelia vynálezu, resp. právni nástupcovia týchto prihlasovateľov domáhali súdnou cestou získania daňovej výhody. Zo spisov Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/195/2004, 23S/194/2004, 23S/196/2004 (veci boli spojené na spoločné konanie a viedli sa pod sp. zn. 23S/194/2004) mal súd zistené, že jeden z prihlasovateľov vynálezu - žalobca PLATÓN, s.r.o. si proti Daňovému riaditeľstvu SR uplatňoval nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za odpredaj časti patentu „Spôsob úpravy mastenca“, ktorý bol predchodcom „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“. Žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočet DPH, krajský súd žalobu žalobcu zamietol a rozsudok krajského súdu č. k. 23S/194/2004-105 zo dňa 29. septembra 2004 sa stal právoplatný v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžo-KS/4/2005. Obdobne to bola aj v spojených veciach vedených pod sp. zn. 23S/181/2004, keď si nadmerný odpočet uplatňoval žalobca Ing. U. D. - ECCO FATTO proti Daňovému riaditeľstvu SR.

Ďalej sa v odôvodnení rozsudku krajského súdu uvádza, že pokiaľ išlo o udelený patent „Spôsob úpravy mastenca“, ako aj pokiaľ ide o prihlášku na udelenie patentu „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, ani v jednom prípade nedošlo k priemyselnému využitiu a boli vypracované len vzorky. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Žalobca už od roku 2004, ako začal súdne spory s Daňovým riaditeľstvom SR pre nadmerný odpočet DPH v súvislosti s predajom patentu č. PP XXX-XX „spôsob úpravy mastenca“ nepreukázal hospodárske využitie vynálezu. Súdu je známe, že viacerí z prihlasovateľov patentu č. PP XXX-XX viedli v minulosti viac ako desiatku sporov proti daňovým úradom, v ktorých sa domáhali nadmerného odpočtu dane (napr. predaj patentu po častiach č. PP XXX-XX, „spôsob úpravy mastenca“, príkladmo možno uviesť veci: sp. zn. 23S/194/2004, žalobca PLATÓN, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/195/2004, žalobca PLATÓN, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/196/2004, žalobca PLATÓN, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/181/2004, žalobca U. D. ECCO-FATTO, žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/192/2004, žalobca U. D. ECCO-FATTO, žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/193/2004, žalobca U. D. ECCO-FATTO, žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. V súvislosti s odplatom za využívanie patentu na základe licenčnej zmluvy a uplatňovania nadmerného odpočtu DPH sa viedol spor sp. zn. 23S/36/2008, žalobca TANOARCH, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. V súvislosti s prevodom práva na riešenie sa viedli napríklad spory sp. zn. 23S/118/2009, žalobca TALCO SLOVAKIA, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/4/2009, žalobca TANOARCH, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/22/2009, žalobca TANOARCH, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/59/2009, žalobca TALCO SLOVAKIA, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23S/72/2009 žalobca VIVA M&M, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; V súvislosti s prevodom práva na riešenie vynálezu „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, č. XXXX-XXXX sa viedol napríklad spor o nadmerný odpočet DPH vo veci sp. zn. 23S/22/2009, žalobca TANOARCH, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. V súvislosti s prevodom autorských práv k využívaniu technologického postupu úpravy mastenca sa viedol spor o nadmerný odpočet DPH vo veci sp. zn. 23S/71/2009, žalobca TANO CONTO, s.r.o., žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. Uvedené spory neboli uvedené vyčerpávajúcim spôsobom, na Krajskom súde v Banskej Bystrici pracuje aj ďalší správny senát 24S, do ktorého napádajú obdobné spory ako do senátu 23S. Zneužitie práva predstavuje v danom prípade vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, vytvorených s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, keď sa formálne dodržia podmienky pre odpočet dane, úkonmi daňového subjektu (žalobcu), sa však sleduje hlavný cieľ, a to získanie daňovej výhody. Zneužitie práva je trvalé a vedomé, úmyselné konanie v rozpore so zákonom. Konanie, ktoré je v rozpore so zákonom, aj podľa súčasne teórie práva, trpí absolútnou neplatnosťou právneho úkonu. Predmetný vynález nebol zapísaný ako patent. Právo spojené s uvedeným vynálezom má viacero

prihlasovateľov (12), ktorí sú personálne prepojení. Väčšina má sídlo na tej istej adrese, sú zapísané tou istou osobou, personálne sú prepojení predovšetkým cez osobu Ing. D., ktorý často vystupuje v spoločnostiach ako konateľ alebo štatutárny orgán. Zmluvy o prevode uzatvorené v rámci prihlasovateľov vynálezu nemajú hospodársku realitu, uzatvárajú sa účelovo pre získanie daňovej výhody. Z uvedených sporov je krajskému súdu známe, že predmetný vynález sa nevyužíva v praxi, neexistuje žiaden reálny investor, ktorý by začal s výrobou tovaru, ktorý by bol predmetom vynálezu. Deklarovaná spolupráca s veľkopodnikateľmi sa nerealizovala. Spoločným znakom väčšiny uvedených vecí bolo to, že boli spojené s patentovou prihláškou sp. zn. PP XXXX-XXXX s názvom „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ a v súvislosti s patentom č. PP XXX-XX „Spôsob úpravy mastenca“ a že boli personálne prepojené na osobu Ing. U. D. (odpredaj patentu po častiach, využívanie patentu na základe licenčnej zmluvy, prevod autorských práv k využívania technologického postupu úpravy mastenca a ďalší, v ktorých si žalobcovia uplatňovali daňové výhody a v konečnom dôsledku neboli úspešní. Problematikou zneužívania práva sa už zaoberal vo viacerých veciach aj Najvyšší súd SR, keď napríklad vo veci sp. zn. 8Sžf/25/2002 vo veci žalobcu TANOARCH, s.r.o., Banská Bystrica, proti Finančnému riaditeľstvu SR potvrdil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/84/2010-70 zo dňa 15.02.2012, v ďalšej veci sp. zn. 8Sžf/38/2012 vo veci žalobcu TALCUM GRUPPO, s.r.o., so sídlom Banská Bystrica, Podháj 57 ako právneho nástupcu pôvodného žalobcu VIVA M&M, s.r.o. so sídlom Banská Bystrica, Podháj 57, proti Finančnému riaditeľstvu SR rozhodol tak, že Najvyšší súd SR potvrdil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/72/2009-106 zo dňa 04.04.2012.

Krajský súd tiež poukázal na to, že okolnosti daného prípadu, keď si kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 1 762 030,14 Eur z dodávateľskej faktúry č. D-1/IX/09 zo dňa 30.09.2009 od dodávateľa TALCO SLOVAKIA, s.r.o., Majerská cesta 49, Banská Bystrica v sume základ dane 9 761 939,85 Eur, + 19% DPH - 1 854 768,72 Eur, celkom 11 666 708,57 Eur za prevod práv k predmetu duševného vlastníctva na základe zmluvy o prevode práv č. XXXXXX/INV zo dňa 30.09.2009, v zmysle ktorej spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. prevádzal na nadobúdateľa, spoločnosť INVESTANO, s.r.o. (žalobcu) svoj spoluprihlasovateľský podiel v rozsahu 24,02% a následne vykonaná daňová kontrola Daňovým úradom v Banskej Bystrici za obdobie február, marec, apríl 2010, ktorej výsledkom bolo vyrubenie daňovému subjektu (žalobcovi) INVESTANO, s.r.o., Podháj 57, Banská Bystrica, rozdiel dane v sume 1 762 030,14 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010, nepochybne s uvedenými rozhodnutiami Krajského súdu v Banskej Bystrici a aj Najvyššieho súdu SR svedčia o tom, že prevodom spoluprihlasovateľských práv na riešení v patentovej prihláške registrovanej na ÚPV SR pod č. Z.XXXX zo dňa 26.02.2007 svedčia tomu, že hlavným cieľom daného prevodu spoluprihlasovateľského podielu bolo získanie daňovej výhody. Tomuto nasvedčuje nepochybné personálne prepojenie medzi prihlasovateľmi patentovej prihlášky PP XXXX-XXXX, kde bolo v konečnom dôsledku konanie o patentovej prihláške zastavené, neuhradenie faktúry žalobcom, nevyužívanie patentu v praxi, neexistencia reálneho investora.

Krajský súd nepovažoval za dôvodné vyporiadať sa s ďalšími námietkami žalobcu uvedenými v dôvodoch žaloby, pretože pre posúdenie veci je rozhodujúca okolnosť, že dospel k záveru, že hlavným cieľom plnenia bolo získanie daňovej výhody, čím došlo k zneužitiu práva, ktoré predstavuje vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, keď sa formálne dodržiavajú podmienky pre odpočet dane, úkonmi daňového subjektu (žalobcu) sa však sleduje hlavný cieľ, a to získanie daňovej výhody. Zneužitie práva je trvalé a vedomé úmyselné konanie, v rozpore so zákonom. Konanie, ktoré je v rozpore so zákonom, aj podľa súčasnej teórie práva trpí absolútnou neplatnosťou právneho úkonu. Vzhľadom k uvedeným skutočnostiam súd preto nepovažoval za potrebné zaoberať sa ďalšími námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, pretože v konečnom dôsledku by nemohli mať vplyv na záver, že pokiaľ ide o rozhodnutie žalovaného, nemôžu mu byť vytýkané také vady, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Vzhľadom na uvedené dôvody krajský súd po preskúmaní veci a postupu správnych orgánov dospel k záveru, že nebol dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného tak, ako sa ho domáhal žalobca vo svojej žalobe a preto žalobu zamietol. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania s poukazom na § 250k ods. 1 OSP, pretože bol v

konaní neúspešný.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby najvyšší súd podľa § 250ja ods. 3 OSP rozsudok krajského súdu zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil, vec vrátil žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie a priznal žalobcovi náhradu trov konania a trov právneho zastúpenia, alternatívne žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie podľa § 221 v spojitosti s § 250ja OSP a aby priznal žalobcovi náhradu trov konania a trov právneho zastúpenia. Vytýkal rozsudku krajského súdu niektoré nepresnosti (napr. týkajúce sa názvu aktuálne platnej a účinnej smernice o DPH) a zdôraznil, že v žiadnom prípade sa v danej veci nejednalo o zneužitie práva. Uviedol, že právo na odpočítanie DPH vo výške 1 762 030,14 Eur si uplatnil podľa § 55 zákona o DPH z dodávateľskej faktúry, ku ktorej bola predložená zmluva o prevode práv, ktorá sa týkala prevodu spoluprihlasovateľských práv na riešenie k patentovej prihláške. Podľa jeho názoru išlo o zákonný dôvod na spôsob odpočítania dane, keďže zdaniteľná udalosť (plnenie) bola doložená zmluvou, ktorá mala písomnú formu, ako to požaduje zákon, prevádzal sa podiel, ktorý mal prevodca vo vlastníctve a zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo. Poukázal na Smernicu Rady č. 2006/112/ES o DPH ako aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ a ku konštatovaniu krajského súdu ohľadom viacerých sporov v súvislosti s vynálezom „Spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ uviedol, že krajským súdom uvádzané rozsudky nedokazujú, že daňová udalosť vo veci samej nenastala alebo že by daňová povinnosť nevznikla. Ďalej žalobca v odvolaní poukázal na to, že spory medzi súdom, spomínanými obchodnými spoločnosťami a daňovými orgánmi trvajú dlhé roky. Daňové orgány neustále hľadali nejaký dôvod, pre ktorý by neuznali nárok na odpočítanie dane spoločnosti, ktorá si ho uplatňovala. Vymýšľali rôzne absurdné teórie, napríklad teóriu o tom, že právny poriadok neumožňuje previesť nehmotný majetok, že práva k patentovej prihláške nie sú zrak získať zákona majetkovom a podobne. Tieto teórie sa ukázali ako nezmyselné a nemajúce oporu v právnom poriadku. Následne daňové orgány vymysleli teóriu o tom, že nemožno previesť len podiel na právach, ale len práva ako celok, alebo že nemožno previesť práva, pokiaľ nebol ešte udelený patent. Ďalšou teóriou bolo, že zmluvy o prevode práva sú neplatnými právnymi úkonmi. Keď tieto teórie daňových orgánov boli vyvrátené judikatúrou Ústavného súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie, prišli ani nie tak daňové, ale súdne orgány s novou teóriou, známou ako teória konzumpcie nadobudnutej služby, ktorú po prvýkrát použil zrejme Najvyšší súd Slovenskej republiky v jednom z konaní citovaných krajským súdom. Podľa tejto teórie, ak už platiteľ má určitý podiel na právach k vynálezu, ďalšie nadobudnutie podielu nemôže použiť na účely podnikania, čím nie je splnená podmienka § 49 ods. 2 zákona o DPH a z tohto dôvodu mu nevzniká právo na odpočítanie dane. Aj táto posledná teória sa ukázala ako nepravdivá a v rozpore s právom Európskej únie. Následne potom rozhodnutia daňových orgánov a súdov v období v obdobných veciach hovoria o zneužití práva. Aj krajský súd v napadnutom rozsudku len zrekapituloval, že sa podľa jeho názoru jednalo o zneužitie práva, ale dostatočným spôsobom nevysvetlil, ako a či vôbec aplikoval judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa posudzovania otázky zneužitia práva, ako k záveru o zneužití práva vôbec dospel a len sa odvolal na to, že Krajský súd v Banskej Bystrici už v obdobných prípadoch viackrát rozhodoval a vo všetkých žalobu zamietol. Pokiaľ krajský súd na strane 12 rozsudku uviedol, že zneužitiu práva nasvedčuje aj nezaplatenie protihodnoty, k tomu žalobca v odvolaní uviedol, že sa nejedná o zákonnú podmienku na uplatnenie odpočtu DPH.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolicie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP). V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia odvolacieho pojednávania, podľa § 250ja ods.2 a

§ 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie (§ 250ja ods. 7 OSP).

Vo veci vedenej na najvyššom súde pod sp. zn. 5Sžf/66/2011 išlo o obdobnú vec ako je predmetom konania vedeného pod sp. zn. 2Sžf/67/2015. Žalobcom bola spoločnosť TALCO SLOVAKIA, s.r.o. (jeden zo spoluprihlasovateľov patentovej prihlášky č. PP XXXX-XXXX), osoba žalovaného bola identická, predmetom konania bolo rozhodnutie žalovaného o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 z dôvodu neuznania odpočtu dane z dodávateľskej faktúry č. XXXXXX/TAL zo dňa 30. augusta 2007 vystavenej dodávateľom - obchodnou spoločnosťou VARS, s.r.o. za prevod spolumajiteľského podielu na základe zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. XXXXXX/TAL zo dňa 30. augusta 2007 medzi prevodcom spoločnosťou VARS, s.r.o. zastúpenou Ing. U. D. a nadobúdateľom spoločnosťou TALCO SLOVAKIA, s.r.o. zastúpenej konateľom P. I., predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie k vynálezu pod názvom „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, o rozsahu veľkosti podielu 0,03 % z prevodcu na nadobúdateľa v zmysle ustanovenia § 12 ods. 3 a 4 patentového zákona.

Najvyšší súd poukazuje na dôvody uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/66/2011 zo dňa 15. decembra 2011, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožnil a zároveň v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 OSP uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou všetkých právnych noriem, ktoré sú pre rozhodnutie v danej veci relevantné, vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobkyne uvedeným v odvolaní doplnia nasledovné:

V priebehu odvolacieho konania bolo zistené, že na Najvyššom súde Slovenskej republiky sa viedlo konanie v obdobnej veci pod sp. zn. 5Sžf/88/2009 žalobkyne obchodnej spoločnosti TANOARCH, s. r. o. proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, kde Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, dôvodov odvolania ako aj návrhu žalobkyne, dospel k záveru, že ako súd poslednej inštancie je postavený pred otázkou rozporu medzi smernicou Rady ES a vnútroštátnym právnym predpisom (zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty /ďalej len „zákon o DPH“/ a zákonom č. 435/2001 Z. z. o patentoch, dodatkových ochranných osvedčeniach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov /ďalej len „patentový zákon“/). Najvyšší súd Slovenskej republiky mal pochybnosti, či sú v súlade s požiadavkami účinného prebratia smernice ustanovenia zákona o DPH a patentového zákona, podľa ktorých sú príjmy z vynálezu zúžené len na príjmy z jeho využívania.

S prihliadnutím na zásadu proporcionality, ktorá predpokladá vyvážený výklad právneho predpisu medzi záujmom štátu reprezentovaného správcom dane a záujmom daňového subjektu a vzhľadom k argumentom predloženým účastníkmi počas konania a tiež s ohľadom na zavedenú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie ohľadne použiteľnosti práva Európskej únie v právnych poriadkoch členských štátov (rozsudok Súdneho dvora ES z 21. februára 2006, C-255/02 Halifax plc. a iní), keď plnenia predstavujúce základ práva žalobkyne na odpočet DPH boli vykonané s cieľom získať daňovú výhodu. Preto sa vo veci pod sp. zn. 5Sžf/88/2009 Najvyšší súd Slovenskej republiky obrátil na Súdny dvor Európskej únie s otázkami, či je v súlade s článkom 2 bod 1 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty, ustanovenie, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, ak nadobudnutú službu žalobkyňa ako spoluprihlasovateľka vynálezu, na ktorý nebol ešte udelený patent, už mala ex lege právo samostatne využívať vynález, ktorý je predmetom patentu ako celok; či obstojí v zmysle Šiestej smernice výklad, že už existujúce zákonné právo platiteľa na autonómne využívanie patentu spôsobuje právnu nemožnosť použiť službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa, a že tým došlo k právnej konzumpcii nadobudnutej služby, a či má na zneužitie práva platiteľa na odpočet DPH zaplatenej na vstupe podľa rozsudku Súdneho dvora ES z 21. februára 2006, C-255/02 Halifax plc. a iní vplyv aj skutočnosť, že v prípade ako ide vo veci samej, ešte vynález nie je zapísaný ako patent a iba sa prevádzajú podiely?

Súdny dvor Európskej únie rozsudkom Súdneho dvora (siedma komora) z 27. októbra 2011 v predmetnej veci C-504/10 rozhodol, že zdaniteľná osoba sa v zásade môže domáhať práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej alebo splatnej na vstupe za poskytnutie služby za protihodnotu, ak uplatniteľné vnútroštátne právo umožňuje prevod spolumajiteľského podielu na právach k vynálezu, a že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na všetky skutkové okolnosti týkajúce sa poskytnutia služby, o ktorú ide vo veci samej určil, či došlo k zneužitiu práva, pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, alebo nie.

Súdny dvor Európskej únie vo svojom rozsudku tiež uviedol, že na účely odpovede na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky považoval za potrebné pripomenúť, že systém odpočítania stanovený smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečovať úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22. februára 2011, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24; z 08. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 22, a z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 27).

Právo na odpočítanie DPH ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH preto podľa Súdneho dvora Európskej únie predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému SPH a ktorú v zásade nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 08. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 33, ako aj z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, Zb. s. I-3129, bod 37).

Súdny dvor Európskej únie vyslovil názor, ktorý je plne aplikovateľný aj na danú vec, a to, že zdaniteľná osoba sa môže v dôsledku toho dovolávať odpočítania celej DPH, ktorá zaťažila tovary a služby nadobudnuté na účely výkonu jej zdaniteľných činností. Pokiaľ ide o spor v danej veci Súdny dvor Európskej únie uviedol, že prevod spolumajiteľského podielu na vynáleze v zásade môže predstavovať hospodársku činnosť podliehajúcu DPH napriek tomu, že tento vynález nebol zapísaný ako patent. Z toho vyplýva, že pri takejto transakcii môže vyniknúť právo na odpočítanie DPH zaplatenej alebo splatnej na vstupe. Pokiaľ ide o úmysly sledované dotknutými prevádzkovateľmi, je potrebné dodať, že otázka, či prevod, o ktorý ide vo veci samej, bol vykonaný iba s cieľom získať daňovú výhodu, nie je vôbec relevantná na určenie, či predstavuje dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb v zmysle relevantných

ustanovení smernice (rozsudok University of Huddersfield). V dôsledku toho je potrebné na prvú a druhú položenú otázku odpovedať tak, že zdaniteľná osoba sa v zásade môže domáhať práva na odpočítanie DPH zaplatenej alebo splatnej na vstupe za poskytnutie služby za protihodnotu, ak uplatniteľné vnútroštátne právo umožňuje prevod spolumajiteľského podielu na právach k vynálezu.

Pokiaľ ide o aplikovateľnosť rozsudku Súdneho dvora ES z 21. februára 2006, C-255/02 Halifax plc., Súdny dvor Európskej únie pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou (pozri rozsudky Halifax a i., ako aj Gemeente Leusden a Holin Groep, z 29. apríla 2004 C-487/01 a C-7/02, Zb.). Zásada zákazu zneužívania práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri rozsudok Ampliscientifica a Amplifin, z 22. mája 2008, C-162/07 Zb.). Súdny dvor v tejto súvislosti citovaného rozsudku Halifax a i. konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Pokiaľ ide o vec samu, Súdny dvor uviedol, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil všetky relevantné okolnosti sporu s cieľom určiť, či vzhľadom na judikatúru pripomenutú v rozsudku Súdneho dvora, možno na účely DPH transakciu, o akú ide vo veci samej, považovať za zneužívajúce konanie. Uvedené okolnosti zahŕňajú najmä skutočnosť, že predmetný vynález ešte nebol zapísaný ako patent, právo spojené s uvedeným vynálezom má viacero osôb, z ktorých väčšina má sídlo na tej istej adrese a sú zastúpené tou istou fyzickou osobou, DPH splatná na vstupe nebola zaplatená a spoločnosť, ktorá previedla spolumajiteľský podiel, bola zrušená bez likvidácie.

Vychádzajúc z vyššie citovaných záverov a argumentácie Súdneho dvora Európskej únie uvedených v jeho rozsudku z 27. októbra 2011 sp. zn. C-504/10, ktoré si najvyšší súd vzhľadom na rovnaké skutkové okolnosti prípadu a rovnaké právne posúdenie osvojil aj v danej veci, keď dospel k rovnakému záveru ako v konaní vedenom pod sp. zn. 5Sžf/88/2009, že možnosťou započítať DPH splatnej za prevod spolumajiteľského podielu pokiaľ ide o právo na riešenie ešte predtým, než bol vynález zapísaný do registra sa mení právne postavenie žalobkyne nielen pokiaľ ide o právo využívať vynález, ale aj vzhľadom na všetky ostatné relevantné faktory. Nadobúdateľ musí mať v zásade právo na odpočet DPH, pokiaľ objektívnymi dôkazmi predloží úmysel vykonávať hospodársku činnosť. Aj v prípade, ak vlastník podielu na práve na riešenie má už zo zákona právo využívať vynález v celom rozsahu, nadobudnutím ďalšieho spolumajiteľského podielu sa mení jeho právne postavenie a nadobudnutie ďalšieho spolumajiteľského podielu predstavuje prípravnú činnosť, ktorá podlieha DPH. Vzhľadom na uvedené, už existujúce zákonné právo platiteľa na autonómne využívanie patentu nespôsobuje právnu konzumpciu nadobudnutej služby. Avšak vychádzajúc z citovaného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že vzniknuté právo na odpočet zostáva nadobúdateľovi (žalobkyni) iba v prípade, že neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody.

Vzhľadom na uvedené bolo teda povinnosťou krajského súdu osobitne sa vysporiadať s otázkou, či vzhľadom na všetky skutkové okolnosti týkajúce sa poskytnutia služby, o ktorú ide vo veci samej, došlo k zneužitiu práva, pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, alebo nie.

Podľa názoru najvyššieho súdu sa krajský súd v danej veci otázkou zneužitia práva náležite zaoberal a vychádzajúc z dostatočných skutkových podkladov dospel aj k správnej závere, že okolnosti daného prípadu prevodu spolumajiteľského podielu na základe zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. XXXXXX/TAL zo dňa 30. augusta 2007 medzi prevodcom spoločnosťou VARS, s. r. o., zastúpenou Ing. U. D. a nadobúdateľom spoločnosťou TALCO SLOVAKIA, s. r. o., zastúpenej konateľom P. I., predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu 0,03 % z prevodcu na nadobúdateľa v zmysle ustanovenia § 12 ods. 3 a 4 patentového zákona, nepochybne svedčia skutočnosti, že hlavným cieľom daného prevodu spolumajiteľského podielu bolo získanie daňovej výhody. S týmto názorom krajského súdu sa najvyšší súd stotožnil v celom rozsahu, keď

tomuto nasvedčuje nepochybné personálne prepojenie medzi spoluprihlasovateľmi patentovej prihlášky PP XXXX-XXXX, nešpecifikovaná hodnota práva na riešenie, nezaplatenie dane na vstupe dodávateľom obchodnou spoločnosťou VARS, s. r. o., jej následne zrušenie bez likvidácie, nepreukázanie predmetu činnosti majúcej za cieľ využitie predmetného patentu a napokon v neposlednom rade aj zastavenie konania o prihláške predmetného patentu na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalobkyne, vznesené v odvolaní nemožno považovať za opodstatnené.

Podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby žalobkyne o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, nerozhodol svojvoľne ani protizákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenu ani zrušenie napadnutého rozsudku považujúc aj jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí ani žiaden rozpor s daňovými predpismi ani judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil."

Vzhľadom k tomu, že posúdenie dôvodnosti daňového odpočtu je v prejednávanej veci rovnaké ako v citovanom rozsudku, rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/163/2014-42 zo dňa 4. marca 2015 podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.