



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 351/2018-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 31. mája 2018 v senáte zloženom z predsedníčky Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcov Ladislava Orosza a Miroslava Duriša predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej advokátkou JUDr. Ing. Lindou Kovandovou, LL.M., Janka Kráľa 1620/1, Banská Bystrica, ktorou namieta porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 67/2015 z 26. júla 2017, a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 2. novembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED],

██████████ (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 67/2015 z 26. júla 2017 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

Zo sťažnosti a z príloh k nej priložených vyplýva, že sťažovateľka si uplatnila nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2010 z faktúry č. 300909/INV z 30. septembra 2009 od dodávateľa obchodnej spoločnosti ██████████, za prevod práv k predmetu priemyselného vlastníctva na základe zmluvy o prevode práv č. 300909/INV z 30. septembra 2009.

Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „daňový úrad“) nárok na odpočítanie DPH neuznal a sťažovateľke vyrubil rozdiel dane v sume 1 762 030,14 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010.

Proti rozhodnutiu daňového úradu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“) rozhodnutím zo 16. júna 2014 tak, že rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

Sťažovateľka sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva žalobou podanou Krajskému súdu v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“), ktorý rozsudkom č. k. 23 S 164/2014-54 zo 4. marca 2015 žalobu sťažovateľky zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 26. júla 2017 tak, že rozsudok krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľka namieta, že krajský súd a najvyšší súd neodôvodnili svoje rozsudky riadne, neposkytli adekvátnu odpoveď na jej žalobné námietky. Sťažovateľka poukazuje na to, že vo svojom rozsudku krajský súd odkázal na predchádzajúce rozhodnutia, v ktorých

už posudzoval skutočnosti týkajúce sa «vynálezu s názvom „Spôsob úpravy mastenca s vysokým stupňom čistoty“», pričom takmer všetky tieto veci rozhodoval ten istý senát „23 S“ s tým, že aj vo veci sp. zn. 23 S 4/2009 bola jej žaloba zamietnutá, «ale predseda tohto senátu [REDAKOVANÉ] vtedy hlasoval inak a k rozhodnutiu bolo pripojené jeho „nesúhlasné stanovisko predsedu senátu“ zo dňa 07. 06. 2013, v ktorom uviedol, že v podstate všetky rozsudky, ktoré existujú vo veciach prevodu práv, t. j. aj vo veci samej, sú nesprávne a nezákonné, nakoľko v nich ide o porušenie základnej zásady správneho súdnictva „iudex ne eat petita partium“ (sudca nech nejde nad návrhy strán). V týchto správnych konaniach (pokiaľ súd riešil otázku zneužitia práva) bola táto zásada porušená, lebo správne orgány vo svojich rozhodnutiach zneužitie práva ani nespomínali a preto súd nemal o zneužití práva rozhodovať. Ak tak súd urobil, porušil nielen uvedenú zásadu správneho práva, ale dehonestoval aj jeho kasačný charakter.

Sťažovateľka má zato, že odvolávanie sa na staršie rozsudky súdu, keď dôvody v nich uvedené nemôžu obstáť (buď išlo o úplne odlišné dôvody, ktoré neskôr vyvrátil SD EÚ rozsudkom C-504/10 alebo súd išiel nad rámec návrhov strán a použil dôvody, ktoré ani žalovaný nespomínal), nie je riadnym prejednaním veci samej.

Sťažovateľka namietala, že vo veci samej po podaní daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie február 2010 správca dane ani nevrátil nadmerný odpočet vykázaný v tomto daňovom priznaní, ani nezačal daňovú kontrolu na zistenie jeho oprávnenosti. Tým sa dostal do niekoľkoročného omeškania s vrátením NO DPH a až po cca 3,5 roku vykonal daňovú kontrolu, ktorá sa už javí len ako účelová a NO DPH sťažovateľke nepriznal. Sťažovateľka poukazovala pred správnymi súdmi na to, že spory medzi spoluprihlasovateľmi vynálezu trvajú dlhodobo a namietal, že v priebehu rokov daňové orgány účelovo a bez zákonného opodstatnenia doslova „vymýšľali“ dôvody, prečo nadmerné odpočty nepriznať. Spochybňovali oprávnenosť osoby podávajúcej daňové priznanie, napádali platnosť zmlúv, prichádzali s rôznymi teóriami, napr. že nie je možné previesť práva duševného vlastníctva, že tieto práva nemôžu patriť viacerým osobám, že nárok na odpočet dane nemôže vzniknúť, pokiaľ nebol ešte udelený patent na vynález a podobne, až napokon sa im ujala teória o tzv. konzumpcii nadobudnutej služby, ktorú uviedol v jednej z vecí Najvyšší súd SR.

