

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **T., s. r. o.** so sídlom P., IČO: X. zastúpenej **JUDr. E. K., advokátom so sídlom G.**, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/14268-80988/2008/991909-r zo dňa 23. októbra 2008, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v B., č. k. 23S/4/2009-71 zo dňa 01. apríla 2009, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v B., č. k. 23S/4/2009-71 zo dňa 01. apríla 2009 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v B. (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/14268-80988/2008/991909-r zo dňa 23. októbra 2008. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 651/230/35918/08/Simk zo dňa 24. júna 2008, ktorým správca dane nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2007 v sume 73.427.058,- Sk (113.757,49 eura) a určil mu vlastnú daňovú povinnosť vo výške 102.942,- Sk (3.417,05 eura).

Krajský súd posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a z ustanovení § 10, § 12, § 19 a § 20 ods. 1 zákona 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 dospel k záveru, že žalobkyňa na základe výpisu z registra prihlášok Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky (ďalej len „ÚPVSR“) ako jedna

zo spoluprihlasovateľov prihlášky k predmetnému vynálezu deklarovala vlastnícke právo na riešenie, ktoré ju oprávňovalo využívať vynález ako celok. Preto fakturované plnenie, t. j. prevod práva na riešenie patentu, nemôže použiť na účely svojho podnikania. Preto krajský súd považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za vecne správne a žalobu preto zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobkyni pre jej neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa odvolanie žiadajúc, 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. Poukazovala na ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 2, § 9 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a tiež na článok 1 bod 2 Smernice Rady 2006/112/ES, ktorá s účinnosťou od 01. januára 2007 nahradila Šiestu smernicu (Smernicu Rady 77/388/EHS), podľa ktorého spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom na ktorom sa daň účtuje. Poukazovala na článok 25 písm. a/ citovanej smernice, podľa ktorého poskytovanie služieb môže, okrem iného pozostávať aj z prevodu nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo. Ďalej poukazovala na skutočnosť, že zmluvou č. 050707/TA z 05. júla 2007 došlo k prevodu spoluvlastníckeho podielu práva na riešenie medzi prevodcom V., s. r. o., na nadobúdateľa T., s. r. o.. Poukazovala tiež na ustanovenie § 20 ods. 2 patentového zákona, podľa ktorého spolumajiteľský podiel patentu sa odvodzuje od rozsahu práva na riešenie. Tvrdila, že zo Smernice Rady 2006/112/ES a z ustanovenia § 3 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že prevod spolumajiteľského podielu k právu na riešenie predstavuje zdaniteľný obchod podliehajúci DPH. Keďže prevod spolumajiteľského podielu k právu na riešenie je dodaním služby, ktorá nie je oslobodená od dane, potom prevodcovi, bez ohľadu na to, že nadobúdateľ mal právo podľa § 20 ods. 3 patentového zákona využívať vynález, dňom dodania služby vzniká daňová povinnosť. Ďalej žalobkyňa poukazovala na ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH s tým, že bolo potrebné zodpovedať na otázku, či v danom prípade žalobkyňa môže použiť poskytnutú službu na dodávky služieb ako platiteľ, teda použije ju na činnosť z ktorej sa dosahuje príjem. Žalovaný a súd na základe toho, že žalobkyňa mohla podľa

ustanovenia § 20 ods. 3 patentového zákona využívať vynález ako celok, dospeli k záveru, že fakturované plnenie znamená prevod práva na to isté riešenie, preto ho žalobkyňa nemôže použiť na účely svojho podnikania. Tento záver vyplýva z toho, že žalovaný a súd zmluvu č. 050707/TA z 05. júla 2007 neposúdili ako prevod spolumajiteľského podielu k právu na riešenie, ale len ako prevod práva na riešenie. Z uvedeného dôvodu za ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, považujú len využívanie vynálezu a príjmy spojené s jeho využívaním bez toho, aby posúdili aj príjmy spojené s prevodom spolumajiteľského podielu. Ďalej žalobkyňa poukazovala na ustanovenia § 3 ods. 2 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že ekonomickou činnosťou, teda podnikaním sa rozumie akákoľvek činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Tiež poukazovala na ustanovenie § 20 ods. 3 patentového zákona, podľa ktorého každý zo spolumajiteľov má právo využívať vynález, ktorý je predmetom patentu, s výnimkou poskytnutia práva využívania vynálezu tretej osobe, ak sa spolumajitelia nedohodnú inak. Žalobkyňa tiež uviedla, že z dôvodovej správy k citovanému ustanoveniu patentového zákona vyplýva, že v tomto prípade ide o modifikáciu všeobecnej úpravy § 139 ods. 2 Občianskeho zákonníka, keď rozhodovanie o hospodárení majoritným spôsobom nie je v prípade patentu na vynález v plnom rozsahu vhodné, ale, že ide predovšetkým o riešenie technickej otázky využívania patentu na vynález a o ochranu menšinových spoluvlastníkov. Väčšínoví spoluvlastníci nemôžu rozhodnúť o tom, že patent bude hospodársky využívať len jeden alebo niektorý zo spolumajiteľov, no príjmy, ale aj výdavky spojené s využívaním patentu budú znášať spolumajitelia vo výške svojich spolumajiteľských podielov. To pripúšťajú aj správca dane aj žalovaný, keď uvádzajú, že deliteľný môže byť len napr. prínos plynúci z jeho využitia, podiel na kúpnej cene v prípade predaja, odplata za poskytnutie licencie, poplatková povinnosť vo vzťahu ku konaniu o patentovej prihláške alebo vo vzťahu k udržiavaniu patentu.

Ďalej žalobkyňa poukazovala na to, že autonómne využívanie vynálezu sa nevzťahuje na prevod patentu a na zriadenie licencie, kde bude úprava v plnom rozsahu zodpovedať ustanoveniam § 139 a § 140 Občianskeho zákonníka. V zmysle uvedených ustanovení bude pri rozhodovaní o poskytnutí práva na využívanie vynálezu tretej osobe určujúca majorita, teda veľkosť spoluvlastníckeho podielu. To znamená, že o poskytnutí tohto práva využívať vynález tretej osobe a v prípade ponuky licencie podľa § 25 a § 26 patentového zákona môžu rozhodnúť spolumajitelia disponujúci nadpolovičným spolumajiteľským podielom. V daných prípadoch príjmy plynúce z prevodu patentu alebo zo zriadenia licencie sa budú rozdeľovať medzi spolumajiteľov pomernou časťou zodpovedajúcou veľkosti ich spoluvlastníckeho podielu, ktorý sa odvodzuje od rozsahu práv na riešenie podľa § 20 ods. 2 patentového zákona. Žalobkyňa zmluvou č. 050707/TA o prevode spolumajiteľského podielu zvýšila svoj

spoluvlastnícky podiel, a tým zvýšila aj svoj podiel na príjmoch plynúcich z využitia vynálezu, resp. z prevodu patentu alebo zo zriadenia licencie. Žalobkyňa tiež uviedla, že režim odpočtov zavedený Smernicou Rady 77/388/EHS (Šiesta smernica) má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH [napr. rozsudky Európskeho súdneho dvora (ďalej len „ESD“ zo 14. februára 1985, Rompeldman, 268/83 Zb. s. 655, bod 19, z 15. januára 1998, Ghen Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15 z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24]. Podľa žalobkyne by bolo v rozpore s princípom neutrality DPH, ak by sa prevod práva na riešenie na strane jednej považoval za zdaniteľný obchod podliehajúci dani a na strane druhej prijatie tohto plnenia by sa nepovažovalo za jeho prijatie na účely uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Žalobkyňa tiež poukazovala na to, že ak by sa prijal záver daňových orgánov a súdu prvého stupňa, potom by sa rovnako muselo postupovať aj pri predaji obchodných podielov v obchodných spoločnostiach, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť, pretože každá z týchto spoločností môže svoj produkt, ktorý je plne identický s produktom inej spoločnosti využívať (predávať) neobmedzene, resp. jej obmedzenia vyplývajú len z rovnakých práv inej spoločnosti. Ďalej poukazovala na judikatúru Európskeho súdneho dvora, podľa ktorej existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, čo dáva právo na odpočet, je v zásade potrebná na to, aby právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané platiteľovi dane a na určenie rozsahu takéhoto práva [napr. rozsudky Midland Bank, bod 24, Abbey National, bod 26, ako aj z 03. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 26]. Právo na odpočítane DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru a služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [napr. rozsudok ESD Midland Bank, bod 30, Abbey National, bod 28, ako aj z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s I-6663, bod. 31]. Právo na odpočet je napriek tomu dostupné v prospech zdaniteľnej osoby, dokonca pri absencii priamej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby [napr. rozsudky ESD Midland Bank., body 23 a 31, ako aj Kretztechnik, bod 36].

Uviedla, že z uvedeného vyplýva, že medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe existuje priama a bezprostredná súvislosť, čo dáva právo na odpočet. Závery žalovaného o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH a závery krajského súdu, ktorý sa plne stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym názorom žalovaného vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, nie sú správne a žalobkyňa bola rozhodnutím žalovaného ukrátená na svojich právach. Následne žalobkyňa pred rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky navrhla, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky konanie prerušil a požiadal Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie o predbežnej otázke, ktoré formuloval nasledovne:

- a/ Vznikla spoločnosti V. Slovakia, s. r. o., z faktúry z 05. júla 2007 za odplatný prevod spolumajiteľského podielu daňová povinnosť?
- b/ Vzniklo spoločnosti T., s. r. o., z faktúry z 05. júla 2007 právo odpočítať daň na základe faktúry spoločnosti V. Slovakia, s. r. o.?
- c/ Za predpokladu, že spoločnosti T., s. r. o., právo odpočítať daň nevzniklo, vznikne daňová povinnosť spoločnosti T., s. r. o. ak ďalej predá (nakúpený) spolumajiteľský podiel alebo ak ďalej poskytne licenciu?

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 16. júna 2009 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Poukázal na to, že žalobkyňa zotrvala na námietkach s ktorými sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a vo vyjadrení k žalobe a že pokiaľ právny zástupca žalobkyne poukazuje na Smernicu Rady č. 77/388/EHS a na rozsudky ESD, bližšie nešpecifikoval ich aplikáciu na konkrétny prípad.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) 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). Preto podľa § 109 ods. 1 písm. c/ OSP v spojení s § 211 ods. 2 a § 246c ods. 1 veta prvá OSP uznesením č. k. 5Sžf/88/2009 z 18. mája 2010 konanie prerušil a rozhodol, že požiada Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie o predbežnej otázke a zároveň podľa § 250c ods. 2 OSP odložil vykonateľnosť rozhodnutia žalovaného, **a to** uznesením č. k. 5Sžf/88/2009 z 18. mája 2010.

Najvyšší súd mal pochybnosti, či sú v súlade s požiadavkami účinného prebratia Šiestej smernice Rady 77/388/EHS z 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 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 Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 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 (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. 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 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 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*).

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 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 (*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 spolumajiteľského 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:

- 1. 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.**
- 2. 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 (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP a § 211 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vrátiť na ďalšie konanie.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/14268-80988/2008/991909-r zo dňa 23. októbra 2008, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 651/230/35918/089/Simk zo dňa 24. júna 2008. Týmto rozhodnutím správca dane nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2007 v sume 73.427.058,- Sk (113.757,49 eura) z dodávateľskej faktúry č. 050707/Ta (interné číslo D-1/VII/07) zo dňa 05. júla 2007 vystavenej dodávateľom obchodnou spoločnosťou V., s. r. o., za prevod spolumajiteľského podielu na základe zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 050707/TA zo dňa 05. júla 2007 medzi prevodcom spoločnosťou V., s. r. o., zastúpenou Ing. I. K. a nadobúdateľom spoločnosťou T., s. r. o., zastúpenou Ing. I. K. predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu 50 % z prevodcu na nadobúdateľa v zmysle ustanovenia § 12 ods. 3 a 4 patentového zákona a určil žalobkyni vlastnú daňovú povinnosť v sume 102.942,- Sk (3.417,05 eura).

V priebehu odvolacieho konania bolo zistené, 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 T.T., 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 V. Slovakia, s. r. o., pričom z výpisu z obchodného registra vyplýva, že ide o spoločnosti majetkovo a personálne prepojené, navyše spoločnosť V. Slovakia bola uznesením Okresného súdu Banská Bystrica č. k. 26Cbr/164/2007-33 zo dňa 26. júna 2008 dňom 07. augusta 2008 zrušená bez likvidácie,

- vo veci žalobkyne spoločnosti T., 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 T.T., s. r. o.,

- vo veci žalobkyne spoločnosti T., s. r. o., proti Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky pod sp. zn. 3Sžf/105/2009 za prevod práva na riešenie od spoločnosti V., 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 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 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. Z citovaného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie však zároveň vyplýva, že vzniknuté právo na odpočet zostáva nadobúdateľovi (t. j. žalobkyni) 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 prípravným i činnosťami a následnými činnosťami.

Krajský súd v danej veci sa otázkou zneužitia práva v danej veci náležite nezaoberal. Krajský súd 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 neoboznámil aj s týmito ostatnými priamo súvisiacimi vecami. Taktiež 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 pod bodom 19 až 23 na strane 8 a 9, ktoré malo viesť k získaniu daňovej výhody, a preto zo strany najvyššieho súdu nebolo možné postupovať podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP, nakoľko podvodné konanie bolo zatiaľ preukázané v súvisiacich konaniach.

Preto vzhľadom na horeuvedené skutočnosti najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 1 písm. h/ OSP 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 ide vo veci samej, 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 dosiaľ neprávoplatného rozsudku Krajského súdu v B. č. k. 23S/118/2009-76 zo 17. augusta 2011 vo veci žalobcu T.T., spol. s r. o., so sídlom v B. 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 danom 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. februára 2007 prihlasovateľa TANO CONTO, keď na základe rozhodnutia Úradu priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky zo dňa 14. januára 2010 č. PP 5017-2007, právoplatným dňa 22. februára 2010 bolo konanie

o patentovej prihláške zastavené podľa § 40 ods. 3 patentového zákona. Napriek tomu, že Ing. I. K. požiadal Úrad priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky o pokračovanie v konaní o patentovej prihláške č. PP 5017-2007, avšak 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 B. sp. zn. 23 S/43/2011 zo dňa 16. augusta 2011 zastavené.

Až v závislosti od ustálenia, či v aj 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.

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd aj o náhrade trov tohto odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení OSP s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

**P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .**

V Bratislave dňa 24. novembra 2011

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková