

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/33/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200408  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200408.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): LETISKO Žilina, a.s., Dolný Hričov, IČO: 31 643 191, právne zastúpený JUDr. Michalom Krnáčom, advokátom, so sídlom Vojtecha Tvrdeho 793/21, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1784739/2015 zo dňa 16. decembra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/80/2016-47 zo dňa 18. januára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/80/2016-47 zo dňa 18. januára 2017 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1784739/2015 zo dňa 16.12.2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1267060/2015 zo dňa 06.08.2015. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vo vzťahu k žalobcovi určil ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 98.971,23 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014, nepriznal nadmerný odpočet v sume 97.172,31 € a vyrubil daň v sume 1.798,92 €.

1.2 Z obsahu administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že žalobca uzatvoril so spoločnosťou Letisková spoločnosť Žilina, a. s., Dolný Hričov dňa 14.10.2005 Zmluvu o nájme nehnuteľnosti (ďalej len „nájomná zmluva I.“), vrátane dodatku č. 1 zo dňa 29.06.2009 a dodatku č. 2 zo dňa 11.02.2010, predmetom nájmu boli letiskový terminál postavený na parcelné číslo 1223/6 a budova postavená na

pozemku parcelné č. 1222/12 - strážnica. Obe nehnuteľnosti sa nachádzali v k. ú. N. T., účelom nájmu bolo prenechanie predmetu nájmu na účely letiskového terminálu. Podľa dodatku č. 1 zo dňa 29.06.2009 nájomné malo byť účtované štvrťročne, fakturáciou k 15. dňu daného kalendárneho štvrťroka vo výške 53.995,- € plus DPH. Nájomná zmluva bola uzatvorená na dobu neurčitú. Nájomná zmluva I. zanikla dňom povolenia vlastníckeho práva v prospech kupujúceho k nehnuteľnostiam, rozhodnutie o povolení vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností číslo vkladu V 273/14 zo dňa 17.01.2014.

1.3 Žalobca uzatvoril so spoločnosťou Letisková spoločnosť Žilina, a. s., Dolný Hričov dňa 14.10.2005 tiež Zmluvu o nájme hnutel'nych vecí (ďalej len „nájomná zmluva II.“), vrátane prílohy č. 1 a dodatku č. 1 zo dňa 31.12.2007, na základe, ktorej prenajímateľ prenecháva nájomcovi do užívania hnutel'ne veci vymedzené v prílohe č. 1. Nájomný vzťah bol uzatvorený na dobu neurčitú. Výška a splatnosť nájomného bola obsiahnutá v prílohe zmluvy označenej ako špecifikácia nájomného. Obe zmluvné strany sa dohodli na výške mesačného nájmu. Nájomná zmluva II. zanikla titulom doručenej výpovede kupujúceho známeho zo zmluvy II. uplynutím výpovednej lehoty, t. j. dňa 31.12.2013.

1.4 Z obsahu Kúpnej zmluvy o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam a zmluvy o úprave vzájomných práv a povinností zo dňa 16.01.2014, uzavretej medzi žalobcom ako predávajúcim a kupujúcim Letiskovou spoločnosťou Žilina, a.s. krajský súd zistil, že predmetom prevodu podľa bodu III zmluvy bola výpravná budova so súp. č. 490 postavená na pozemku CKN č. 1223/6, vrátane pozemkov špecifikovaných v zmluve za zmluvne dohodnutú cenu vo výške 1.466.000,- € a podľa článku IV bod 1 zmluvy sa na kupujúceho preniesla v zmysle § 69 ods. 12 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH“) povinnosť odvieť DPH. Dňom dodania v zmysle ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH bol deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, t.j. deň podpisu zmluvy.

1.5 Krajský súd uviedol, že podľa článku II bod 1 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že nájomná zmluva I zaniká dňom povolenia vkladu vlastníckeho práva v prospech kupujúceho k nehnuteľnostiam uvedeným v článku III ods. 1 zmluvy a nájomná zmluva II zaniká titulom doručenej výpovede kupujúceho z nájomnej zmluvy II uplynutím výpovednej lehoty, t.j. dňom 31.12.2013. Podľa článku I bod 4 zmluvy ku dňu 31.12.2013 mal kupujúci voči predávajúcemu - žalobcovi titulom nájomného vzťahu založeného nájomnou zmluvou I a Nájomnou zmluvou II splatné neuhradené peňažné záväzky a príslušenstvo uvedené v prílohe č. 1, ktorá tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto zmluvy. Predmetné záväzky a príslušenstvo boli označené ako doterajšie záväzky I.

1.6 Podľa článku II. bod 2 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že doterajšie záväzky I., všetky ostatné existujúce a budúce peňažné záväzky kupujúceho voči predávajúcemu titulom zmluvných a zákonných sankcií za oneskorenú úhradu nájomného vzťahu založeného nájomnou zmluvou I. alebo nájomnou zmluvou II. a zmluvných zákonných sankcií za oneskorenú úhradu nájomného, t. j. príslušenstva nájomného a zmluvných pokút (ďalej len „doterajšie záväzky II.“), akékoľvek iné záväzky kupujúceho voči predávajúcemu bez ohľadu na dôvod ich vzniku, s výnimkou peňažných záväzkov kupujúceho na úhradu dohodnutej kúpnej ceny za prevod vlastníckeho práva titulom tejto zmluvy a titulom kúpnej zmluvy za prevod vlastníckeho práva k hnutel'ným veciam uzatvorenej medzi predávajúcim a kupujúcim dňa 19.12.2013 a súčasne s výnimkou neuhradených splatných a nesplatených peňažných záväzkov titulom dohodnutého nájomného podľa nájomnej zmluvy I. a nájomnej zmluvy II. za obdobie od 01.01.2013 do dňa zániku nájomnej zmluvy I. a II. sa nahrádzajú novým záväzkom kupujúceho zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu podľa článku IV. tejto zmluvy. Zaplatením kúpnej ceny predávajúcemu je splnený nový záväzok kupujúceho voči predávajúcemu.

1.7 Krajský súd mal za nesporné, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vystavil pre odberateľa - Letiskovú spoločnosť Žilina, a.s., Dolný Hričov faktúry - opravné doklady, na základe ktorých si znížil základ dane o sume 503.984,34 € a DPH o sumu 98.971,23 €. Predmetom faktúry - opravného dokladu č. 6201401 zo dňa 16.01.2014 bolo dobropisovanie dlžného nájmu podľa nájomných zmlúv I. a II. za obdobie roku 2010 v zmysle článku 2 bod 3 Kúpnej zmluvy o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam a zmluve o úprave vzájomných práv a povinností zo dňa 16.01.2014. Predmetom

faktúry - opravného dokladu č. 6201402 zo dňa 16.01.2014 bolo dobropisovanie dlžného nájmu podľa nájomných zmlúv I. a II. za obdobie 2011 a 2012 v zmysle článku II. bod 3 Kúpnej zmluvy o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam a zmluve o úpravu vzájomných práv a povinností zo dňa 16.01.2014.

1.8 Krajský súd v zmysle vyššie uvedenej zmluvy dospel k záveru, že nahradením pôvodného záväzku novým záväzkom došlo k zániku pôvodného záväzku, t.j. záväzku z titulu nezaplateného splatného nájmu za obdobie rokov 2010, 2011 a 2012. Podľa názoru súdu ustanovenie článku II bod 2 kúpnej zmluvy je dostatočne určité a zrozumiteľné a je nepochybné, že úmyslom predmetných zmluvných strán bolo nahradiť pôvodný záväzok novým záväzkom a nie ponechať pôvodný záväzok spolu s novým záväzkom a na uvedenom nič nemení ani obsah potvrdenia prejavu vôle zo dňa 18.04.2014, z ktorého nevyplýva nič iné. Súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že toto potvrdenie prejavu vôle nie je dodatkom k uvedenej kúpnopredajnej zmluve.

1.9 Krajský súd uviedol, že pri znížení ceny tovaru alebo služby sa postupuje formou opravy základu dane z dôvodu poskytnutia zľavy z ceny tovaru alebo služby, čím dôjde k zníženiu ceny dodávky. V prípade nájmu hnutelných a nehnuteľných vecí sa jedná o opakované dodanie služby, sa za zmluvne dohodnutú cenu nájomného, t.j. rovnakého druhu služieb v opakovaných dohodnutých lehotách. Ceny za poskytnuté služby boli stanovené pevne a nájmné zmluvy I a II ani ich dodatky neuvádzali možnosť a podmienky dodatočnej spätnej úpravy ceny vo forme zľavy. Súd mal za to, že nezaplatením niektorých faktúr za opakovane poskytovanú službu nie je dôvodom pre postup v zmysle ust. § 25 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Služba prenájmu nehnuteľnosti a hnutelných vecí bola poskytnutá, preto aj napriek tomu, že v niektorých prípadoch nebola uhradená neznamená, že daň z poskytnutej služby nebude odvedená.

1.10 K námietke žalobcu, že kúpnu zmluvou došlo k zmene nájomných zmlúv vrátane dodatkov uviedol, že ani v kúpnej zmluve sa nenachádza ustanovenie, podľa ktorého by bolo možné poskytnúť zľavy z nájomného zrealizovaného v zmysle predmetných nájomných zmlúv. Vo vzťahu k námietke žalobcu uvedenej s poukazom na článok II bod 3 kúpnej zmluvy krajský súd uviedol, že uvedené ustanovenie dojednáva postup, ktorým sa má dlžné nájmné vysporiadať vo vzťahu k zákonu o DPH. Uvedená skutočnosť však ale neznamená, že zmluvne dohodnutý postup vysporiadania je v súlade s § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Predloženie potvrdenia prejavu vôle účastníkov zmluvy zo dňa 18.06.2014 súd vyhodnotil tak, že úplne modifikuje predmetnú kúpnu zmluvu a bolo reakciou už vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu v snahe napraviť alebo odstrániť zistené pochybenia zo strany žalobcu.

1.11 Krajský súd mal za nesporné, že žalobca vyhotovil dňa 16.01.2014 dve faktúry - opravné doklady č. 6201401 a č. 6201402, ktorými dobropisoval dlžný nájom v celkovej sume 602.955,57 €, z toho DPH v celkovej sume 98.971,23 €. Z článku II bod 3 kúpnej zmluvy ako aj z obsahu samotných faktúr - opravných dokladov mal preukázané, že dobropisy boli žalobcom vystavené k dlžnému nájomnému. Súd mal za to, že správca dane opodstatnene posudzoval predmetný prípad vo väzbe na čl. 90 Smernice č. 2006/112/ES a § 25 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

1.12 K námietkam žalobcu, že uplatnenie režimu DPH tak ako ho chápu žalovaný a správca dane, že by išlo o popretie uplatňovania DPH vyplývajúcej z judikatúr slovenských súdov, Súdneho dvora EÚ a je aj v rozpore s čl. 90 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 (ďalej aj „Smernica“) krajský súd uviedol, že od 01.05.2004 sa stala Slovenská republika členom Európskej únie. Šiesta smernica Rady č. 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 (ďalej len „Šiesta smernica“) bola ako celok prevzatá do nášho právneho poriadku účinnosťou zákona o DPH (01.05.2004) a je právne záväzná (nález Ústavného súdu II. ÚS 440/2011 zo dňa 11.10.2012).

1.13 Podľa čl. 11 bod C (rôzne ustanovenia) ods. 1 Šiestej smernice - ak je zaplatenie ceny zrušené alebo odmietnuté, ak je cena úplne alebo čiastočne nezaplatená alebo ak je znížená po uskutočnení dodania tovaru alebo poskytnutí služby, základ dane sa primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Členské štáty sa môžu odchyliť od tohto pravidla v prípade úplného alebo čiastočného

nezaplatenia ceny. Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH teda s účinnosťou od 01.05.2004 v § 25 ods. 1 implementoval ustanovenie čl. 11 bod C ods. 1 prvý a druhý pododsek Šiestej smernice, pričom už vtedy neupravil prípad spočívajúci v nezaplatení (úplne alebo čiastočne) ceny transakcie ako prípad, ktorý je dôvodom na zníženie základu dane. Šiesta smernica bola nahradená Smernicou Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 (ďalej aj „Smernica“), ktorá je súčasťou nášho právneho poriadku od 01.01.2008. Podľa čl. 90 ods. 1 Smernice v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Podľa ods. 2 cit. článku Smernice sa členské štáty môžu v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchýliť od ustanovenia odseku 1. Nakoľko sa čl. 11 bod C ods. 1 prvý a druhý pododsek Šiestej smernice, podľa tabuľky zhody (príloha XII Smernice), zhodoval s článkom 90 ods. 1 a 2 Smernice a SR sa rozhodla zachovať existujúcu právnu úpravu nebolo potrebné upravovať ust. § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH za účelom implementácie uvedeného čl. 90 ods. 1 a 2 Smernice do zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Vzhľadom na uvedené sa Slovenská republika v zmysle čl. 90 ods. 2 predmetnej Smernice odchýlila od ustanovenia čl. 90 ods. 1 v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia, a teda nie je možné uplatniť zníženie dane z dôvodu úplného alebo čiastočného nezaplatenia transakcie.

1.14 Krajský súd uviedol, že s uvedenými závermi korešponduje aj rozhodnutie ESD (teraz Súdneho dvora EÚ, poznámka kasačného súdu) č. C-337/13 vo veci Almos Agrárkölkereskedelmi Kft proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal K?zép. Zo záveru rozhodnutia vyplýva, že ustanovenie čl. 90 Smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré nestanovuje zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplatenia ceny, ak bola uplatnená výnimka stanovená v odseku 2 tohto článku. Toto taxatívne vymedzenie však musí upravovať všetky ostatné prípady, v ktorých podľa odseku 1 uvedeného článku zdaniteľná osoba po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu. V bode 22 rozsudku ESD uviedol, že čl. 90 ods. 1 Smernice, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odstúpenia od zmluvy a úplného alebo čiastočného nezaplatenia v protihodnote alebo zníženie ceny po uskutočnení transakcie ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady Smernice o DPH, podľa ktorej základom daní je skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vybrať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba. Druhý odsek článku 90 Smernice však členským štátom umožňuje odchýliť sa od uvedeného pravidla v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie. Zdaniteľné osoby sa teda nemôžu na základe čl. 90 ods. 1 Smernice dovoliavať práva na zníženie ich základu dane v prípadoch nezaplatenia ceny, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v čl. 90 ods. 2 Smernice. V bode 24 rozsudku súdny dvor vysvetlil, že vnútroštátno ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, treba chápať ako výsledok uplatnenia výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná čl. 90 ods. 2 Smernice.

1.15 Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že vo faktúrach - opravných dokladoch, ktorými žalobca dobropisoval dlžný nájom podľa Nájomných zmlúv I a II za obdobie rokov 2010, 2011 a 2012 v zmysle článku II bod 3 zmluvy, sa neuvádzajú konkrétne čísla faktúr za nájom, ktoré sa menia a v akom rozsahu sa menia. Súd poukázal na to, že za rok 2010 bola dobropisovaná len jedna súhrnná čiastka, tak isto za roky 2011 a 2012. Nakoľko na faktúrach - opravných dokladoch nie sú uvedené čísla faktúr za nájom, ktoré sa opravou menia a ani údaje, ktoré sa na jednotlivých faktúrach za nájom opravou menia, nie je možné považovať uvedené opravné doklady za faktúry podľa ust. § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

1.16 K návrhu žalobcu vykonať dokazovanie formou vypracovania znaleckého posudku znalcom z odboru dane a účtovníctvo na objasnenie otázky či ust. § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH sa vzťahuje aj na zníženie ceny, ku ktorému dôsledku došlo v dôsledku privátnej novácie pôvodného záväzku podľa § 570 ods. 1 Občianskeho zákonníka súd uviedol, že uvedená otázka nie je otázkou na znalecké dokazovanie, ale je otázkou právneho posúdenia veci, ktorá bola vyhodnotená zo

strany súdu.

2.

2.1 Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal kasačný sťažovateľ (ďalej aj „žalobca“, alebo „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a f/ SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 1267060/2015 zo dňa 06.08.2015 a vec sa vracia na ďalšie konanie Daňového úradu Žilina a žalovaného zaviazal nahradiť žalobcovi trovy konania.

2.2 Žalobca mal za to, že krajský súd rozhodol nezákonným spôsobom, nakoľko: a) si v plnom rozsahu osvojil všetky nesprávne závery, ktoré už predtým vyslovili finančné riaditeľstvo a daňový úrad, čím je daný sťažnostný dôvod uvedený v ustanoveniach § 440 ods. 1 písm. g/ SSP; a súčasne b) krajský súd si tieto nesprávne právne závery osvojil bez toho, aby sa vysporiadal s podstatnou argumentáciou žalobcu, čo súčasne robí rozsudok krajského súdu nezákonným z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti, čím je daný sťažnostný dôvod uvedený v ust. 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

2.3 Vo vzťahu k Dohode o novácii, ktorá mala podľa názoru krajského súdu a správnych orgánov nepochybne vzniknúť v zmysle ustanovení čl. II bod 2 písm. a/ Kúpnej zmluvy a ktorá mala nepochybne založiť následok spočívajúci v tom, že pôvodný záväzok Letiskovej spoločnosti (zaplatiť žalobcovi dlžné nájomné) sa v plnom rozsahu nahradí novým záväzkom Letiskovej spoločnosti (zaplatiť žalobcovi kúpnu cenu) a nie v tom, že pôvodný záväzok bude trvať popri novom záväzku žalobca uviedol, že pokiaľ aj žalobca a Letisková spoločnosť dospeli k takejto dohode, pre určenie obsahu tejto dohody nemožno opomenúť ustanovenie čl. II bod 3 Kúpnej zmluvy, v ktorom bolo explicitne uvedené, že „k dlžnému nájomnému podľa Nájomnej zmluvy I a Nájomnej zmluvy II za obdobie predchádzajúce dátumu 01.01.2013 budú zo strany predávajúceho vystavené dobropisy v zmysle § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov“, a ani ustanovenia Potvrdenia prejavu vôle, vo vzťahu ku ktorému platí, že jeho podpisom strany v žiadnom prípade nemenili a ani nenahrádzali Kúpnu zmluvu. Žalobca uviedol, že ani daňový úrad a ani finančné riaditeľstvo sa vo svojich rozhodnutiach so žalobcom namietanou existenciou týchto ustanovení vôbec žiadnym spôsobom nevysporiadali a krajský súd vyložil toto ustanovenie v bode 28 rozsudku absolútne izolovane bez zohľadnenia iných ustanovení Kúpnej zmluvy a bez zohľadnenia Potvrdenia prejavu vôle, t.j. absolútne v rozpore pravidlami výkladu prejavu vôle.

2.4 Žalobca ďalej nesúhlasil s argumentáciou krajského súdu a správnych orgánov o tom, že výška nájomného v zmysle nájomnej zmluvy I a nájomnej zmluvy II bola stanovená pevne a zmluvy nepripúšťali možnosť zľavy z dojednaného nájomného, nakoľko nájomná zmluva I a II sú dvojstranným právnym úkonom dvoch autonómne konajúcich subjektov práva a je len a len vecou ich dohody, do obsahu ktorej - pokiaľ nie je v rozpore s platným právom - nemá právo zasahovať žiadny tretí subjekt, súd a správca dane nevynímajúc. Tieto dva subjekty majú v rámci svojej autonómnej vôle právo kedykoľvek meniť obsah svojich záväzkových právnych vzťahov, a to opätovne - pokiaľ nie je v rozpore s platným právom - akýmkoľvek spôsobom a akoukoľvek formou, v danom prípade vykonali túto zmenu dojednaním Kúpnej zmluvy.

2.5 Žalobca podotkol, že argumentácia krajského súdu, daňového úradu a finančného riaditeľstva je zásadným spôsobom arbitrárna, nakoľko: na jednej strane krajský súd ako aj správne orgány bez akýchkoľvek pochybností tvrdia, že dojednaním Kúpnej zmluvy došlo k uzavretiu nimi tvrdenej Dohody o novácii, a teda aj k zmene nájomnej zmluvy I a nájomnej zmluvy II, na strane druhej zhodne tvrdia, že tou istou Kúpnu zmluvou nebolo možné zmeniť obsah nájomných zmlúv v časti týkajúcej sa nájomného, s tým, že ani jeden z týchto orgánov v odôvodnení svojho rozhodnutia žiadnym spôsobom neodôvodnil, s poukazom na akú právnu normu dospeli k tomuto absurdnému právnemu záveru.

2.6 Žalobca mal za to, že vedomé neprihliadanie na ustanovenia čl. II bod 3 Kúpnej zmluvy a na

ustanovenia Potvrdenia prejavu vôle zo strany krajského súdu a zo strany správnych orgánov, a teda vedomé neprihliadanie na skutočnú vôľu zmluvných strán Kúpnej zmluvy, bez toho, aby jasne a zrozumiteľne vysvetlili, prečo na tieto rozhodujúce skutočnosti neprihliadali napriek tomu, že ich ako rozhodujúce skutočnosti akcentoval žalobca, ako aj absencia odôvodnenia právneho záveru o nemožnosti upravovať výšku nájomného v nájomnej zmluve I a II, založili celkom jednoznačne arbitrárnosť, a teda nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu a rozhodnutí správnych orgánov.

2.7 Žalobca uviedol, že základným dôvodom rozsudku krajského súdu je to, že na rozdiel od žalobcu, súd nepovažoval dojednanie obsiahnuté v čl. II ods. 2 a 3 Kúpnej zmluvy za dohodu poskytnutí zľavy na nájomnom (a to zľavy vo výške dlžného nájomného podľa nájomnej zmluvy I a nájomnej zmluvy II za obdobie do 31.12.2012), ale za Dohodu o novácii, pričom pritom tento názor nevysvetlil a už vôbec ho nepodoprel konkrétnymi ustanoveniami zákona o DPH.

2.8 Podľa názoru žalobcu, ak by aj strany Kúpnej zmluvy zamýšľali jej dojednaním uzavrieť Dohodu o novácii, žalobcovi by rovnako ako v prípade dohody o zľave z ceny vzniklo právo na zníženie pôvodného základu dane podľa ustanovenia § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, lebo práve a výlučne v dôsledku dojednaní nového záväzku Letiskovej spoločnosti (zaplatiť kúpnu cenu) namiesto pôvodného záväzku Letiskovej spoločnosti (zaplatiť žalobcovi dlžné nájomné), celkom jednoznačne došlo k zániku tohto pôvodného záväzku Letiskovej spoločnosti, a teda k zníženiu pôvodne dojednanej ceny nájomného, a to o dlžné nájomné podľa nájomnej zmluvy I a nájomnej zmluvy II za obdobie do 31.12.2012.

2.9 Žalobca mal za to, že uplatnenie režimu DPH tak, ako ho chápu krajský súd a správne orgány je pritom popretím:

prirodzených pravidiel spravodlivosti (zásada *ius est ars boni et aequi* sa bez akýchkoľvek pochybností uplatňuje aj vo sfére verejného práva), pretavených do sféry DPH zásadou neutrality DPH, nakoľko štát by v danom prípade obdržal (čo sa aj reálne stalo) DPH, ktoré mu z pôvodnej výšky nájomného odviezol žalobca a súčasne DPH, ktoré mu z titulu zníženia pôvodného nájomného odvieďla Letisková spoločnosť,

ako aj pravidiel uplatňovania DPH vyplývajúcich z ustálenej judikatúry slovenských súdov, Súdneho dvora EÚ, či noriem práva Európskej únie. Žalobca v tejto súvislosti poukázal najmä na ustanovenia článku 90 ods. 1 a 2 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

2.10 Žalobca zdôraznil, že Smernica bola do slovenskej právnej úpravy prebratá zákonom č. 471/2009 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2010, t.j. po 1. máji 2004, kedy nadobudol platnosť a účinnosť zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH. Ustanovenia § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH pritom platia v nezmenenom znení od 01.05.2004 bez toho, aby boli akýmkoľvek spôsobom menené, z čoho vyplýva, že ustanovenia článku 90 ods. 1 ani článku 90 ods. 2 Smernice neboli do nášho právneho poriadku žiadnym spôsobom osobitne implementované.

2.11 Vzhľadom na to, že vo vzťahu k smernici neexistuje žiadny právny predpis, ktorý by smernicu implementoval takým spôsobom, žeby explicitne vylúčil možnosť znížovania základu dane aj pre prípady úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny, resp. neexistuje žiadny právny predpis, ktorý by ju implementoval do právneho poriadku SR mal žalobca za to, že aj keby mu nepatrilo nárok na vrátenie zaplatenej DPH z titulu zľavy z nájomného podľa nájomných zmlúv I a II, patrilo by mu tento nárok priamo na základe smernice, titulom nezaplatenia tejto sumy, nakoľko žalobca toto nájomné nikdy nezinkasoval.

2.12 Žalobca taktiež považoval za absurdnú argumentáciu krajského súdu v bode 31 rozsudku, nakoľko z bodu 24 Rozsudku Súdneho dvora EÚ č. C-337/13 vyplýva absolútne opačný záver, ako to tvrdí krajský súd. V bode 24 rozsudku sa totiž explicitne uvádza, že "Treba pripustiť, že vnútroštátne

ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, nemožno chápať ako výsledok uplatnenia možnosti výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 90 ods. 2 Smernice “. Na základe uvedeného mal žalobca za to, že krajský súd ako aj správne orgány vyslovili vo svojich rozhodnutiach nesprávne a súčasne neodôvodnené právne závery týkajúce sa výkladu ustanovení § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, v dôsledku čoho sú nezákonné.

2.13 K právnomu názoru o tom, že daňové doklady, tzv. dobropisy, vystavené žalobcom dňa 16.01.2014 - t.j. faktúra č. 6201401 a faktúra č. 6201402, nie je možné považovať za opravné doklady v zmysle ustanovení § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH žalobca uviedol, že opravné faktúry odkazom na Kúpnu zmluvu a príslušné roky obsahujú ustanovenia, na základe ktorých je možné jednoznačne a nespochybniteľne určiť” jednak poradové čísla pôvodných faktúr, ako aj všetky ďalšie údaje, ktoré sa opravnou faktúrou menia. Žalobca mal za to, že faktúry ako aj opravné faktúry, t.j. dobropisy obsahujú všetky materiálne náležitosti ktoré vyžaduje zákon.

3.

3.1 Dňa 28.04.2017 bolo krajskému súdu doručenie vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu, v ktorom navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

3.2 Žalovaný uviedol, že k základným skutočnostiam uvedeným žalobcom v sťažnostných bodoch sa vyjadril vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 03.08.2016. Mal za to, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle ust. § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Žiline dňa 11.05.2016 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1784739/2015 zo dňa 16.12.2015.

4.3 Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

4.4 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.5 Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

4.6 Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

4.7 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

4.8 Podľa § 453 ods. 1 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti; to neplatí, ak od rozhodnutia o napadnutom výroku závisí výrok, ktorý kasačnou sťažnosťou nebol dotknutý.

4.9 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.10 Predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci bolo rozhodnutie žalovaného č. 1784739/2015 zo dňa 16.12.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č 1267060/2015 zo dňa 06.08.2015. Správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty LETISKO Žilina, a.s. rozdiel v sume 98.971,23 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014, nadmerný odpočet nepriznal v sume 97.172,31 € a vyrubil daň v sume 1.798,92 €. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2014, ktorá bola začatá dňa 16.04.2014. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 78784/2015 zo dňa 19.03.2015. Dňa 30.07.2015 boli prerokované pripomienky a vyjadrenia žalobcu k zisteným skutočnostiam uvedených v protokole, pričom z prerokovania pripomienok k zisteniam v protokole bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 30.07.2015. Nakoľko neboli zo strany daňového subjektu predložené žiadne nové dôkazy, správca dane zotrval na zisteniach uvedených v protokole zo dňa 19.03.2015. Následne začalo vyrubovacie konanie. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že na základe vykonanej daňovej kontroly zistil porušenie ustanovenia § 25 ods. 1, § 71 ods. 2, § 73 ods. 3 písm. d/ zákona č. 222/2004 o DPH žalobcom a z uvedených dôvodov mu nebolo uznané zníženie DPH vo výške 98.971,23 € z vystavených faktúr - opravných dokladov č. 6201401 a 6201402 zo dňa 16.01.2014.

4.11 V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že z nájomných zmlúv (Nájomná zmluva I a Nájomná zmluva II), vrátane ich dodatkov vyplynulo, že predmetom nájmu boli nehnuteľnosti: letiskový terminál postavený na pozemku parc. č. 1223/6, budova postavená na pozemku par. č. 1222/12 (strážnica), v kat. území N. T.. Prenajímateľ požadoval od nájomcu v súvislosti s poskytovaným nájomom pravidelné odplaty v zmluvne dohodnutých pevných čiastkach a v lehotách určených v nájomných zmluvách. Pri Nájomnej zmluve I boli splátky nájomného dohodnuté štvrtročne, podľa Nájomnej zmluvy II boli dohodnuté mesačné splátky nájomného. V nájomných zmluvách (Nájomná zmluva I a Nájomná zmluva II vrátane ich dodatkov) boli dohodnuté aj sankčné podmienky v prípade neplnenia si povinnosti Nájomcu so splácaním nájomného, ktoré prenajímateľ uplatňoval voči nájomcovi. Nájomnou zmluvou I a Nájomnou zmluvou II ani ich dodatkami neboli dohodnuté možnosti dodatočnej zľavy ceny za poskytnuté služby. Pri znížení ceny tovaru alebo služby sa postupuje formou opravy základu dane z dôvodu poskytnutia zľavy z ceny tovaru alebo služby, čím dôjde k zníženiu ceny dodávky. V prípade nájmu hnutel'nych a nehnuteľných vecí sa jedná o opakované dodanie služieb, za zmluvne dohodnutú cenu nájomného, t.j. rovnakého druhu služieb v opakovaných dohodnutých lehotách. Ceny za poskytnuté služby boli stanovené pevne a Nájomné zmluvy I a II, ani ich dodatky neuvádzali možnosť a podmienky dodatočnej spätnej úpravy ceny vo forme zľavy. Na základe uvedeného žalovaný dospel k záveru, že nezaplatenie niektorých faktúr za opakovane poskytovanú službu nie je dôvodom pre postup ustanovený v § 25 zákona o DPH.

4.12 Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia ďalej uviedol, že kúpnu zmluvou o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam a zmluvou o úprave vzájomných práv a povinností zo dňa 16.01.2014 predávajúci predal nehnuteľnosť vrátane pozemku kupujúcemu Letisková spoločnosť za zmluvne dohodnutú cenu vo výške 1.446.000,- €. Kúpna zmluva bola uzavretá podľa § 588 a nasl., § 570 ods. 1, § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka. Zmluva obsahuje čl. II o dohode o novom záväzku. Podľa čl. II bod 2 písm. a/ zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že Doterajšie záväzky I sa nahrádzajú novým záväzkom kupujúceho zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu podľa čl. IV zmluvy. Zaplatením kúpnej ceny predávajúcemu je

splnený nový záväzok kupujúceho voči predávajúcemu. Podľa čl. I bod 4 zmluvy ku dňu 31.12.2013 mal kupujúci voči predávajúcemu titulom nájomného vzťahu založeného nájomnou zmluvou I a II splatné neuhradené peňažné záväzky a príslušenstvo uvedené v prílohe č. 1, ktorá tvorí neoddeliteľnú časť tejto zmluvy. Predmetné záväzky boli označené ako Doterajšie záväzky I. Žalovaný mal v zmysle kúpnej zmluvy za to, že došlo k náhrade pôvodného záväzku kupujúceho z titulu dlžného nájomného za obdobia 2010, 2011 a 2012 novým záväzkom kupujúceho zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu. Nahradením pôvodného záväzku novým záväzkom došlo k zániku pôvodného záväzku, t.j. z titulu nezaplateného splatného nájmu za obdobie rokov 2010, 2011 a 2012. Podľa žalovaného ustanovenie čl. II bod 2 je dostatočne určité a zrozumiteľné. Považoval za nepochybné, že úmyslom zmluvných strán bolo nahradiť pôvodný záväzok novým záväzkom a nie ponechať pôvodný záväzok spolu s novým záväzkom, pričom na uvedenej skutočnosti nemení nič ani obsah Potvrdenia prejavu vôle zo dňa 18.06.2014.

4.13 Žalovaný mal za to, že služba prenájmu bola poskytnutá a preto skutočnosť, že v niektorých prípadoch nebola uhradená neznamená, že daň z poskytnutej služby nebude odvedená. K odvodu DPH priebežne došlo a uzatvorenie zmluvy, ktorou sa žalobca dohodol s kupujúcim na zániku pôvodného záväzku nahradením novým záväzkom, neoprávňuje žalobcu k oprave odvedenej dane.

4.14 Žalovaný v odôvodnení poukázal na to, že žalobca vyhotovil dňa 16.01.2014 dve faktúry - opravné doklady č. 6201401 a 6201402, ktorými dobropisoval v zmysle článku II bod 3 zmluvy dlžný nájom podľa nájomnej zmluvy I a II za obdobie rokov 2010, 2011 a 2012 v celkovej sume 602.955,57 € z toho DPH v celkovej sume 98.971,23 €. Podľa článku II bod 3 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že k dlžnému nájomnému podľa Nájomnej zmluvy I a II za obdobie predchádzajúce dátumu 01.01.2013 budú zo strany predávajúceho vystavené dobropisy v zmysle § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

4.15 Podľa § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti. Z článku II bod 3 zmluvy ako aj z obsahu samotných opravných faktúr bolo žalovanému zrejmé, že dobropisy boli žalobcom vystavené k dlžnému nájomnému. Žalovaný preto považoval za opodstatnené, keď správca dane posudzoval uvedený prípad vo väzbe na čl. 90 Smernice a § 25 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Konštatoval, že zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH neupravuje prípad spočívajúci v nezaplatení úplnej alebo čiastočnej ceny transakcie ako prípad, ktorý je dôvodom na zníženie základu dane v ust. § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, čo znamená, že Slovenská republika sa v zmysle čl. 90 ods. 2 Smernice odchyľila od ust. čl. 90 ods. 1 Smernice, čo znemožňuje uplatniť zníženie dane z dôvodu úplného alebo čiastočného nezaplatenia transakcie.

4.16 Žalovaný mal za to, že na faktúrach - opravných dokladoch nie sú uvedené čísla faktúr za nájom, ktoré sa opravou menia a ani údaje, ktoré sa na jednotlivých faktúrach za nájom opravou menia, preto nie je možné považovať uvedené opravné doklady za faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Nakoľko predmetné faktúry - opravné doklady nie sú faktúrami podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, nemožno ich považovať za doklady, na základe ktorých by bolo možné upraviť výšku priznanej DPH.

4.17 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/80/2016-47 zo dňa 18.01.2017, ktorým súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1784739/2015 zo dňa 16.12.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.18 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo

posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.19 Podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví

- a) pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky tovaru alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru,
- b) pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti,
- c) pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

4.20 Podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH za faktúru sa považuje aj každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.

4.21 Podľa § 74 ods. 3 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH druhá veta zjednodušenou faktúrou je faktúra podľa § 71 ods. 2, faktúra musí obsahovať poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré sa menia.

4.22 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4.23 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

4.24 Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

4.25 Podľa § 516 ods. 1, 2 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „OZ“) účastníci môžu dohodou zmeniť vzájomné práva a povinnosti. Ak z dohody nevyplýva nepochybne, že dojednaním nového záväzku má doterajší záväzok zaniknúť, vzniká nový záväzok popri doterajšom záväzku, ak sú pre jeho vznik splnené zákonom požadované náležitosti.

4.26 Podľa § 570 ods. 1, 2 OZ ak sa veriteľ dohodne s dlžníkom, že doterajší záväzok sa nahrádza novým záväzkom, doterajší záväzok zaniká a dlžník je povinný plniť nový záväzok. Ak sa nahrádza záväzok zriadený písomnou formou, musí sa dohoda o zriadení nového záväzku uzavrieť písomne. To isté platí, ak sa nahrádza premlčaný záväzok.

4.27 Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

4.28 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku

Krajského súdu v Žiline potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

4.29 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

4.30 Zmeny v obsahu záväzku podľa § 516 ods. 1 OZ predpokladajú, že práva a povinnosti vznikli a až do ich zmeny dohodou právne trvajú. Pri kumulatívnej novácii sa obsah pôvodného záväzku mení, k pôvodným právnym skutočnostiam môže byť pridaná ďalšia právna skutočnosť, ktorou účastníci záväzkového vzťahu dohodou menia svoje práva a povinnosti, ale pôvodný záväzok nezaniká. Obsah dohody strán by mal jednoznačne smerovať k tomu, že dochádza k zmene doterajšieho existujúceho záväzku, avšak len z hľadiska jeho doplnenia, nie nahradenia novým záväzkom. Úmysel účastníkov dohodnúť nový záväzok nahrádzajúci pôvodný nemožno prezumovať, musí byť nepochybný.

4.31 Privatívna novácia podľa § 570 OZ patrí medzi skutočnosti, ktoré spôsobujú zánik záväzku na zmluvnom základe, bez uspokojenia veriteľa. Na rozdiel od iných právnych skutočností, ktoré majú za následok zánik záväzkov, privatívna novácia súčasne nahrádza doterajší záväzok novým. Vôľa účastníkov zrušiť doterajší záväzok a namiesto neho zriadiť nový záväzok musí jednoznačne vyplývať z obsahu ich dohody. Privatívna novácia plní nielen privatívnu (zbavujúcu, oslobodzujúcu) funkciu, ale aj funkciu obligáčnu a je samostatným zaväzovacím dôvodom. Je na vôli účastníkov v akom rozsahu sa pri dojednávani novej obligácie bude odlišovať od pôvodnej, pričom privatívna novácia sa môže týkať všetkých prvkov záväzkovo-právneho vzťahu. Hoci zmena právneho dôvodu alebo hlavného predmetu záväzku nie je podmienkou pre platné uzavretie dohody o nahradení záväzku novým, môže predstavovať kritérium na odlišenie privatívnej novácie od dohody o zmene záväzku podľa § 516 OZ. Dohodou o zmene záväzku dochádza, na rozdiel od privatívnej novácie k zmene vzájomných práv a povinností (nie celého záväzkového vzťahu), a to bez toho, aby bol pôvodný záväzok dotknutý vo svojej existencii.

4.32 Z obsahu kúpnej zmluvy o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam a zmluvy o úprave vzájomných práv a povinností zo dňa 16.01.2014 kasačný súd zistil, že zmluva bola uzavretá podľa § 588 a nasl., § 570 ods. 1, § 659 a nasl. OZ. Zmluva obsahuje článok II - Dohoda o novom záväzku. Podľa čl. II bod 1 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že Nájomná zmluva I zaniká dňom povolenia vkladu vlastníckeho práva v prospech kupujúceho k nehnuteľnostiam uvedeným v čl. III ods. 1 zmluvy. Nájomná zmluva II zaniká titulom doručenej výpovede kupujúceho z nájomnej zmluvy uplynutím výpovednej lehoty, t.j. dňom 31.12.2013. Podľa čl. I ods. 4 zmluvy dňa 31.12.2013 mal kupujúci voči predávajúcemu titulom nájomného vzťahu založeného nájomnou zmluvou I a II splatné neuhradené peňažné záväzky a príslušenstvo uvedené v prílohe č. 1, ktorá tvorí neoddeliteľnú časť tejto zmluvy („Doterajšie záväzky I“).

4.33 Podľa čl. II bod 2 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že

a) doterajšie záväzky I,

b) všetky ostatné existujúce a budúce peňažné záväzky kupujúceho voči predávajúcemu titulom zmluvných a zákonných sankcií za oneskorenú úhradu nájomného z nájomného

vzťahu založeného Nájomnou zmluvou I a/alebo Nájomnou zmluvou I I a zmluvných a zákonných sankcií z a oneskorenú úhradu nájomného („doterajšie záväzky II“), c) akékoľvek iné záväzky kupujúceho voči predávajúcemu bez ohľadu na dôvod ich vzniku, s výnimkou: peňažných záväzkov kupujúceho na úhradu dohodnutej kúpnej ceny za prevod vlastníckeho práva titulom tejto zmluvy a titulom kúpnej zmluvy za prevod vlastníckeho práva k hnutel'ným veciam uzavretej medzi predávajúcim a kupujúcim dňa 19.12.2013 a súčasne s výnimkou neuhradených splatných a nesplatných peňažných

záväzkov titulom dohodnutého nájomného podľa Nájomnej zmluvy I a II za obdobie od 1.1.2013 do dňa zániku Nájomnej zmluvy I a II („doterajšie záväzky III“) sa nahrádzajú novým záväzkom kupujúceho zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu podľa čl. IV zmluvy. Zaplacením kúpnej ceny predávajúcemu je splnený nový záväzok kupujúceho voči predávajúcemu.

4.34 Kasačný súd mal z obsahu kúpnej zmluvy preukázané, že uzatvorením kúpnej zmluvy o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam dňa 16.01.2014 došlo v zmysle § 570 ods. 1 OZ dohodou zmluvných strán k nahradeniu celého záväzkovo-právneho vzťahu, založeného Nájomnou zmluvou I o prenájme nehnuteľností kúpnu zmluvou. Z dohody zmluvných strán (čl. II ods. 1 zmluvy) súčasne vyplýva, že splatné neuhradené peňažné záväzky titulom dlžného nájomného za obdobie rokov 2010, 2011 a 2012 boli nahradené novým záväzkom zaplatiť kúpnu cenu podľa čl. IV zmluvy. Nakoľko privatívnou nováciou došlo k zániku pôvodných neuhradených záväzkov nájomcu zaplatiť nájomné v dojednanej výške za obdobie rokov 2010, 2011 a 2012 ich nahradením novým záväzkom, nemožno považovať bod 3 čl. II zmluvy za zmenu obsahu pôvodnej nájomnej zmluvy I v časti nájomného, t.j. za dohodu o zmene výšky pôvodného záväzku znížením nájomného formou poskytnutia zľavy.

4.35 K námietke žalobcu, že k privatívnej novácii nemohlo prísť z dôvodu, že dohoda strán nebola bez pochybností a tento záver je v rozpore s prejavenu vôľou strán, najvyšší súd poukazuje i na čl. III bod 4 predmetnej zmluvy, podľa ktorého „zmluvné strany sa dohodli, že v prípade pochybností o akejkoľvek pohľadávke predávajúceho titulom nájomného vzťahu založeného Nájomnou zmluvou I a/alebo Nájomnou zmluvou II a/alebo zodpovedajúcej Doterajším záväzkom I až III voči kupujúcemu sa táto považuje za nahradenú v celom rozsahu“.

4.36 Kasačný súd sa stotožnil s právnym záverom krajského súdu i daňových orgánov, že k zániku neuhradených splatných záväzkov na nájomnom do 31.12.2013 došlo z dôvodu privatívnej novácie, t.j. bez splnenia pôvodných záväzkov. Nakoľko dlžné nájomné nebolo zaplatené, správne orgány nesúhlasili s postupom žalobcu, ktorý si znížil základ dane postupom podľa § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, podľa ktorého základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti. Záver krajského súdu, v ktorom sa stotožnil s názorom daňových orgánov, že v prípade nezaplatenia ceny za dodanie služby za jednotlivé fakturované obdobie nie sú v zmysle platnej právnej úpravy splnené podmienky na opravu základu dane, považuje najvyšší súd za správny.

4.37 V prílohe č. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. < o DPH - Zoznam preberaných právne záväzných aktov Európskej únie je pod bodom 1. uvedená Šiesta smernica o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Mimoriadne vydanie Ú.v. EÚ, 09/zv. 01) v znení neskorších smerníc. Šiesta smernica bola transponovaná do právneho poriadku Slovenskej republiky prijatím zákona o DPH. Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH s účinnosťou od 01.05.2004 v § 25 ods. 1 implementoval ustanovenie článok 11 časť C ods. 1 prvý a druhý pododsek Šiestej smernice, pričom už vtedy neupravil prípad spočívajúci v nezaplatení (úplnom alebo čiastočnom) ceny transakcie ako prípad, ktorý je dôvodom na zníženie základu dane.

4.38 Šiesta smernica bola nahradená Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, ktorá v súlade s článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnú úpravu Únie v oblasti DPH. V zmysle bodov 1 a 3 úvodu Smernice bolo prepracovanie Šiestej smernice nevyhnutné v záujme prezentovania všetkých ustanovení uplatniteľných jasným a prehľadným spôsobom v zmenenej štruktúre a znení bez toho, aby sa podstatne zmenil jej obsah. Ustanovenia Smernice zostali v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami Šiestej smernice.

4.39 Smernica bola síce účinná od 01.01.2007 (čl. 413 Smernice), avšak do nášho právneho poriadku bola transponovaná až účinnosťou zákona č. 593/2007 Z. z. <., ktorý novelizoval zákon o DPH od 01.01.2008. Smernica bola transponovaná do jednotlivých ustanovení zákona o DPH a taktiež bola citovaná ako bod 7 prílohy č. 6 k zákonu o DPH ako tzv. transpozíčný odkaz.

4.40 Podľa článku 90 ods. 1 Smernice v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Druhý odsek článku 90 Smernice však členským štátom umožňuje odchýliť sa od uvedeného pravidla v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie. Zdaniteľné osoby sa teda nemôžu na základe čl. 90 ods. 1 Smernice dovoľávať práva na zníženie ich základu dane v prípadoch nezaplatenia ceny, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v čl. 90 ods. 2 Smernice. V bode 24 rozhodnutia Súdneho dvora EÚ č. C-337/13 vo veci *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* proti *Nemzeti Adó - és Vámhivatal K?zép*, Súdny dvor vysvetľuje, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, treba chápať ako výsledok uplatnenia výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná čl. 90 ods. 2 Smernice.

4.41 Komplexnú komparáciu transponovaných a transpozičných ustanovení umožňuje tabuľka zhody, ktorá je súčasťou dôvodovej správy transpozičného predpisu. Nakoľko sa článok 11 časť C ods. 1 prvý a druhý pododsek Šiestej smernice, podľa tabuľky zhody (príloha XII Smernice), zhodoval s článkom 90 ods. 1 a 2 Smernice, Slovenská republika nepristúpila k úprave ust. § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH za účelom implementácie uvedeného čl. 90 ods. 1 a 2 Smernice do zákona.

4.42 Výkladom predmetného článku Smernice sa zaoberal aj Súdny dvor EÚ v rozhodnutí C-337/13 <. *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft.*, podľa ktorého článok 90 ods. 1 Smernice, <.ktorý stanovuje prípady zrušenia, odstúpenia od zmluvy a úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ukladá členským štátom, t.j. aj Slovenskej republike povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady Smernice, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba. Súčasne však Súdny dvor poukázal aj na ods. 2 článku 90 Smernice, ktorý členským štátom, t.j. aj Slovensku umožňuje odchýliť sa od uvedeného pravidla v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie. Zdaniteľné osoby sa teda nemôžu na základe článku 90 ods. 1 Smernice <.dovoľávať práva na zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia ceny, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v článku 90 ods. 2 Smernice. <.

4.43 Žalobca v kasačnej sťažnosti poukázal na správne znenie bodu 24 rozhodnutia Súdneho dvora EÚ č. C-337/13 vo veci *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* proti *Nemzeti Adó - és Vámhivatal K?zép*, podľa ktorého „Treba pripustiť, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, nemožno chápať ako výsledok uplatnenia možnosti výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 90 ods. 2 Smernice“, ktorý bol jednou z úvah Súdneho dvora v rámci odôvodnenia rozhodnutia. Najvyšší súd SR poukazuje na bod 28 odôvodnenia a výrok rozhodnutia (bod 1.), podľa ktorého „ustanovenie článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré nestanovuje zníženie základu dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplatenia ceny, ak bola uplatnená výnimka stanovená v odseku 2 článku. Toto taxatívne vymedzenie však musí upravovať všetky ostatné prípady, v ktorých podľa odseku 1 uvedeného článku zdaniteľná osoba po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu“.

4.44 Podľa článku 90 ods. 2 Smernice členské štáty majú možnosť upustiť od opravy základu dane v prípade, že odplata bola len čiastočne uhradená alebo nebola uhradená vôbec. Z dôvodu, že Slovenská republika využila uvedenú opciu, čo vyplýva zo znenia § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, pri čiastočnom alebo úplnom nezaplatení ceny za plnenie <.>sa základ dane neznižuje.

4.45 Zásada daňovej neutrality vyjadrená v Smernici má zabezpečiť, aby subjekt, ktorý znáša DPH počas určitého procesu, bol schopný získať túto daň späť, k čomu dôjde po prenesení tejto dane na nasledujúci článok reťazca. Vnútroštátne právo je preto potrebné vykladať tak, aby bolo prednostne

zabezpečené uplatnenie zásady daňovej neutrality v oblasti DPH. Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH. Na zásadu neutrality poukazoval aj kasačný sťažovateľ, ale vzhľadom ku skutočnostiach, že vyhodnotil faktúry - opravné doklady č. 6201401 zo dňa 16.01.2014 a z č. 6201402 zo dňa 16.01.2014 v rozpore s ust. § 25 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH a tieto faktúry - opravné doklady nemajú náležitosti daňového dokladu podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, pričom každá z uvedených skutočností je samostatným dôvodom pre neuznanie zníženia DPH z predmetných vystavených faktúr - opravných dokladov, považoval kasačný súd záver správcu dane a žalovaného uvedený v rozhodnutí, ktorým neuznal zníženie DPH z predmetných faktúr - opravných dokladov, za zákonný.

4.46 K argumentácii žalobcu, že faktúry ako aj opravné faktúry, t.j. dobropisy obsahujú všetky materiálne náležitosti, ktoré vyžaduje zákon najvyšší súd uvádza, že význam faktúry z pohľadu zákona o DPH spočíva v tom, že plní predovšetkým funkciu kontroly dane z pridanej hodnoty. Problematiku faktúr upravujú ustanovenia § 71 - § 76 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Podľa § 74 ods. 3 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH druhá veta zjednodušenou faktúrou je faktúra podľa § 71 ods. 2, pričom táto faktúra musí obsahovať poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré sa menia. Pretože ide o zákonom vyžadované náležitosti opravného dokladu, kasačný súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že odkazom vo faktúrach na kúpnu zmluvu a príslušné roky možno jednoznačne a nespochybniteľne určiť poradové čísla pôvodných faktúr, ako aj všetky ďalšie údaje, ktoré sa opravnou faktúrou menia, t.j. dokladom, ktorým sa mení pôvodná fakturácia, môže byť napr. doklad, ktorým sa zvyšuje alebo znižuje fakturovaná cena, prípadne sa upravujú iné záležitosti pôvodne vyhotovenej faktúry. Ak sa vyhotoví takýto doklad, ktorý sa jednoznačne vzťahuje na pôvodnú faktúru, považuje sa na účely DPH za faktúru. Faktúra, ktorá mení pôvodnú faktúru a jednoznačne sa k nej vzťahuje, sa považuje za zjednodušenú faktúru v zmysle § 74 ods. 3 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Táto zjednodušená faktúra musí obsahovať poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré sa menia. Na predmetných faktúrach - opravných dokladoch, nie sú uvedené čísla faktúr za nájom, ktoré sa opravou menia a ani údaje, ktoré sa na jednotlivých za nájom menia, nie je možné považovať uvedené opravné doklady za faktúry podľa ust. § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

4.47 Kasačný súd dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v daňovom konaní i v žalobe a s ktorými sa správny súd vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu.

4.48 Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

5.

5.1 O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

5.2 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.