Avšak po predložení prejudiciálnych otázok v jednom z týchto sporov Súdnemu dvoru EÚ, rozsudkom SD EÚ C-504/10 Súdny dvor rozhodol, že táto teória neobstojí a zdaniteľná osoba má v zásade právo domáhať sa aj za daných okolností prípadu (že na vynález ešte nebol udelený patent) odpočítania dane z pridanej hodnoty z takejto obchodnej transakcie (prevodu práv), a to dokonca aj vtedy, ak už bola spolumahateľom práv k vynálezu a nadobúdala ďalší podiel na právach, čím dochádzalo k zmene jej právneho postavenia. V podstate predmetný judikát Súdneho dvora EÚ vyvrátil všetky dovtedajšie teórie daňových orgánov, ale aj súdov, uvádzané v ich starších rozhodnutiach.

V zmysle rozsudku SD EÚ vo veci C-504/10 nárok na odpočítanie dane pri prevode práv, o aký ide aj vo veci samej, existuje. Súdny dvor však stručne uviedol, že tento nárok bude zdaniteľnej osobe v zásade patriť, len ak vo veci neexistuje nejaké podvodné alebo zneužívajúce konanie...».

Podľa sťažovateľky krajský súd „zneužitie práva nijako bližšie neskúmal, ani neodôvodnil. Konštatovanie, že sa výroba mastenca vo veľkom nezrealizovala, že sa len vyrobili vzorky mastenca a nezrealizovala sa spolupráca s potenciálnym investorom, nie je dôkazom zneužitia práva...

Krajský súd však jednotlivé okolnosti prípadu len vymenoval, no neposudzoval ich. A už vôbec pri svojom rozhodovaní nechal do úvahy judikatúru Súdneho dvora EÚ, na ktorú aj samotný SD EÚ odkazoval. Preto jeho rozhodnutie nemožno považovať za dostatočné...“.

Najvyšší súd tieto pochybenia v rozsudku krajského súdu podľa sťažovateľky nenapravil, v napadnutom rozsudku len odcitoval odôvodnenie rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2011 z 15. decembra 2011 a nevysporiadal sa relevantne s jej odvolacími námietkami. Podľa sťažovateľky ani v rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2011 sa najvyšší súd nevysporiadal s otázkou zneužitia práva v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Podľa sťažovateľky to, že vynálezu nebol udelený patent, nemá vplyv na právo na odpočítanie DPH, pričom neskôr na predmetný vynález bol udelený patent Európskym patentovým úradom, Patentovými úradmi v USA, Švajčiarsku a Lichtenštajnsku. Podľa sťažovateľky neobstojí ani argument o personálnom prepojení, pretože je prirodzené, ak má práva k vynálezu viacero osôb, pričom išlo „o osoby združené

v združení podnikateľov, ktoré sa spoločne snažili o zrealizovanie projektu úpravy mastenca. Personálne prepojenie nie je dôkazom žiadneho zneužitia práva. Na základe čoho sa súd domnieva, že by právo na riešenie nemalo mať špecifikovanú hodnotu, sťažovateľke nie je vôbec zrejmé, keďže súdom aj daňovým orgánom je známe, že predmetný vynález bol v minulosti ohodnotený znaleckým posudkom a ešte v roku 2007 mal podľa znaleckého posudku hodnotu cca 258 miliónov SKK. Súdom ako prvok nasvedčujúci zneužitiu práva citoval aj nezaplatenie dane na vstupe dodávateľom. Je však otázne, či dodávateľskej spoločnosti vznikla vlastná daňová povinnosť, či sa jej daňová povinnosť nezapočítala s odpočítaním dane z iných plnení, ako to vyplýva z iných konaní a teda nebolo akú daň platiť dodávateľskou spoločnosťou. Súdom uvádza ako argument nezaplatenie dane, ale či vôbec existovala vlastná daňová povinnosť na úhradu u dodávateľskej spoločnosti, nikto v konaní neskúmal. Zastavenie konania o patentovej prihláške na ÚPV SR tiež nemá vplyv na posúdenie otázky zneužitia práva... Napokon argument, že zneužitiu práva nasvedčuje aj zrušenie dodávateľskej spoločnosti bez likvidácie je nepravdivý, pretože dodávateľskou spoločnosťou bola [REDAKOVANÉ], ktorá dodnes existuje, nikdy nebola zrušená, ani s likvidáciou ani bez nej. Tento argument opäť bol len citátom z rozsudku NS SR sp. zn. 5 Sžf/66/2011, kde dodávateľskou spoločnosťou bola [REDAKOVANÉ] a táto jediná zo spoluprihlasovateľov bola zrušená bez likvidácie, no nemožno opomenúť fakt, že nebola zrušená z iniciatívy samotnej spoločnosti. K jej zrušeniu došlo na podnet daňového úradu...

Svojím postupom a rozhodnutím porušovateľ nielenže porušil právo na súdnu ochranu sťažovateľky, ale zároveň porušil aj jej právo na účinný prostriedok nápravy. O to viac, keďže v správnom súdnictve je možnosť podania mimoriadneho opravného prostriedku výrazne obmedzená.“

Na základe tejto argumentácie sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie rozhodol nálezom, v ktorom vysloví porušenie jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, porušenie práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, napadnutý rozsudok najvyššieho súdu zruší a vec vráti najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a zároveň sťažovateľke prizná úhradu trov konania pred ústavným súdom.

II.

Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Pri predbežnom prerokovaní sťažnosti sa ústavný súd sústredil na posúdenie, či nie je zjavne neopodstatnená. Z už citovaného § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde totiž vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď napadnutým postupom alebo napadnutým rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným

právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú preto možno považovať sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07).

Ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti vychádzal tiež zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého obsah základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy tvorí predovšetkým ústavou garantovaná možnosť každého na reálny prístup k súdu, pričom tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01), ako aj konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavnému súdu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia vecí všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti (obdobne napr. II. ÚS 1/95, II. ÚS 71/07, III. ÚS 26/08). Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým prislúcha interpretácia zákonov. Podľa konštantnej judikatúry sa úloha ústavného súdu obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo záväznou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli do takej miery zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, že by zásadne popreli účel a význam zákonného predpisu (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06, I. ÚS 88/07).

Ústavný súd konštantne judikuje, že súčasťou obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne

realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04). Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je pritom vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (obdobne pozri aj judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, napr. Georgidias v. Grécko z 29. 5. 1997, Recueil III/1997).

Vo všeobecnosti ústavný súd poukazuje ďalej na špecifiká, ktorými sa riadi súdny prieskum uskutočňovaný podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku – ktorý bolo potrebné aplikovať v prejednávanej veci – v zmysle ktorých je úlohou (správneho) všeobecného súdu pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu posúdiť, či si pre vydanie rozhodnutia príslušný správny orgán zadovážil dostatok skutkových podkladov, zistil vo veci skutočný stav a či konal v súčinnosti s účastníkom konania, a ďalej to, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi. Úlohou ústavného súdu bolo posúdiť, či napadnutý rozsudok najvyššieho súdu bol vydaný s prihliadnutím na uvedené osobitosti správneho súdnictva a či sú jeho závery zároveň ústavne udržateľné s prihliadnutím na už citovanú judikatúru ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva, týkajúcu sa základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie.

Najvyšší súd v napadnutom rozsudku v podstatnom uviedol:

«Vo veci vedenej na najvyššom súde pod sp. zn. 5 Sžf/66/2011 išlo o obdobnú vec ako je predmetom konania vedeného pod sp. zn. 2 Sžf/67/2015. Žalobcom bola spoločnosť [REDAKOVANÉ] (jeden zo spoluprihlasovateľov patentovej prihlášky č. PP 5017-2007), osoba žalovaného bola identická, predmetom konania bolo rozhodnutie žalovaného o znížení nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 z dôvodu neuznania odpočtu dane z dodávateľskej faktúry č. 300807/TAL zo dňa 30. augusta 2007 vystavenej dodávateľom - obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ] za prevod spolumajiteľského podielu na základe zmluvy o prevode spolumajiteľského podielu č. 300807/TAL zo dňa 30. augusta 2007 medzi prevodcom spoločnosťou [REDAKOVANÉ] zastúpenou [REDAKOVANÉ] a nadobúdateľom spoločnosťou [REDAKOVANÉ] zastúpenej konateľom [REDAKOVANÉ], predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie k vynálezu pod názvom „spôsob úpravy mastencového produktu

s vysokým stupňom čistoty“, o rozsahu veľkosti podielu 0,03 % z prevodcu na nadobúdateľa v zmysle ustanovenia § 12 ods. 3 a 4 patentového zákona.

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

„... 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. 5 Sžf/88/2009 žalobkyne obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ] 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... a zákonom č. 435/2001 Z. z. o patentoch, dodatkových ochranných osvedčeniach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov /ďalej len „patentový zákon“/). Najvyšší súd Slovenskej republiky mal pochybnosti, či sú v súlade s požiadavkami účinného prebratia smernice ustanovenia zákona o DPH a patentového zákona, podľa ktorých sú príjmy z vynálezu zúžené len na príjmy z jeho využívania.

S prihliadnutím na zásadu proporcionality, ktorá predpokladá vyvážený výklad právneho predpisu medzi záujmom štátu reprezentovaného správcom dane a záujmom daňového subjektu a vzhľadom k argumentom predloženým účastníkmi počas konania a tiež s ohľadom na zavedenú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie ohľadne použiteľnosti práva Európskej únie v právnych poriadkoch členských štátov (rozsudok Súdneho dvora ES z 21. februára 2006, C-255/02 Halifax plc. a iní), keď plnenia predstavujúce základ práva žalobkyne na odpočet DPH boli vykonané s cieľom získať daňovú výhodu. Preto sa vo veci pod sp. zn. 5 Sžf/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 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: či obстоjí v zmysle Šiestej smernice výklad, že už existujúce zákonné právo platiteľa na autonómne využívanie patentu spôsobuje právnu nemožnosť použiť službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa, a že tým došlo k právnej konzumpcii nadobudnutej služby, a či má na zneužitie práva platiteľa na odpočet DPH zaplatenej na vstupe podľa rozsudku Súdneho dvora ES z 21. februára 2006, C-255/02 Halifax plc. A iní vplyv aj skutočnosť, že v prípade ako ide vo veci samej, ešte vynález nie je zapísaný ako patent a iba sa prevádzajú podiely?

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

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

Právo na odpočítanie DPH ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH preto podľa Súdneho dvora Európskej únie predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému SPH a ktorú v zásade nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 08. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. 1-81, bod 42; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. 1-4357, bod 33, ako aj z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, Zb. s. 1-3129, 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 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 (rozsudok University of Huddersfield). V dôsledku toho je potrebné na prvú a druhú položenú otázku odpovedať tak, že zdaniteľná osoba sa v zásade môže domáhať práva na odpočítanie DPH zaplatenej alebo splatnej na vstupe za poskytnutie služby za protihodnotu, ak uplatniteľné vnútroštátne právo umožňuje prevod spolumajiteľského podielu na právach k vynálezu.

Pokiaľ ide o aplikovateľnosť rozsudku Súdneho dvora ES z 21. februára 2006, C-255/02 Halifax plc., Súdny dvor Európskej únie pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou (pozri rozsudky Halifax a i., ako aj Gemeente Leusden a Holin Groep, z 29. apríla 2004 C-487/01 a C-7/02, Zb.). Zásada zákazu zneužívania práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri rozsudok Ampliscientifica a Amplifin, z 22. mája 2008, C-162/07 Zb.). Súdny dvor v tejto súvislosti citovaného rozsudku Halifax a i. konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach

smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Pokiaľ ide o vec samu, Súdny dvor uviedol, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil všetky relevantné okolnosti sporu s cieľom určiť, či vzhľadom na judikatúru pripomenutú v rozsudku Súdneho dvora, možno na účely DPH transakciu, o akú ide vo veci samej, považovať za zneužívajúce konanie. Uvedené okolnosti zahŕňajú najmä skutočnosť, že predmetný vynález ešte nebol zapísaný ako patent, právo spojené s uvedeným vynálezom má viacero osôb, z ktorých väčšina má sídlo na tej istej adrese a sú zastúpené tou istou fyzickou osobou, DPH splatná na vstupe nebola zaplatená a spoločnosť, ktorá previedla spolujateľský 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. 5 Sžf/88/2009, že možnosťou započítať DPH splatnej za prevod spolujateľského 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 spolujateľského podielu sa mení jeho právne postavenie a nadobudnutie ďalšieho spolujateľského 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. 300807/TAL zo dňa 30. augusta 2007 medzi prevodcom spoločnosťou [REDAKOVANÉ], zastúpenou [REDAKOVANÉ] a nadobúdateľom spoločnosťou [REDAKOVANÉ], zastúpenej konateľom [REDAKOVANÉ], predmetom ktorej bol prevod práva na riešenie o rozsahu veľkosti podielu 0,03 % z prevodcu na nadobúdateľa v zmysle ustanovenia § 12 ods. 3 a 4 patentového zákona, nepochybne svedčia skutočnosti, že hlavným cieľom daného prevodu spolumajiteľského podielu bolo získanie daňovej výhody. S týmto názorom krajského súdu sa najvyšší súd stotožnil v celom rozsahu, keď tomuto nasvedčuje nepochybné personálne prepojenie medzi spoluprihlasovateľmi patentovej prihlášky PP 5017-2007, nešpecifikovaná hodnota práva na riešenie, nezaplatenie dane na vstupe dodávateľom obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ], jej následne zrušenie bez likvidácie, nepreukázanie predmetu činnosti majúcej za cieľ využitie predmetného patentu a napokon v neposlednom rade aj zastavenie konania o prihláške predmetného patentu na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky.

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

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

Vzhľadom k tomu, že posúdenie dôvodnosti daňového odpočtu je v prejednávanej veci rovnaké ako v citovanom rozsudku, rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak,

že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23 S/163/2014-42 zo dňa 4. marca 2015 podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP potvrdil.»

Ústavný súd pri preskúmvaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ako odvolacieho súdu vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

Ústavný súd preto preskúmal aj napadnutý rozsudok krajského súdu zo 4. marca 2015, ktorým tento zamietol žalobu sťažovateľky na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného – finančného riaditeľstva. Krajský súd v napadnutom rozsudku v podstatnom uviedol:

«Krajský súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie a postup správnych orgánov podľa druhej hlavy piatej časti O. s. p. a po preskúmaní veci a postupu dospel k záveru, že tu nebol dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného tak ako sa ho domáhal žalobca vo svojej žalobe...

Z rozsudku Európskeho súdneho dvora C-504/10 vyplýva, 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 spolujateľského 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 práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe alebo nie.

Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaním je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou. Šiestu smernicu je treba vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenie predstavujúce základ tohto práva predstavuje zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej

strane vyžaduje, aby predmetné plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov tak isto vyplývať, že hlavný cieľ plnení je získanie daňovej výhody. Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musí byť znova definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by neexistovala v prípade, kedy neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie. V zmysle šiestej smernice 2006/112/ES pravidlá DPH majú byť vykladané v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužitia práva spoločenstva. Pojem zneužitia práva spoločenstva uplatnený aj na systéme DPH funguje na základe princípu pozostávajúceho z dvoch prvkov. Oba prvky musia byť prítomné na to, aby bola určená existencia zneužitia práva spoločenstva. Preukázanie zneužitia v oblasti DPH si vyžaduje, aby:

a) na jednej strane predmetné plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112/ES a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a

b) na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Právo platiteľa na odpočítanie DPH na vstupe od DPH splatnej na výstupe, ktorá vznikla z uskutočnenia zdaniteľných dodávok predstavuje prirodzený dôsledok v zásade neutrality. Ak sa však zistí zneužitie práva, príslušné ustanovenia smernice o práve na odpočítanie dane, riadne vykladané v súlade so zásadou zakazujúcou zneužitie práva spoločenstva, uvedené právo nepriznávajú alebo ho priznávajú len čiastočne.

Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 1 762 030,14 Eur podľa § 55 zákona o dani z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry Int. č. D-1/IX/09 zo dňa 30. 09. 2009 od dodávateľa [REDAKOVANÉ]. K dodávateľskej faktúre bola predložená zmluva o prevode práv č. 300909/INV zo dňa 30. 09. 2009 uzatvorená s prevodcom [REDAKOVANÉ]. Predmetná zmluva sa týkala prevodu spoluprihlasovateľských práv na riešenie k patentovej prihláške registrovanej na ÚPV SR prevodcu

██████████ na nadobúdateľa – spoločnosť ██████████ (žalobcu) sa prevádzal spoluprihlasovateľský podiel v rozsahu 24,02 %.

Krajský súd je toho názoru, že pokiaľ ide o zmluvu o prevode práv č. 300909/INV zo dňa 30. 09. 2009 prevodca ██████████, nadobúdateľ spoločnosť ██████████ v súvislosti s vynálezom: „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, ktorý bol registrovaný na ÚPV SR pod č. PP 5017-2007 dňa 26. 02. 2007, že v súvislosti s týmto vynálezom sa na Krajskom súde v Banskej Bystrici viedlo množstvo sporov, v ktorých sa prihlasovatelia vynálezu, resp. právni nástupcovia týchto prihlasovateľov domáhali súdnou cestou získania daňovej výhody. Zo spisov Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23 S/195/2004, 23 S/194/2004, 23 S/196/2004 (veci boli spojené na spoločné konanie a viedli sa pod sp. zn. 23 S/194/2004) mal súd zistené, že jeden z prihlasovateľov vynálezu - žalobca ██████████ si proti Daňovému riaditeľstvu SR uplatňoval nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za odpredaj časti patentu „Spôsob úpravy mastenca“, ktorý bol predchodcom „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“. Žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočet DPH, krajský súd žalobu žalobcu zamietol a rozsudok krajského súdu č. k. 23 S/194/2004-105 zo dňa 29. septembra 2004 sa stal právoplatný v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžo-KS 4/2005. Obdobne to bola aj v spojených veciach vedených pod sp. zn. 23 S/181/2004, keď si nadmerný odpočet uplatňoval žalobca ██████████ - ECCO FATTO proti Daňovému riaditeľstvu SR.

Vo veciach vedených na KS BB pod sp. zn. 23 S/117/2008 si žalobca VIVA M&M uplatňoval odpočet dane z pridanej hodnoty proti Daňovému riaditeľstvu SR a v ďalšej obdobnej veci si žalobca ██████████ sp. zn. 23 S/36/2008 uplatňoval odpočet dane z pridanej hodnoty proti Daňovému riaditeľstvu SR, v oboch veciach si žalobcovia odpočet uplatňovali z licenčných zmlúv v súvislosti s patentom „Spôsob úpravy mastenca“. Aj v týchto veciach bol žalobca neúspešný.

Pokiaľ ide o prevod práva na riešenie „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, žalobca viedol spory aj v ďalších veciach ako napríklad sp. zn. 23 S/22/09, keď bola žaloba žalobcu zamietnutá a rozsudok KS BB sa stal právoplatný.

Zo spisu sp. zn. 23 S/71/2009 je súdu známe, že proti konateľovi spoločnosti s. r. o. [redacted] [redacted] bolo vedené aj trestné konanie pre trestný čin neodvedenia dane a poistného. Konanie sa viedlo na Krajský súd v Banskej Bystrici pod sp. zn. 3 T 25/00.

Pokiaľ išlo o udelený patent „Spôsob úpravy mastenca“, ako aj pokiaľ ide o prihlášku na udelenie patentu „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, ani v jednom prípade nedošlo k priemyselnému využitiu a boli vypracované len vzorky. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Žalobca už od roku 2004, ako začal súdne spory s Daňovým riaditeľstvom SR pre nadmerný odpočet DPH v súvislosti s predajom patentu č. PP 103-94 „spôsob úpravy mastenca“ nepreukázal hospodárske využitie vynálezu. Súdu je známe, že viacerí z prihlasovateľov patentu č. PP 103-94 viedli v minulosti viac ako desiatku sporov proti daňovým úradom, v ktorých sa domáhali nadmerného odpočtu dane (napr. predaj patentu po častiach č. PP 103-94, „spôsob úpravy mastenca“, príkladmo možno uviesť veci: sp. zn. 23 S/194/2004, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S 195/2004, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S 196/2004, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/181/2004, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/192/2004, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/193/2004, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. V súvislosti s odplatou za využívanie patentu na základe licenčnej zmluvy a uplatňovania nadmerného odpočtu DPH sa viedol spor sp. zn. 23 S/36/2008, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. V súvislosti s prevodom práva na riešenie sa viedli napríklad spory sp. zn. 23 S/118/2009, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/4/2009, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/22/2009, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/59/2009, žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; sp. zn. 23 S/72/2009 žalobca [redacted], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR; V súvislosti s prevodom práva na riešenie vynálezu „spôsob úpravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“, č. 5017-2007 sa viedol napríklad spor o nadmerný odpočet DPH vo veci sp. zn. 23 S/22/2009, žalobca [redacted], žalovaný Daňové

riaditeľstvo SR. V súvislosti s prevodom autorských práv k využívaniu technologického postupu úpravy mastenca sa viedol spor o nadmerný odpočet DPH vo veci sp. zn. 23 S/71/2009, žalobca [REDAKOVANÉ], žalovaný Daňové riaditeľstvo SR. Uvedené spory neboli uvedené vyčerpávajúcim spôsobom, na Krajskom súde v Banskej Bystrici pracuje aj ďalší správny senát 24 S, do ktorého napádajú obdobné spory ako do senátu 23 S.

Zneužitie práva predstavuje v danom prípade vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, vytvorených s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, keď sa formálne dodržia podmienky pre odpočet dane, úkonmi daňového subjektu (žalobcu), sa však sleduje hlavný cieľ, a to získanie daňovej výhody. Zneužitie práva je trvalé a vedomé, úmyselné konanie v rozpore so zákonom. Konanie, ktoré je v rozpore so zákonom, aj podľa súčasne teórie práva, trpí absolútnou neplatnosťou právneho úkonu.

Predmetný vynález nebol zapísaný ako patent. Právo spojené s uvedeným vynálezom má viacero prihlasovateľov (12), ktorí sú personálne prepojení. Väčšina má sídlo na tej istej adrese, sú zapísané tou istou osobou, personálne sú prepojení predovšetkým cez osobu [REDAKOVANÉ], ktorý často vystupuje v spoločnostiach ako konateľ alebo štatutárny orgán. Zmluvy o prevode uzatvorené v rámci prihlasovateľov vynálezu nemajú hospodársku realitu, uzatvárajú sa účelovo pre získanie daňovej výhody.

Z uvedených sporov je súdu známe, že predmetný vynález sa nevyužíva v praxi, neexistuje žiaden reálny investor, ktorý by začal s výrobou tovaru, ktorý by bol predmetom vynálezu. Deklarovaná spolupráca s veľkopodnikateľmi sa nerealizovala. Spoločným znakom väčšiny uvedených vecí bolo to, že boli spojené s patentovou prihláškou sp. zn. PP 5017-2007 s názvom „Spôsob prípravy mastencového produktu s vysokým stupňom čistoty“ a v súvislosti s patentom č. PP 103-94 „Spôsob úpravy mastenca“ a že boli personálne prepojené na osobu [REDAKOVANÉ] (odpredaj patentu po častiach, využívanie patentu na základe licenčnej zmluvy, prevod autorských práv k využívaniu technologického postupu úpravy mastenca a ďalší, v ktorých si žalobcovia uplatňovali daňové výhody a v konečnom dôsledku neboli úspešní. Problematikou zneužívania práva sa už zaoberal vo viacerých veciach aj Najvyšší súd SR, keď napríklad vo veci sp. zn. 8 Sžf/25/2002 vo veci žalobcu [REDAKOVANÉ]. Banská Bystrica, proti Finančnému riaditeľstvu SR potvrdil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici

č. k.23 S/84/2010-70 zo dňa 15. 02. 2012, v d'alšej veci sp. zn. 8 Sžf/38/2012 vo veci žalobcu [REDACTED], so sídlom [REDACTED] ako právneho nástupcu pôvodného žalobcu [REDACTED] so sídlom [REDACTED], proti Finančnému riaditeľstvu SR rozhodol tak, že Najvyšší súd SR potvrdil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23 S/72/2009-106 zo dňa 04. 04. 2012.

Okolnosti daného prípadu, keď si kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 1 762 030,14 Eur z dodávateľskej faktúry č. D-1/IX/09 zo dňa 30. 09. 2009 od dodávateľa [REDACTED], [REDACTED] v sume základ dane 9 761 939,85 Eur, + 19 % DPH – 1 854 768,72 Eur, celkom 11 666 708,57 Eur za prevod práv k predmetu duševného vlastníctva na základe zmluvy o prevode práv č. 300909/INV zo dňa 30. 09. 2009, v zmysle ktorej spoločnosť [REDACTED] prevádzal na nadobúdateľa, spoločnosť [REDACTED] (žalobcu) svoj spoluprihlasovateľský podiel v rozsahu 24,02 % a následne vykonaná daňová kontrola Daňovým úradom v Banskej Bystrici za obdobie február, marec, apríl 2010, ktorej výsledkom bolo vyrubenie daňovému subjektu (žalobcovi) [REDACTED], [REDACTED], rozdiel dane v sume 1 762 030,14 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010, nepochybne s uvedenými rozhodnutiami Krajského súdu v Banskej Bystrici a aj Najvyššieho súdu SR svedčia o tom, že prevodom spoluprihlasovateľských práv na riešení v patentovej prihláške registrovanej na ÚPV SR pod č. PP 5017-2007 zo dňa 26. 02. 2007 svedčia tomu, že hlavným cieľom daného prevodu spoluprihlasovateľského podielu bolo získanie daňovej výhody. Tomuto nasvedčuje nepochybné personálne prepojenie medzi prihlasovateľmi patentovej prihlášky PP 5017-2007, kde bolo v konečnom dôsledku konanie o patentovej prihláške zastavené, neuhradenie faktúry žalobcom, nevyužívanie patentu v praxi, neexistencia reálneho investora.

Krajský súd nepovažoval za dôvodné vysporiadať sa s ďalšími námietkami žalobcu uvedenými v dôvodoch žaloby, pretože pre posúdenie veci je rozhodujúca okolnosť, že súd dospel k záveru, že hlavným cieľom plnenia bolo získanie daňovej výhody, čím došlo k zneužitiu práva, ktoré predstavuje vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, keď sa formálne dodržiavajú podmienky pre odpočet dane, úkonmi daňového subjektu (žalobcu) sa však sleduje hlavný

cieľ, a to získanie daňovej výhody. Zneužitie práva je trvalé a vedomé úmyselné konanie, v rozpore so zákonom. Konanie, ktoré je v rozpore so zákonom, aj podľa súčasnej teórie práva trpí absolútnou neplatnosťou právneho úkonu. Vzhľadom k uvedeným skutočnostiam súd preto nepovažoval za potrebné zaoberať sa ďalšími námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, pretože v konečnom dôsledku by nemohli mať vplyv na záver, že pokiaľ ide o rozhodnutie žalovaného, nemôžu mu byť vytkané také vady, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia.»

S poukazom na citované ústavný súd zastáva názor, že záver najvyššieho súdu o tom, že sťažovateľke nevznikol nárok na odpočítanie DPH za príslušné zdaňovacie obdobie na podklade špecifikovanej dodávateľskej faktúry, na základe čoho potvrdil rozsudok krajského súdu zo 4. marca 2015, je ústavne akceptovateľný a nevykazuje znaky procesného excesu. Ústavný súd teda nemá dôvod do napadnutého rozsudku najvyššieho súdu zasahovať, pretože medzi ním a obsahom základného práva garantovaného čl. 46 ods. 1 ústavy a obsahom práva zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by v súvislosti s námietkami sťažovateľky po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o ich porušení.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že najvyšší súd aplikoval § 250ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku a odkázal na odôvodnenie svojho skoršieho rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2011, ktoré v napadnutom rozsudku rozsiahlo citoval. Z citovanej časti rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2011 a z odôvodnenia rozsudku krajského súdu zo 4. marca 2015 vyplýva, že konajúce súdy sa vysporiadali s vecou sťažovateľky, sledujúc právne závery Súdneho dvora v rozsudku C-504/10 z 27. októbra 2011. Súdny dvor v uvedenom rozsudku na jednej strane konštatoval, že ak vnútroštátne právo umožňuje prevod spolujateľského podielu na právach k vynálezu, potom zdaniteľná osoba sa môže domáhať práva na odpočítanie DPH. Súdny dvor však rovnako jednoznačne poukázal na zásadu zákazu zneužívania práva, ktorá vyjadruje zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. V tomto smere podľa Súdneho dvora prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil všetky relevantné okolnosti veci s cieľom určiť, či predmetnú transakciu možno považovať

za zneužívajúce konanie. Konajúce súdy takto tiež uviedli, že nadobúdateľ musí mať právo na odpočet DPH, pokiaľ objektívnymi dôkazmi predloží (preukáže) úmysel vykonávať hospodársku činnosť. Skutkové okolnosti vo veci sp. zn. 5 Sžf 66/2011 – na ktoré odkázal najvyšší súd v napadnutom rozsudku, a tiež skutkové zistenia správnych orgánov, na ktoré poukázal krajský súd v rozsudku zo 4. marca 2015 – takto smerovali na preukázanie právneho záveru, že predmetný prevod spolumajiteľských práv na riešenie k patentovej prihláške, ktorých nadobúdateľom bola sťažovateľka a z ktorých si uplatnila právo na odpočet DPH – bol prevodom zbaveným hospodárskej reality, t. j. nemal väzbu na reálnu hospodársku činnosť. V tomto smere sú relevantné tie skutkové zistenia, že nedošlo k priemyselnému využitiu vynálezu, že boli vypracované len vzorky, že nebol identifikovaný reálny investor, ktorý by začal s výrobou tovaru a pod. Relevantný je aj odkaz na personálne prepojenie s tým, že konajúce súdy špecifikovali charakter tohto prepojenia – 12 prihlasovateľov, obchodné spoločnosti často sídlia na tej istej adrese, prepojenie týchto obchodných spoločností okruhom fyzických osôb – konateľov a séria prevodov – bez objektívne identifikovateľnej hospodárskej reality – z ktorých boli už v minulosti opakovane uplatňované týmito subjektmi práva na odpočty DPH. Požiadavka, aby takéto prevody mali väzbu na hospodársku realitu, vyplýva aj z § 49 ods. 2 a § 55 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, podľa ktorých platiteľ nemôže odpočítať daň, ak tovary a služby nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu zo 4. marca 2015 je takto dostatočné a vyčerpávajúce – sťažovateľka dostala odpovede na ťažiskové právne otázky rámčujúce jej vec. Tieto právne závery konajúcich súdov – najvyššieho súdu a krajského súdu – nie je potrebné zo strany ústavného súdu dopĺňať alebo revidovať, naopak, ústavný súd môže na ne s ohľadom na sťažnostné námietky sťažovateľky v plnom rozsahu odkázať, keďže podľa ústavného súdu sú ústavne udržateľné a obsahujú relevantné a zrozumiteľne formulované právne argumenty.

Vo vzťahu k namietanému porušeniu práva sťažovateľky na účinný opravný prostriedok podľa čl. 13 dohovoru ústavný súd odkazuje na judikatúru Európskeho súdu

pre ľudské práva, podľa ktorej uplatňovanie práva vyplývajúceho z čl. 13 dohovoru musí nadväzovať na aspoň obhájiteľné tvrdenie (arguable claim) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv garantovaných dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu III. ÚS 24/2010, IV. ÚS 325/2011, IV. ÚS 90/2013).

Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva zrejma súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor garantuje. Vzhľadom na to, že ústavný súd nedospel k záveru o možnom porušení iného práva sťažovateľky zaručeného ustanoveniami dohovoru (čl. 6 ods. 1, pozn.), nemohol dospieť k záveru, že by napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu bolo porušené právo sťažovateľky zaručené čl. 13 dohovoru.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá ako celok, bolo bez právneho dôvodu, aby sa ústavný súd zaoberal ďalšími návrhmi uplatnenými v sťažnosti.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 31. mája 2018