

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/20/2015
Identifikačné číslo spisu:	6014200186
Dátum vydania rozhodnutia:	23.08.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:6014200186.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti TALCUM GRUPPO, s.r.o., so sídlom v Banskej Bystrici, Podháj 57, zastúpenej Mgr. Františkom Popperom, advokátom, so sídlom v Banskej Bystrici, Rudlovská cesta 53, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/526628/2013/5019 z 27. novembra 2013, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/24/2014-56 z 5. novembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/24/2014-56 z 5. novembra 2014 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (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. 1100301/1/526628/2013/5019 z 27. novembra 2013. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len správca dane) č. 9601403/5/3798273/2013/Krau zo 14. augusta 2013, ktorým správca dane v zmysle § 68 ods. 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, určil žalobkyni ako platiteľovi DPH rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2008 v sume 976,29 € a zároveň žalobkyni znížil nadmerný odpočet na DPH za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 1 127,66 € na sumu 151,37 €.

Krajský súd uviedol, že danom prípade zo strany žalovaného nedošlo k takému porušeniu zákonnosti, ktoré by malo vplyv na rozhodnutie vo veci samej a preto žalobu zamietol. Podstatnými námietkami žalobcu boli nezákonnosť daňovej kontroly (opakovanej daňovej kontroly) a nepreukázanie zneužitia práva žalobcu v súvislosti s prevodom časti patentu. Krajský súd po oboznámení sa s obsahom

administratívneho spisu, obsahom súdnych spisov Krajského súdu v Banskej Bystrici sp.zn. 23S/181/2004, 23S/192/2004, 23S/193/2004, 23S/194/2004, 23S/195/2004, 23S/196/2004, 23S/36/2008, 23S/117/2008, 23S/117/2008, 23S/22/2009, 23S/59/2009, 23S/71/2009, 23S/118/2009, 23S/84/2010, 23S/345/2013 v spojení s rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/88/2009, 5Sžf/66/2011, 8Sžf/25/2012, 2Sžf/38/2012 a rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-504/10 (TANOARCH) dospel k záveru, že pokiaľ ide o plnenie v súvislosti s prevodom práva na riešenie k vynálezu pod názvom „Spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ (patentová prihláška podaná dňa 26. februára 2007, vedená na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky pod č. PP 5017/2007), tento prevod sledoval získanie daňovej výhody, čo predstavuje v konečnom dôsledku zneužitie práva. Predmetom prevodu bol odpredaj spolumajiteľského podielu práva na riešenie k vynálezu č. 5017/2007 v rozsahu 0,02% medzi prevodcom obchodnou spoločnosťou TANO CONTO, s.r.o. a nadobúdateľom obchodnou spoločnosťou VIVA M&M, s.r.o. Banská Bystrica (v súčasnosti obchodná spoločnosť TALCUM GRUPPO, s.r.o. - žalobkyňa). Spoločnosť prevodcu bola spoluprihlasovateľom k vynálezu č. PP 5017/2007 na základe prihlášky registrovanej na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky dňa 26. februára 2007. Rovnako spoluprihlasovateľom bola aj spoločnosť žalobkyne (pôvodne VIVA M&M, s.r.o.). Prevod spolumajiteľského podielu bol vykonaný na základe zmluvy uzatvorenej medzi prevodcom a žalobkyňou z 31. marca 2008, pričom z prevodu bola vystavená dodávateľská faktúra. Spoločnosť TANO CONTO, s.r.o. zastupoval pri podpise zmluvu Ing. J. (konateľ spoločnosti od 17. septembra 1993) a v čase prevodu ako splnomocnený zástupca spoločnosti na základe zápisnice z valného zhromaždenia z 3. septembra 2001.

Krajský súd v súvislosti s preukázaním zneužitia práva poukázal na ďalšie skutočnosti, ako aj na zistenia žalovaného. Z čl. IV. zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu vyplýva, že prevod práva na riešenie bol poskytnutý za odplatu, ktorá bola splatná do 31. decembra 2007 v hotovosti alebo aj v nepeňažnej forme, pokiaľ sa zmluvné strany nedohodnú inak. Odplata za prevod spolumajiteľského podielu bola dohodnutá vo výške trojnásobku hodnoty stanovenej znaleckým posudkom č. 1/2007, ktorá bola stanovená všeobecná hodnota práva k patentu č. PP 5017/2007 a zo súvisiaceho know-how vo výške 258 000 000,- Sk, pričom dodatočné stanovenie všeobecnej hodnoty pre trojmennú prevádzku bolo vo výške 774 000 000,- Sk. V konkrétnom prípade (pri prevode 0,02% podielu) bola stanovená odplata vo výške 154 800,- Sk bez DPH (DPH bola 29 412,- Sk). K zaplateniu za predmetný prevod spolumajiteľského podielu však nedošlo a taktiež nedošlo ani k zaplateniu DPH spoločnosťou TANO CONTO. Táto skutočnosť bola potvrdená Ing. J. v zápisnici pred správcom dane 3. decembra 2012 pričom v spisovom materiáli žalovaného sa nenachádza žiaden príjmový ani výdavkový pokladničný doklad.

Ďalej mal krajský súd z Obchodného registra Okresného súdu Banská Bystrica za preukázané, že medzi spoločníkmi obchodnej spoločnosti TANO CONTO, s.r.o. je Ing. X. J., (druhým spoločníkom je S. J.). Ing. X. J. je aj konateľom uvedenej spoločnosti od 17. septembra 1993. Ďalej z obchodného registra vyplýva, že žalobkyňa je právnu nástupkyňou (od 10. septembra 2013) spoločnosti TALCUM, s.r.o. Spoločnosťami, ktoré vznikli zlúčením, splynutím alebo rozdelením bola spoločnosť VIVA M&M, s.r.o., so sídlom Podháj 57, Banská Bystrica, PLATON, s.r.o. so sídlom tamtiež, FRIKON, s.r.o. so sídlom tamtiež, ako aj REAL TRADE Prešov, s.r.o.. Medzi spoločníkmi spoločnosti VIVA M&M, s.r.o. je aj K. J. (od 16. februára 2006 do 2. augusta 2012), ktorá bola aj jedinou konateľkou spoločnosti a ktorá je podľa zistení krajského súdu a správnych orgánov dcérou Ing. X. J.. Medzi spoločníkmi a konateľmi spoločnosti PLATON, s.r.o. je aj Ing. X. J.. Spoločníkom a konateľom spoločnosti FRIKON, s.r.o. bol Mgr. František Popperom, ktorý je právnym zástupcom žalobkyne a bol právnym zástupcom prevažne vo všetkých predchádzajúcich konaniach na Krajskom súde v Banskej Bystrici (uvedených vyššie). Spoločnosti VIVA M&M, s.r.o., PLATON, s.r.o., FRIKON, s.r.o., REAL TRADE Prešov, s.r.o. zanikli zlúčením a ich právnym nástupcom sa stala spoločnosť TALCUM, s.r.o. do 30. septembra 2013 a od 10. septembra 2013 spoločnosť TALCUM GRUPPO, s.r.o. so sídlom Podháj, 57, Banská Bystrica. Z uvedeného mal krajský súd za preukázané, že medzi prevodcom a nadobúdateľom z vyššie uvedenej zmluvy o odpredaj spolumajiteľského podielu práva na riešenie k vynálezu existovalo v čase jej uzatvorenia majetkové a personálne prepojenie. Aj z obsahu vyššie označených súdnych spisov vyplýva

personálne prepojenie medzi viacerými obchodnými spoločnosťami, pričom dochádza k opakovaným prevodom práv na riešenie medzi spoluprihlasovateľmi vynálezu, v ktorých si tieto osoby uplatňujú nárok na odpočítanie dane. Z uvedeného vyplýva, že plnenia v súvislosti s prevodom práva na riešenie, sledujú získanie daňovej výhody, čo predstavuje zneužitie práva. Tomuto podľa názoru krajského súdu 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 zastavené podľa § 40 ods. 3 patentového zákona. Žiadosť Ing. X. J. o pokračovanie v konaní o patentovej prihláške č. PP 5017-2007 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, o ktorej Krajský súd v Banskej Bystrici rozhodol rozsudkom sp.zn. 23 S/43/2011 z 19. septembra 2012 tak, že ju zamietol. Tento rozsudok bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžhuv/5/2012 z 27. novembra 2013.

Na základe uvedených skutočností dospel krajský súd k záveru o potrebe odmietnuť právo platiteľa DPH na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, pretože plnenie predstavujúce základ tohto práva predstavuje zneužitie práva. Zneužitie práva v danom prípade predstavuje vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, vytvorených s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Krajský súd uviedol, že rozhodnutie žalovaného je v súlade s právom Európskej únie, najmä s rozsudkom sp.zn. C-504/10 (Tanoarch) a C-255/02 (Halifax). Vzhľadom na uvedené nebolo potrebné zo strany správnych orgánov vykonať test zneužitia práva ako to navrhovala žalobkyňa. V celom konaní žalobkyňa nepreukázala, že nadobudnutie spolumajiteľského podielu týkajúce ho sa práva na riešenie sleduje hospodársku činnosť a preto nemôže byť pre takúto činnosť zabezpečená ochrana tak vnútroštátna ani pokiaľ ide o Smernicu Rady 2006/112/ES.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne týkajúcej sa nezákonnej dĺžky daňovej kontroly a jej predĺženia, krajský súd uviedol, že táto námietka nie je dôvodná. V danom prípade daňová kontrola začala 1. októbra 2008 a bola ukončená prerokovaním protokolu 22.07.2009, pričom bola predĺžená na základe súhlasu Daňového riaditeľstva, ktorú skutočnosť správca dane oznámil žalobkyni listom z 17. februára 2009 s tým, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 30. septembra 2009.

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 v zákonnej lehote odvolanie žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Žalobkyňa namietala, že naďalej trvá na svojich predchádzajúcich vyjadreniach a tvrdeniach uplatňovaných a predkladaných počas daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania, ako aj na žalobných dôvodoch a je toho názoru, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými žalobnými dôvodmi a toto svoje konanie dostatočne nezdôvodnil. Namietala, že žalobkyňa nenamietala spôsob ukončenia riadnej daňovej kontroly, ale namietala nedôvodnosť a nezákonnosť predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom ani súd sa dôvodom správcu dane na predĺženie daňovej kontroly nezaoberal. V odôvodnení rozsudku nie je uvedené, či naozaj bolo vo veci Daňového úradu Banská Bystrica I zaslané na Daňový úrad Banská Bystrica II dožiadanie vo veci predmetnej daňovej kontroly, kedy bolo dožiadanie zaslané a keby bola úplná a konečná odpoveď Daňovému úradu Banská Bystrica I doručená. Taktiež súd neuviedol, čo bolo obsahom predmetného dožiadania, aký význam a v čom mala odpoveď na predmetné dožiadanie význam vo veci uplatnenia odpočítania DPH. Žalobkyňa zotrvala na svojom tvrdení, že správca dane bol pri výkone daňovej kontroly nečinný. Žalobkyňa ďalej namietala, že pochybil aj krajský súd, keď neskúmal dôvody, ktoré správca dane uviedol v žiadosti o predĺženie lehoty

na výkon daňovej kontroly. Súčasne poukazovala na to, že od 1. januára 2012 nadobudol účinnosť Daňový poriadok, ktorý reguluje problematiku daňovej kontroly v ustanoveniach § 44 až 47, kde bola lehota na výkon daňovej kontroly predĺžená na jeden rok, avšak už nie je možnosť predĺženia tejto lehoty ani v zložitých prípadoch., čo podľa názoru žalobkyne dokazuje, že daňové orgány zneužívali možnosť predĺženia daňovej kontroly a pre správcu dane nebol problém si 6-mesačnú lehotu predĺžiť, pričom stačilo použiť pojem zložitý prípad. Poukázal na to, že zákonodarca určite nemal pri určovaní dĺžky lehoty daňovej kontroly úmysel, že správcovia si zrušený inštitút predĺženia lehoty na výkon daňovej kontroly budú nahrádzať vracaním (aj niekoľkonásobným) veci do vyrubovacieho konania, čo im umožňovalo obchádzať zákon (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku, predtým § 15 ods. 17 a 18 zákona o správe daní a poplatkov) a lehota na výkon daňovej kontroly by bola prakticky neobmedzená. Tento procesný postup nemal krajský súd prehliadnuť.

Žalobkyňa namietala, že krajský súd postupoval formalisticky, nepreskúmal rozhodnutie v rozsahu potrebnom pre rozhodnutie a v odôvodnení rozsudku otázku dôvodnosti žiadosti správcu dane a dôvodnosti vyhovievania zo strany žalovaného nezdôvodnil v dostatočnom rozsahu.

Čo sa týka samotného upovedomenia z 17. februára 2009, ktorým správca dane oznámil žalobkyni predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly, žalobkyňa tvrdila, že toto upovedomenie nebolo vydané po obsahovej stránke v súlade so zákonom (§ 15 ods. 18 zákona o správe daní), bolo neurčité a nepreskúmateľné.

Čo sa týka nepreukázania zneužitia práva žalobkyni v súvislosti s prevodom časti patentu, žalobkyňa zotrvala na svojich námietkach. Čo sa týka spomenutých súdnych konaní, poukazovala na skutočnosť, že rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 5Sžf/88/2009 nebol v čase ich konania ešte právoplatný a súčasne poukazovala na nesúhlasné stanovisko JUDr. D. vo veci vedenej na krajskom súde pod sp.zn. 23S/4/2009. Preto žalobkyňa žiadala, aby najvyšší súd konanie prerušil a požiadal Súdny dvor Európskej únie o zodpovedanie prejudiciálnej otázky, či ide vo veci o zneužitie práva alebo nie, pretože doterajšie rozhodnutia súdov a daňových orgánov sú bariérou, ktorá bráni prieniku práva Európskej únie do právneho poriadku Slovenskej republiky.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 25. februára 2015 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Poukázal na to, že trvá na svojom rozhodnutí č. 1100301/1/526628/2013/5019 z 27. novembra 2013, jeho odôvodnení a na svojom vyjadrení k žalobe z 19. marca 2014., pričom sa stotožňuje so závermi odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu.

Nakoľko odvolacie konanie bolo začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, v súlade s ustanovením § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa doterajších predpisov (Občiansky súdny poriadok) a ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSPv spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

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).

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/526628/2013/5019 z 27. novembra 2013. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601403/5/3798273/2013/Krau z 14. augusta 2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v nadväznosti na § 165b ods. 1 Daňového poriadku určil žalobkyni ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 976,29 € na DPH za zdaňovacie

obdobie 1. štvrťrok 2008 a zároveň znížil nadmerný odpočet zo sumy 1 127,66 € na sumu 151,37 € z faktúry č. 31308/V, interné č. D-2/08 z 31. marca 2008 vystavenej dodávateľom - obchodnou spoločnosťou TANO-CONTO, s.r.o. Podháj 57, Banská Bystrica, za prevod práv k patentu č. 5017-2007, registrovaných na ÚPV SR na základe zmluvy o prevode spolujateľského podielu č. 310308/V z 31. marca 2008 za cenu spolu s DPH 184 212,- Sk medzi prevodcom spoločnosťou TANO CONTO, s.r.o. zastúpenej Ing. X. J. a nadobúdateľom spoločnosťou VIVA M&M, s.r.o., zastúpenou K. J., predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu 0,02% z prevodcu na nadobúdateľa v zmysle ustanovenia § 12 ods. 3 a 4 patentového zákona.

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, 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 dopĺňa 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 otázku 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 EÚ z 21.02.2006, 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 obstoí 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 21.02.2006, 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 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 8. 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 8. 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 21.02.2006, 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, resp. preukáže úmysel vykonávať hospodársku činnosť. Aj v prípade, ak vlastník podielu na právo 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 správne k záveru, že okolnosti daného prípadu prevodu spolumajiteľského podielu na základe zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 310308/V z 31. marca 2008 za cenu spolu s DPH 184 212,- Sk. medzi prevodcom spoločnosťou TANO CONTO, s.r.o. zastúpenej Ing. X. J. a nadobúdateľom spoločnosťou VIVA M&M, s.r.o., zastúpenou K. J., predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu 0,02% 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 5017-2007, ktoré konanie bolo na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky právoplatne ukončené rozhodnutím z 14. januára 2010 a to zastavením konania.

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

Čo sa týka námietok žalobkyne týkajúci sa nedôvodnosti a nezákonnosti predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, podľa názoru najvyššieho súdu je táto námietka taktiež nedôvodná.

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

oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. 1b)

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

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) <. je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) <.. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) <. sa začína vyrubovacie konanie (§ 44 <.); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 <. alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) <. sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) <.. Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3 <.), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) <. sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

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

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane doručil na adresu právnej predchodkyne žalobkyne spoločnosti VIVA M&M, s.r.o. oznámenie o začatí výkonu daňovej kontroly s termínom od 1. októbra 2008 a bola ukončená prerokovaním protokolu 22.07.2009, pričom bola predĺžená na základe súhlasu Daňového riaditeľstva, ktorú skutočnosť správca dane oznámil žalobkyni listom z 17. februára 2009 s tým, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 30. septembra 2009

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení, daňová kontrola je ukončená prerokovaním protokolu s

kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom a nasledujúcim dňom po jeho prerokovaní začína vyrubovacie konanie v zmysle § 44 ods. 1 zákona o správe daní. Lehota, ktorá bola ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona o správe daní. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

V danom prípade z obsahu administratívneho spisu vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu túto ukončil v zákonom stanovenej lehote, keď mu bola táto lehota Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky predĺžená do 30. septembra 2009. Tento deň bol posledným dňom, kedy mohol správca dane protokol o výsledku daňovej kontroly s daňovým subjektom prerokovať. Správca dane ako aj žalovaný považovali protokol za prerokovaný dňom 22. júla 2009, ktorá skutočnosť nebola spochybnená. Vyššie citované ustanovenia nekladú žiadne podmienky a ani dôvody za splnenia ktorých môže nadriadený orgán správcu dane lehotu predĺžiť. Je len na úvahe daňových orgánov posúdiť, či ide o prípad „zložitý“ a teda či daňovú kontrolu stihne ukončiť v lehote 6-tich mesiacov. Je len povinnosťou správcu dane po získaní súhlasu nadriadeného orgánu s predĺžením lehoty na ukončenie daňovej kontroly, túto skutočnosť kontrolovanému daňovému subjektu oznámiť. V danom prípade bola táto podmienka splnená.

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 na 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, a preto rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s § 250k ods. 1 OSP, tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.