



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu **T., s.r.o.**, P., zastúpeného *JUDr. E. K., advokátom so sídlom v K.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, č.: I/221/16503-93884/2008/991909-r zo dňa 08.12.2008, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č.k. 23S/22/2009-70 zo dňa 13.05.2009 takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/22/2009-70 zo dňa 13. mája 2009 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

#### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/221/16503-93884/2008/991909-r zo dňa 08.12.2008, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992Zb.v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica II č. 851/230/53223/2008/Šim zo dňa 08.08.2008, ktorým v zmysle § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Z.z. v znení neskorších

predpisov a nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 142 413,-- Sk a určil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť v sume 4 647,-- Sk .

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že sa plne stotožnil nielen so skutkovými zisteniami žalovaného, ale aj s jeho právnym názorom a záverom, ktorý vyústil do napadnutého rozhodnutia. Musel len prisvedčiť, že skutočne predmetom fakturovaného plnenia v zmysle zmluvy bol prevod práva na riešenie podľa patentového zákona. Preto bolo potrebné vec posúdiť aj hľadiská príslušných ustanovení tohto zákona. V zmysle citovaných ustanovení, najmä §§ 10, 19, 20 patentového zákona, je jednoznačné, že právo na riešenie, vrátane práva podať prihlášku, má osoba, ktorá vynález vytvorila vlastnou tvorivou činnosťou, t.j. pôvodca. Ak vynález vytvorilo viac osôb, majú právo na riešenie všetky tieto osoby, teda sú označovaní ako spolupôvodcovia. Právo na riešenie predstavuje právo na podanie prihlášky a právo na dispozíciu s vynálezom. Právo na riešenie je možné previesť na inú osobu na základe zmluvy o prevode práva na riešenie, ktorá musí mať písomnú formu. Podať prihlášku k patentu môže aj osoba odlišná od pôvodcu, resp. spolupôvodcu, teda aj osoba, ktorá má právo na riešenie v zmysle § 12 ods. 1 patentového zákona, čo však musí preukázať. Pokiaľ ešte pred podaním prihlášky pôvodca prevedie právo na riešenie na inú osobu, túto osobu charakterizuje právny pojem právny nástupca pôvodcu. V čase od podania prihlášky až do zápisu patentu do registra ÚPV SR právne postavenie osoby, ktorá podáva prihlášku vynálezu, charakterizuje právny pojem prihlasovateľ, resp. spoluprihlasovateľ.

Podľa § 20 ods. 1 patentového zákona, ak tento zákon neustanovuje inak, na úpravu vzťahu medzi spolumajiteľmi patentu sa primerane použijú ustanovenia osobitného predpisu t.j. §§ 136-142 Občianskeho zákonníka. Podľa ods. 2 toho istého zákonného ustanovenia spolumajiteľský podiel patentu sa odvodzuje od rozsahu práva na riešenie patriaceho spolupôvodcovi ako majiteľovi patentu alebo spolupôvodcovi ako právnomu predchodcovi majiteľa patentu. Podľa ods. 3 toho istého zákona, každý zo spolumajiteľov má právo využívať vynález, ktorý je predmetom patentu s výnimkou poskytnutia práva využívania vynálezu tretej osobe, ak sa spolumajitelia nedohodnú inak. Podľa ods. 7 toho istého zákonného ustanovenia, na úpravu vzťahov medzi spoluprihlasovateľmi sa primerane použijú ustanovenia ods. 1-5. Z toho vyplýva, že podľa § 20 ods. 3 citovaného zákona, ide o modifikáciu všeobecnej úpravy § 139 ods. 2 Občianskeho zákonníka, keď rozhodovanie o hospodárení majoritným spôsobom nie je v prípade patentu na vynález, resp. práva na riešenie v plnom rozsahu zhodné, pretože v zmysle tohto ustanovenia má každý zo spolumajiteľov, resp. spoluprihlasovateľov právo samostatne využívať vynález.

Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou ods. 3 a 7 citovaného ustanovenia. Z toho vyplýva, že žalobca na základe výpisu z registra prihlášok ÚPV SR ako jeden zo spoluprihlasovateľov prihlášky k predmetnému vynálezu deklaroval vlastníctvo práva na riešenie, ktoré ho už oprávňovalo

využívať vynález ako celok, preto fakturované plnenie, čo znamená prevod práva na to isté riešenie, nemôže už použiť na účely svojho podnikania.

Proti rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že vec po právnej a skutkovej stránke bola posúdená nesprávne. Žalovaný a súd posúdili predmet sporu z hľadiska patentového zákona č. 435/2001 Z. z., avšak na úkor základných princípov dane z pridanej hodnoty uvedených v Smerniciach ES i v zákone č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Zo smernice Rady 2006/112/ES a z ustanovenia § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. vyplýva, že prevod práva na riešenie podľa Patentového zákona predstavuje zdaniteľný obchod podliehajúci DPH. Zmluvou č. 300907/TA z 30. septembra 2007 došlo k prevodu spolumajiteľského podielu medzi prevodcom V., s.r.o. na nadobúdateľa T., s.r.o. Keďže prevod práva na riešenie je dodaním služby, ktorá nie je oslobodená od dane, potom prevodcoví práva, bez ohľadu na to, že nadobúdateľ mal právo podľa § 20 ods. 3 Patentového zákona využívať vynález, dňom dodania služby podľa ustanovenia § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. vzniká daňová povinnosť.

Podľa ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.

Spornou právnou otázkou bolo, či v danom prípade žalobca použije poskytnutú službu na dodávky služieb ako platiteľ. Žalovaný a súd na základe toho, že žalobca mohol podľa ustanovenia § 20 ods. 3 Patentového zákona využívať vynález ako celok dospeli k záveru, že fakturované plnenie (prevod práva) žalobca nemohol použiť na účely svojho podnikania, teda nemohol v danom prípade dosiahnuť (ďalšie) príjmy z podnikania, pretože mohol mať príjmy spojené s využívaním vynálezu ako celku. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný a súd za ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, považujú využívanie vynálezu a príjmy spojené s jeho využívaním.

Takýto výklad príjmov z podnikania je podľa žalobcu značne reštriktívny. Z ustanovenia § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. vyplýva, že ekonomickou činnosťou, teda podnikaním, sa rozumie akákoľvek činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem.

Autonómne využívanie vynálezu sa nevzťahuje na zriadenie licencie, či prevod patentu, kde bude úprava v plnom rozsahu zodpovedať ustanoveniam § 139 a § 140 Občianskeho zákonníka. V zmysle ustanovenia § 20 ods. 3 Patentového zákona v spojení s § 139 ods. 2 Občianskeho zákonníka 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 § 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. Zmluvou č. 300907/TA o prevode spolumajiteľského podielu žalobca zvýšil svoj spoluvlastnícky podiel, a tým zvýšil aj svoj podiel na príjmoch plynúcich z využitia vynálezu, ktorý je predmetom patentu.

Žalobca tvrdil, že režim odpočtov zavedený Smernicou Rady 77/388/EHS (pozn. 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 ESD zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83 Zb., s. 655 bod 19 z 15. januára 1998, Ghen Coal Terminal, C-37/95, Zb.s.I-1 bod 15 a z 22. februára 2001 Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24). Bolo by 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.

Ak by sa prijal záver daňových orgánov a súdu, 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.

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora 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 ESD Midland Bank, bod 30; Abbey National, bod 28, ako aj 03.marca 2005, Finih, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 26). Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo 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 27.09.2001 Cibo Participants, 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 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).

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 č. 222/2004 Z.z. a závery súdu, ktorý sa plne stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym názorom žalovaného vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, nie sú správne a žalobca bol rozhodnutím žalovaného ukrátený na svojich právach.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 31.07.2009 k odvolaniu žalovaného navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že právny zástupca žalobcu oproti žalobe poukazuje na Smernicu Rady 77/388/EHS niektoré rozsudky ESD, ale bližšie nešpecifikuje ich aplikáciu na konkrétny prípad. K názoru žalobcu, že ak by sa prijal záver žalovaného, potom by sa muselo rovnako postupovať aj pri predaji obchodných podielov v obchodných spoločnostiach, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť, žalovaný uvádza, že prevod obchodných podielov je v zmysle zákona o DPH (§ 39) činnosťou oslobodenou od dane z pridanej hodnoty, ku ktorej predávajúci neuplatňuje daň z pridanej hodnoty; predajom obchodných podielov nevznikne daňová povinnosť a kupujúcemu preto nemôže vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Príklad, ktorý uvádza žalobca sa nedá aplikovať na prípad prevodu práv k riešeniu.

Žalovaný ďalej uviedol, že v septembri 2007 žalobca, ako jeden zo spoluprihlasovateľov, deklaroval sporný obchodný prípad, ktorý bol následne predmetom daňovej kontroly a žaloby. V čase daňovej kontroly i odvolacieho konania žalobca deklaroval, že je jedným zo spoluprihlasovateľov PP 5017-2007 a ÚPV SR konal o udelení patentu. Podľa aktuálnej informácie z internetovej stránky ÚPV SR o podanej predmetnej prihláške PP 5017-2007 zo dňa 26.02.2007 do dnes ÚPV SR nerozhodol (či sa jedná o nové riešenie, či prihlasovatelia boli oprávnení podať prihlášku, či splnili zákonné podmienky na prihlásenie riešenia, a pod.), nedošlo k udeleniu patentu. Prihláška sa nachádza stále v stave – v konaní. **Spoluprihlasovatelia teda zatiaľ len deklarujú svoje právo na riešenie podaním prihlášky.**

Z čl. IV predmetnej zmluvy o prevode práv vyplýva, že prevod práv na riešenie bol poskytnutý za odplatu, ktorá je splatná do 31.12.2007 v hotovosti alebo aj nepeňažnej forme (vstup investora), pokiaľ sa zmluvné strany nedohodnú inak a konkrétna výška odplaty za prevod práv podľa tejto zmluvy bola dohodnutá vo výške 774 000,-- Sk za prevod práv na riešenie o veľkosti podielu 0,01% prevodcu na nadobúdateľa, z uvedeného vyplýva, že nie je jednoznačne určené ako a kedy dôjde reálne k úhrade za deklarovaný prevod práv.

Žalovanému je z iných daňových konaní, ktoré boli predmetom odvolacieho konania (žalôb) známe, že žalobca (aj iní spoluprihlasovatelia) patentovej prihlášky PP 5017-2007 zo dňa 26.02.2007, deklarovaní ako spoluprihlasovatelia prihlášky k patentu, obdobným

spôsobom opakovane uplatňovali odpočítanie dane aj za iné zdaňovacie obdobia roku 2007. Spoluprihlasovatelia tak pred rozhodnutím ÚPV SR o podanej prihláške PP 5017-2007 deklarujú prevody práva k tejto prihláške, nárokujú si odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalovaný sa stotožňuje so závermi odvolaním napadnutého rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a súhlasí s rozhodnutím odvolacieho súdu bez nariadenia pojednávania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.

Žalobca v odvolaní správne ustálil, že spornou právnou otázkou bolo, či v danom prípade žalobca použije poskytnutú službu na dodávky služieb ako platiteľ. Žalovaný a súd na základe toho, že žalobca mohol podľa ustanovenia § 20 ods. 3 Patentového zákona využívať vynález ako celok dospeli k záveru, že fakturované plnenie (prevod práva) žalobca nemohol použiť na účely svojho podnikania, teda nemohol v danom prípade dosiahnuť (ďalšie) príjmy z podnikania, pretože mohol mať príjmy spojené s využívaním vynálezu ako celku. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný a súd za ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, považujú využívanie vynálezu a príjmy spojené s jeho využívaním.

V odvolacom konaní bola spornou právnou otázkou, či v danom prípade žalobca použil, resp. môže použiť nadobudnutú službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ a to vzhľadom na okolnosť, že žalobca ako spoluprihlasovateľ vynálezu, na ktorý ešte nebol udelený patent, už mal ex lege, v zmysle ust. § 20 ods. 7 zák.č. 435/2001 Z.z. (Patentový zákon) v spojení s **primeranou aplikáciou** ust. § 20 ods. 3 zák.č. 435/2001 Z.z. (Patentový zákon) právo samostatne využívať vynález patent ako celok.

Najvyšší súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného i súdu prvého stupňa, že žalobca na základe výpisu z registra prihlášok ÚPV SR ako jeden zo spoluprihlasovateľov prihlášky k predmetnému vynálezu deklaroval vlastníctvo práva na riešenie, ktoré ho už oprávňovalo využívať vynález ako celok (mal právo autonómneho využívania vynálezu ako celku), preto fakturované plnenie, čo znamená prevod práva na to isté riešenie, nemohol použiť na účely svojho podnikania v zmysle § 49 ods. 2 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani

z pridanej hodnoty. Najvyšší súd preto dospel k záveru v danom došlo k právnej konzumpcii nadobudnutej služby už existujúcim zákonným právom žalobcu na autonómne využívanie patentu. Právna konzumpcia nadobudnutej služby už existujúcim zákonným právom platiteľa na autonómne využívanie patentu, spôsobuje právnu nemožnosť použiť službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa

Najvyšší súd súčasne poukazuje na to, že v danom prípade predmetom zdaniteľného plnenia nebol prevod patentu ani zriadenie licencie, na ktorú skutočnosť žalobca v odvolaní argumentačne poukazoval.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca nemal v odvolacom konaní úspech preto mu nevznikol nárok na náhradu trov odvolacieho konania

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 11. marca 2010

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková