

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **Viva M & M, s.r.o.**, IČO: 36 635 120, so sídlom v Banskej Bystrici, Podháj 57, *zastúpeného advokátom Mgr. Františkom Popperom, AK so sídlom v Banskej Bystrici, Horná 10*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného – bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/7268-44451/2009/990447-r zo dňa 6. apríla 2009, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23 S/72/2009-65 zo dňa 10. marca 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23 S/72/2009-65 zo dňa 10. marca 2010 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d' a ľ š i e k o n a n i e.**

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Banskej Bystrici napadnutým rozsudkom č. k. 23 S/72/2009-65 zo dňa 10. marca 2010 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného – bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/221/7268-44451/2009/990447-r zo dňa 6. apríla 2009, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 651/230/66547/08/Ška zo dňa 5. decembra 2008 o znížení nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2007 o sumu 4.881,49 € a priznaní nadmerného odpočtu v sume 2,23 € žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty.

Žalobca si v zdaňovacom období september 2007 odpočítal daň z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. D-1/IX/07 (VS č. 300907/V), dátum dodania 30. septembra 2007, vystavenej dodávateľom VARS Slovakia, s.r.o., Podháj 57, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 31 633 935, DIČ: 2020456702, za prevod spolumajiteľského podielu na základe Zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 300907/V zo dňa 30. septembra 2007, základ dane 774.000,--Sk (25.692,09 €) a z toho daň z pridanej hodnoty 19 % vo výške 147.060,--Sk (4.881,49 €). Predmetom zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 300907/V zo dňa 30. septembra 2007 je prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu k vynálezu pod názvom „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“. Prevodcom práva na riešenie je spoluprihlasovateľ VARS Slovakia, s.r.o., na základe prihlášky k vynálezu č. PP 5017-2007 pod názvom „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ registrovanej na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky. Právo na riešenie sa prevádza v rozsahu veľkosti spolumajiteľského podielu

vo výške 0,01 % z prevodcu (VARS Slovakia, s.r.o.) na nadobúdateľa (žalobcu) v zmysle ustanovení § 12 ods. 3, ods. 4 zákona č. 435/2001 Z. z. patentového zákona.

Krajský súd poukázal na potrebu aplikovania výkladového pravidla § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého 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. Podľa názoru krajského súdu pri právnom úkone absentuje kauza, pretože hospodársky cieľ, pre ktorý záväzok vznikol, je daný obsahom práva, ktorý bol zmluvou prevádzaný (prevod práv na riešenie). Predpokladaný hospodársky cieľ bolo možné dosiahnuť aj bez zmluvy a vyplýval zo samotného práva žalobcu.

Krajský súd považoval postup daňových orgánov za súladný s právnymi predpismi Európskej únie (Smernica Rady č. 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – a Smernicou Rady č. 2006/112/ES, ktorá s účinnosťou od 1. januára 2008 nahradila Šiestu smernicu). Výklad ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) nie je v rozpore s čl. 17 Šiestej smernice. Žalobca ako jeden z prihlasovateľov prihlášky k vynálezu deklaroval vlastnícke právo na riešenie, ktoré ho už oprávňovalo využívať vynález ako celok, a preto fakturované plnenie žalobca nepoužije na účely svojho podnikania. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu týkajúcu sa neutrality DPH. Daňové orgány nespochybňovali skutočnosť, že prevod spolujateľského podielu k právu na riešenie je poskytnutím služby v zmysle článku I. bod 2 a článku 25 písm. a/ Smernice Rady č. 2006/112/EHS, pričom dňom dodania služby vzniká daňová povinnosť. Vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa však nezakladá automaticky nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane odberateľom. Vznik práva na odpočítanie danej je podmienený vznikom daňovej povinnosti.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alebo alternatívne odvolacie konanie prerušiť a predložiť Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálnu otázku. Namietal, že je absolútne nezmyselné požadovať na Dohode o prevode práv na riešenie zo dňa 30. júna 2006 aj podpisy nadobúdateľov práv. Títo sa dohody nezúčastnili, preto niet dôvodu, aby ju podpísali. Účastníkmi dohody boli len spolupôvodcovia, ktorí ju aj podpísali. Dodávateľ (VARS Slovakia, s.r.o.) ako aj odberateľ (Viva M & M, s.r.o. – žalobca) nadobudli právo na riešenie na základe platných zmlúv. Poukázal aj na zmenu terminológie súdu, keď v doteraz vydaných rozhodnutiach vždy tvrdil, že sa nedá odpredať „časť“ patentu a na tomto základe vyvodzoval neplatnosť zmlúv o prevode „časti“ patentu, a v neskorších rozhodnutiach už používa termín „odpredaj časti prevodu práva na riešenie“. Krajský súd, podľa názoru žalobcu, nesprávne posúdil aj otázku hospodárskeho významu predmetného prevodu, lebo každé nadobudnutie ďalších podielov prináša v budúcnosti ďalšie príjmy, čiže v predmetnej veci nemožno hovoriť o absencii hospodárskeho cieľa.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že sa stotožňuje so závermi rozsudku krajského súdu. Poukázal na čl. IV. zmluvy o prevode práva, z ktorého vyplýva, že prevod práv na riešenie je poskytnutý za odplatu, ktorá je splatná do 31. decembra 2007 v hotovosti alebo aj v nepeňažnej forme (vstup investora), pokiaľ sa zmluvné strany nedohodnú inak; konkrétna výška odplaty za prevod práv bola dohodnutá vo výške 774.000,--Sk (25.692,09 €) bez DPH za prevod práv na riešenie o veľkosti podielu 0,1 % z prevodcu na nadobúdateľa. Z uvedeného vyplýva, že nie je jednoznačne určené ako a kedy dôjde reálne k úhrade za deklarovaný prevod práv.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, zistil, že žalobca si v zdaňovacom období september 2007 odpočítal daň z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. D-1/IX/07 (VS č. 300907/V), dátum dodania 30. septembra 2007, vystavenej dodávateľom VARS Slovakia, s.r.o. za prevod spolumajiteľského podielu na základe Zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 300907/V zo dňa 30. septembra 2007, základ dane 774.000,--Sk (25.692,09 €) a z toho daň z pridanej hodnoty 19 % vo výške 147.060,--Sk (4.881,49 €). Predmetom zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 300907/V zo dňa 30. septembra 2007 je prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu k vynálezu pod názvom „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“. Prevodcom práva na riešenie je spoluprihlasovateľ VARS Slovakia, s.r.o., na základe prihlášky k vynálezu č. PP 5017-2007 pod názvom „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ registrovanej na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky. Právo na riešenie sa prevádza v rozsahu veľkosti spolumajiteľského podielu vo výške 0,01 % z prevodcu (VARS Slovakia, s.r.o.) na nadobúdateľa (žalobcu) v zmysle ustanovení § 12 ods. 3, ods. 4 zákona č. 435/2001 Z. z. patentového zákona.

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 2 Sžf 25/2010 z 3. novembra 2010 prerušil odvolacie konanie do rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie o prejudiciálnej otázke položenej Najvyšším súdom Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu TANOARCH, s.r.o., so sídlom v Banskej Bystrici, Podháj 57, proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová 13 (o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/14268-80988/2008/991909-r zo dňa 23. októbra 2008), vedenej na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/88/2009, ktorá skutkovo a právne súvisí s predmetnou právnou vecou. Súdnemu dvoru Európskej únie bola podaná prejudiciálna otázka podľa článku 268 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledujúcom znení:

1. Je v súlade s článkom 2 bod 1 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení 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?
2. Obstojí v zmysle Šiestej smernice výklad, že už existujúce zákonné právo platiteľa m 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?
3. Má na zneužitie práva platiteľa na odpočet DPH zaplatenej na vstupe podľa rozsudku Súdneho dvora ES z 21.02.2006, 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 o predloženej prejudiciálnej otázke rozhodol rozsudkom z 27. októbra 2011, sp. zn. C-504/10, tak, 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. 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.

Podľa § 250ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku 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.

Žalobkyňa v citovanej veci 5Sžf/88/2009, obchodná spoločnosť TANOARCH, s.r.o., podala dňa 27.8.2007 riadne daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007, v ktorom si uplatnila nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry vystavenej dodávateľom - obchodnou spoločnosťou VARS Slovakia, s.r.o., za prevod spolumajiteľského podielu na základe Zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 050707/TA zo dňa 5.7.2007. Daňový úrad Banská Bystrica I ako príslušný správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Na základe zistených skutočností správca dane vydal dňa 24.6.2008 rozhodnutie, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2007 a určil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť. Žalovaný ako príslušný správny orgán o odvolaní žalobkyne rozhodol rozhodnutím, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica I zo dňa 24.6.2008. Z odôvodnenia vyplýva, že žalobkyňa ako jeden z prihlasovateľov prihlášky k vynálezu zo dňa 26.2.2007 deklarovala svoje vlastníctvo k podielu práva na riešenie, ktoré ju oprávňovalo využívať vynález ako celok bez ohľadu na veľkosť svojho podielu na riešení, keďže deliteľný môže byť napr. prínos plynúci z jeho využitia, podiel na kúpnej cene v prípade predaja, odplata za poskytnutie licencie, poplatková povinnosť zo vzťahu ku konaniu o patentovej prihláške alebo vo vzťahu k udržaniu patentu. Preto fakturované plnenie – prevod práva na riešenie vo výške 50 % podielu z prevodcu obchodnej spoločnosti VARS Slovakia, s.r.o. nepoužije na účely svojho podnikania, čím neboli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Žalobkyňa podala na Krajskom súde v Banskej Bystrici žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorou sa domáhala, aby krajský súd rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalobkyňa namietala, že nesúhlasí s názorom žalovaného, že v predmetnom prípade nedošlo k prevodu práva na riešenie, vrátane práva na podanie prihlášky zo spolupôvodcu na prihlasovateľov v súlade so 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“) a že pokiaľ žalovaný tvrdil, že žalobkyňa neprijala služby na účely svojho podnikania, nakoľko aj pôvodný podiel práva na riešenie žalobkyňu oprávňoval využívať vynález ako celok, ide o nesprávne právne posúdenie. Rozsudkom č. k. 23S/4/2009-71 z 1. apríla 2009 Krajský súd v Banskej Bystrici žalobu žalobkyne zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa odvolanie a žiadala, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak,

že žalobe vyhovie a žalobkyni prizná náhradu trov konania. Žalobkyňa namietala, že súd prvého stupňa posúdil predmet sporu z hľadiska patentového zákona, no na úkor základných princípov dane z pridanej hodnoty uvedených v Smerniciach ES a v zákone o DPH. O uvedenom odvolaní bolo rozhodnuté vo veci vedenej na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. značkou 5 Sžf/88/2009 zo dňa 24.11.2011.

Najvyšší súd poukazuje na dôvody uvedené v uznesení Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/88/2009 zo dňa 24.11.2011, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a zároveň v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„Najvyšší súd, ktorý mal pochybnosti, či sú v súlade s požiadavkami účinného prebratia Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 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, s prihliadnutím na argumentáciu účastníkov a judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa použiteľnosti práva Európskej únie v právnych poriadkoch členských štátov (rozsudok Súdneho dvora ES z 21.02.2006, C-255/02 Halifax plc. a iní), keď plnenia predstavujúce základ práva žalobcu na odpočet DPH boli vykonané s cieľom získať daňovú výhodu, položil Súdnemu dvoru Európskej únie tieto otázky:

1. Je v súlade s článkom 2 bod 1 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 (teraz smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006) o zosúladení 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 spolu prihlasovateľka vynálezu, na ktorý nebol ešte udelený patent, už mala ex lege právo samostatne využívať vynález, ktorý je predmetom patentu ako celok?

2. Obstojí v zmysle Šiestej smernice (teraz smernice 2006/112/ES) 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?

3. Má na zneužitie práva platiteľa na odpočet DPH zaplatenej na vstupe podľa rozsudku Súdneho dvora ES z 21.02.2006, 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 sp. zn. C-504/10 rozhodol tak, že na účely odpovede na uvedené otázky je 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 predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému, 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).

Zdaniteľná osoba sa môže v dôsledku toho dovoliavať 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 (ďalej aj „Súdny dvor“) uviedol, že prevod spolujateľského 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 vzniknúť 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 (pozri rozsudok University of Huddersfield).

V dôsledku toho Súdny dvor na prvú a druhú položenú otázku odpovedal 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 spolujateľského podielu na právach k vynálezu“.

V tejto súvislosti Súdny dvor poukázal na to, že 28. novembra 2006 bola prijatá smernica Rady 2006/112/ES, ktorá nadobudla účinnosť od 01. januára 2007 nahradila Šiestu smernicu (Smernicu Rady 77/388/EHS o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty). V zmysle odôvodnení č. 1 a 3 smernice 2006/112/ES bola Šiesta smernica prepracovaná a jej zrušenie a nahradenie novým právnym aktom, preto predstavuje iba obmedzený počet podstatných zmien a doplnení, ktoré sú všetky uvedené v ustanoveniach o transpozícií a o nadobudnutí účinnosti. Keďže skutkové okolnosti prejednávanej veci sa odohrali po 01. januári 2007, t.j. po nadobudnutí účinnosti smernice 2006/112/ES, je potrebné v prejednávanej veci aplikovať túto smernicu.

Pri odpovedi na tretiu otázku 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.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol tak, 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.

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.

Po doručení rozsudku Súdneho dvora Európskej únie sp. zn. C-504/10 z 27. októbra 2011 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce a v priebehu odvolacieho konania zistil, že na Najvyššom súde Slovenskej republiky sa viedli konania v obdobných veciach, kde predmetom konania bolo taktiež preskúmanie rozhodnutí žalovaného, ktorými nebol priznaný nadmerný odpočet DPH na základe faktúr vystavených dodávateľom, a to:

- vo veci žalobkyne spoločnosti TALCO Slovakia, s.r.o. proti Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/66/2008 za prevod práv na využívanie zdokonaleného technologického postupu úpravy mastenca od spoločnosti VARS Slovakia, s.r.o., pričom z výpisu z obchodného registra vyplýva, že ide o spoločnosti majetkovo a personálne prepojené, navyše spoločnosť VARS Slovakia bola uznesením Okresného súdu Banská Bystrica č. k. 26Cbr 164/2007-33 zo dňa 26.06.2008 dňom 07.08.2008 zrušená bez likvidácie,

- vo veci žalobkyne spoločnosti TANOARCH, s.r.o. proti Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/63/2009 za prevod práva na využívanie patentu v rozsahu 15 % od spoločnosti TALCO Slovakia, s.r.o.,

- vo veci žalobkyne spoločnosti TANOARCH, s.r.o. proti Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky pod sp. zn. 3Sžf/105/2009 za prevod práva na riešenie od spoločnosti VARS, s.r.o..

V týchto veciach Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) zaujal právny názor, že došlo k právnej konzumpcii nadobudnutej služby už existujúcim zákonným právom platiteľa na autonómne využívanie patentu, čo spôsobuje právnu nemožnosť použiť službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa. Vychádzajúc z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie sp. zn. C-504/10, tento právny názor, a to ani napriek uzneseniu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 255/2010 z 29. júna 2010 neobstojí, nakoľko, ako je uvedené vyššie, 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.

Na druhej strane prináleží však 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.

Vychádzajúc z vyššie citovaných záverov a argumentácie Súdneho dvora Európskej únie v rozsudku sp. zn. C-504/10 z 27. októbra 2011, ktoré sú pre súd záväzné, dospel najvyšší súd k záveru, že možnosťou započítať DPH splatnej za prevod spolumajiteľského podielu pokiaľ ide o právo na riešenie ešte predtým, než bol vynález zapísaný do a 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. Z citovaného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie však zároveň vyplýva, že vzniknuté právo na odpočet zostáva nadobúdateľovi (t.j. žalobkyňi) prináleží iba v prípade, že neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody a je úlohou súdu zistiť, či výlučným cieľom konania je získanie daňovej výhody, bez existencie iného hospodárskeho cieľa. Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie. Nie je ale dôvod na to, aby sa na účely skúmania existencie zneužitia robil rozdiel medzi prípravnými činnosťami a následnými činnosťami.

Krajský súd v danej veci sa otázkou zneužitia práva náležite nezaoberal a napriek tomu, že sa u neho viedli konania v obdobných veciach medzi spoločnosťami majetkovo a personálne prepojenými pod sp. zn. 23S/22/2009, 23S/36/2008 a 23S/8/2008 sa aj s týmito ostatnými priamo súvisiacimi vecami neoboznámil. Najvyšší súd poukazuje aj na to, že otázkou zneužitia práva sa v danej veci nebránil ani žalovaný, ktorý až v pripomienkach z 02. marca 2011 k prejudiciálnej otázke popisuje podvodné konanie, ktoré malo viesť k získaniu daňovej výhody a preto zo strany najvyššieho súdu nebolo možné postupovať podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p.

Preto vzhľadom na hore uvedené skutočnosti najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Bude povinnosťou krajského súdu v ďalšom konaní sa vysporiadať s otázkou, či vzhľadom na všetky skutkové okolnosti týkajúce sa poskytnutia služby, o ktorú vo veci samej ide, došlo k zneužitiu práva (pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe) alebo nie. V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na odôvodnenie doposiaľ neprávoplatného rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/118/2009-76 zo 17. augusta 2011 vo veci žalobcu TALCO SLOVAKIA, spol. s r.o., so sídlom v Banskej Bystrici proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky z ktorého vyplýva, že krajský súd je toho názoru, že pokiaľ ide o plnenia v súvislosti s prevodom práva na riešenie (v konkrétnom prípade v rozsahu 0,03%), tento prevod sledoval získanie daňovej výhody, čo predstavuje zneužitie práva. Tomuto nasvedčuje aj samotné konanie na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky o patentovej prihláške sp. zn. PP 5017-2007 s názvom „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ z 26.02.2007 prihlasovateľa TANO CONTO, keď na základe rozhodnutia Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky zo dňa 14.01.2010 č. PP 5017-2007, právoplatným dňa 22.02.2010 bolo konanie o patentovej prihláške podľa § 40 ods. 3 patentového zákona zastavené. Napriek tomu že Ing. Ivan Kovanda požiadal Úrad

priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky o pokračovanie v konaní o patentovej prihláške č. PP 5017-2007, jeho žiadosť bola zamietnutá. Proti rozhodnutiu Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky podal zástupca prihlasovateľov rozklad, ktorý bol rozhodnutím predsedníčky Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky č. PP 5017-2007II/6-2011 zo dňa 11. februára 2011 zamietnutý. Toto rozhodnutie bolo napadnuté žalobou, ktoré konanie však bolo uznesením Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. značka 23 S/43/2011 zo dňa 16. augusta 2011 zastavené.

Až v závislosti od ustálenia, či aj v danom prípade došlo k zneužitiu práva s cieľom získania daňovej výhody, keďže táto skutočnosť z obsahu spisového materiálu nevyplýva bez akýchkoľvek pochybností, krajský súd opätovne rozhodne o žalobe žalobkyne.“

O náhrade trov konania, vrátane odvolacieho konania, rozhodne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí o veci (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá Občianskeho súdneho poriadku).

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave, dňa 29. februára 2012

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth