

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/1/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015200851
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200851.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci pôvodného žalobcu: Peter Novotný - NOVAFENZ, Malé Zálužie 167, 951 24, IČO: 41 822 480, zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. CIMRÁK s. r. o., Štefánikova 7, 949 01 Nitra, proti pôvodnému žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1292654/2015 zo dňa 14. 08. 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/29/2015-48 zo dňa 21. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/29/2015-48 zo dňa 21.06.2016 z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre č. k. 15S/29/2015-48 zo dňa 21. júna 2016 rozhodnutie žalovaného č. 1292654/2015 zo dňa 14. 08. 2015 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 607,62 €.

2. Krajský súd v odôvodnení uviedol, že vychádzajúc z obsahu spisu, z predložených listinných dôkazov, ako aj administratívneho spisu bolo v konaní preukázané, že správca dane Daňový úrad Nitra, vykonal u daňového subjektu žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za obdobie september 2013, a to na základe oznámenia č. 9400403/5/964086/2013 zo dňa 10. 12. 2013, pričom predmetné oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 17. 12. 2013. O výsledku daňovej kontroly správca dane vypracoval protokol č. 9401401/5/835888/2014 zo dňa 05. 03. 2014. Predmetný protokol bol žalobcovi doručený dňa 13. 03. 2014. Keďže správca dane vo vyrubovacom konaní vydal následne dve rozhodnutia, ktoré boli na základe odvolania žalobcu zrušené

dňa 29. 04. 2015, vydal správca dane tretie rozhodnutie č. 356112/2015, ktorým opätovne určil rozdiel dane za obdobie september 2013 v sume 40.548,43 eur, pričom po podanom odvolaní žalobcu, žalovaný rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto preskúmania, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Krajský súd zistil, že žalobca v období mesiacov september a november 2011 realizoval pre obch. spol. TSS GRADE a. s. zmluvne dohodnuté práce, pričom uskutočnenie týchto prác v konaní nebolo spochybnené. Následne žalobca pre zmluvnú obeh. spol. vystavil faktúry č. 20110047, 20110054, 20110061 a 20110062. Následne žalobca realizoval opravu predmetných faktúr, pričom vystavil nové fa. č. 20130028, č. 20130029, č. 200130030 a č. 20130031 z dôvodu, že jeho zmluvný partner spol. TSS GRADE, a. s., vstúpila do reštrukturalizácie, pričom podľa schváleného reštrukturalizačného plánu pohľadávky žalobcu voči tejto obeh. spol. patria do skupiny nezabezpečených pohľadávok a budú uspokojené vo výške 15% v dvanástich rovnomerných splátkach. Vystavením opravných faktúr, si teda žalobca uplatnil v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie daň v sume 40.548,43 eur.

4. Podľa ust. § 25 ods. 1 písm. b) zák. č. 222/2004 Z. z. základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví pri znížení cien tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti. Žalobca teda realizoval opravu základu dane v zmysle vyššie citovaného zák. ust., avšak táto jeho realizovaná oprava základu dane nebola zo strany správcu dane, ako aj žalovaného akceptovaná ako dôvodná.

5. Krajský súd sa v tomto smere nestotožnil s argumentáciou žalovaného, podľa ktorej k zníženiu ceny tovaru alebo služby, resp. zníženiu základu dane môže dôjsť k právne relevantným a akceptovaným spôsobom len v prípade, pokiaľ dôjde k dohode medzi príjemcom a dodávateľom služby, resp. nie je možné akceptovať jednostranné zníženie základu dane zo strany dodávateľa. Uvedenú argumentáciu žalovaného možno považovať za svojvoľnú, ktorá nemá oporu v obsahu zák. ust. § 25 ods. 1 písm. b) zák. č. 222/ 2004 Z. z. Predmetné zák. ust. jednoznačne podmieňuje zníženie základu dane znížením ceny tovaru alebo služby, pričom je nepochybné, že pri reálnych obchodno-záväzkových vzťahoch môže dôjsť z rôznych objektívnych a subjektívnych príčin k následnému zníženiu ceny poskytnutého plnenia, čo nemusí byť podmienené dohodou zmluvných strán a k čomu postačuje vôľa dodávateľa tovaru alebo služby, ktorý po splnení si svojej zmluvnej povinnosti sa stáva veriteľom a tomu zodpovedá jeho nárok na poskytnutie peňažného plnenia dlžníkom.

6. Odhliadnuc od tejto subjektívnej možnosti zníženia ceny tovaru alebo služby bolo v konaní preukázané, že nastala objektívna skutočnosť, podľa ktorej došlo k zníženiu ceny poskytnutého plnenia, a to v súvislosti s reštrukturalizáciou odberateľa žalobcu s následným reštrukturalizačným plánom, podľa ktorého reálna pohľadávka žalobcu voči svojmu odberateľovi bude v konečnom dôsledku uspokojená len vo výške 15% z pôvodne dohodnutej ceny, resp. pôvodne vystavených faktúr. Uvedenú skutočnosť taktiež možno považovať za objektívne zníženie ceny avšak bez vôľového aspektu na strane žalobcu.

7. Daň z pridanej hodnoty je v práve EU upravená smernicami, ktoré sú záväzné pre členský štát, ktorému sú určené a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom voľba foriem a metód sa ponecháva na orgány členského štátu. Podľa smernice rady SR č. 2006/112/ES čl. 90 bod 1, v prípade zrušenia odstúpenia od zmluvy úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny o dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Podľa bodu 2 čl. 90 smernice, v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia ods. 1. Krajský súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že Slovenská republika výslovne nevylúčila prebratie čl. 90 bod 1 smernice. Z uvedeného, teda vyplýva, že povinné osoby sa môžu na vnútroštátnych súdoch odvolávať na čl. 90 ods. 1 smernice o DPH a je taktiež logické, že daňový orgán nemôže vyberať od daňovníka na DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú táto osoba získala plnením zo zmluvného vzťahu.

8. Vychádzajúc z vyššie uvedeného krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako aj

prvostupňového správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

9. Rozsudok bol právnenému zástupcovi žalobcovi doručený dňa 22.09.2016, už za účinnosti zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Proti tomuto rozsudku podal žalobca 07.10.2016 opravný prostriedok nazvaný „odvolanie“, ktorý najvyšší súd v zmysle § 492 ods. 2 O.s.p. arg. a contrario hodnotil podľa obsahu ako kasačnú sťažnosť, keďže odvolacie konanie nebolo začaté pred účinnosťou Správneho súdneho poriadku.

10. Žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že sa s názorom krajského súdu nestotožňuje z dôvodov vyplývajúcich z čl. 90 Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, z § 25 zákona o DPH a rozsudku Európskeho súdneho dvora č. C-337/13 zo dňa 15. mája 2014 vo veci Almos Agrárkiilkereskedelmi Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kôzép-magyarországi Regionális Adó Fôigazgatósága, ktorý ako dôkaz v prílohe prikladá. Je nesporné, že pojmy využívané v zákone o DPH sú pojmy Spoločenstva a zákon o DPH je potrebné vykladať eurokonformne. Článok 90 smernice stanovuje, že 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. V odseku 2 tohto článku je výslovne uvedené, že členské štáty sa v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1. Túto problematiku analyzoval ESD v rozsudku C-337/13, kde je v čl. 23 uvedené, že zdaniteľné osoby sa nemôžu na základe čl. 90 ods. 1 dovolávať práva na zníženie základu dane v prípade nezaplatenia ceny, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v čl. 90 ods. 2, teda ak v zákone členského štátu nie je implementovaná možnosť pre úpravu základu dane z tohto dôvodu. Poukazuje za potrebné dať do pozornosti tú skutočnosť, že zákon o DPH v SR zníženie základu dane z dôvodu, že protihodnota za dodávku nebude zaplatená (zo subjektívnych alebo objektívnych dôvodov) neobsahuje.

11. Keďže ako vyplýva z rozsudku SDEU bodu 25 normotvorca Únie sa rozhodol ponechať každému členskému štátu na výber, aby určil, či prípad nezaplatenia kúpnej ceny, ktoré samo osebe, na rozdiel od odstúpenia od zmluvy alebo jej zrušenia, neobnovuje pôvodné postavenie zmluvných strán, umožňuje znížiť základ dane a SR takúto možnosť neimplementovala, nie je možné sa dovolávať takéhoto účinku.

12. Okrem iného treba vziať do úvahy aj samotný kontext rozhodnutia o reštrukturalizácii. Ak by z neho malo vyplývať, že pohľadávka bude uspokojená len do výšky napr. 15%, znamená to, že na jednej strane zostáva pohľadávka vo výške pôvodnej ceny (100%), z ktorej bude uhradená len časť. Ak by sa ale uvažovalo o znížení ceny (cena by musela klesnúť o 85% jej pôvodnej výšky), potom by cena nebola uhradená vo výške 15% ale vo výške 100% upravenej ceny. Čo zrejme z reštrukturalizačného plánu nevyplýva.

13. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené relevantné skutočnosti sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/29/2015-48 zo dňa 21. júna 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie a súčasne ho zaviazal žalobu zamietnuť a nepriznať žalobcovi trovy konania.

14. Žalobca v zastúpení advokátom, vo vyjadrení zo dňa 23.11.2016 ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že podľa §491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Súdny správny poriadok (ďalej ako „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.

15. Napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/29/2015-48 bol síce vyhlásený dňa 21.6.2016, a preto aj obsahoval vtedy platné poučenie, avšak opravný prostriedok sa mal podávať v zmysle novej právnej úpravy t. j. zákona č. 162/2015 Z. z. Žalovaný mal teda podať nie odvolanie, ale kasačnú sťažnosť v zmysle § 438 a nasl. SSP. S ohľadom na § 55 ods. 3 SSP možno však považovať v zmysle obsahu podania odvolanie žalovaného za kasačnú sťažnosť. Napriek tomu však v tejto kasačnej sťažnosti absentujú zákonné požiadavky a to najmä v zmysle § 440 ods. 2 SSP, ako aj 445 ods. 1 písm.

b/ SSP. Rovnako absentuje podstatná náležitosť v zmysle § 449 SSP, kedy opravný prostriedok nepodala oprávnená osoba, t. j. buď advokát alebo osoba podľa § 449 ods. 2 písm. a/ SSP. Z kasačnej sťažnosti nevyplýva, že ju podpísala osoba so zodpovedajúcim právnickým vzdelaním. Práve naopak, skutočnosť, že významný orgán verejnej správy najväčšiu zmenu procesných právnych predpisov za posledných 50 rokov svedčí o tom, že ju nespísala osoba znalá práva.

16. Žalobca rovnako ako Krajský súd v Nitre je ale toho názoru, že znenie zákona č. 222/2004 Z. z. neobsahuje zákaz (výnimku v zmysle čl. 90 ods. 2 smernice o DPH) zníženia ceny tovaru alebo služby tak ako to umožňuje čl. 90 predmetnej smernice. Z predmetného rozsudku, ako aj iných obdobných rozhodnutí totiž vyplýva, že členský štát musí uviesť výslovný zákaz využitia tohto ustanovenia smernice. Ak obsahuje iné dôvody zníženie (opravy) základu dane to neznamená, že vylúčil použitie uvedeného ustanovenia smernice.

17. SD EÚ vo svojom výroku rozsudku C-337/13 uviedol, že ustanovenia čl. 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 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 ods. 1 uvedeného článku zdaniteľná osoba po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

18. Ďalej SD EU v odôvodnení predmetného rozsudku (bod 24) uviedol, že treba pripustiť, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívnych prípadoch, v ktorých znižuje základu dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, nemožno chápať ako výsledok uplatnenia možnosti výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 9 ods. 2 smernice o DPH.

19. SD EÚ teda jednoznačne uviedol, že ak štát neuvedie výslovne, že uplatňuje výnimku v zmysle čl. 90 ods. 2 smernice o DPH, môže sa jednotlivец dovolávať priamych účinkov smernice o DPH, najmä jej článku 90 ods. 1 vo vzťahu k nezaplateniu kúpnej ceny (viď tiež body 25 a 26 odôvodnenia rozsudku). Podotýkame, že aj keby členský štát výslovne uviedol, že si uplatňuje zmienenú výnimku, tak by tiež musel vyčerpávajúcu uviesť všetky ostatné prípady ak by zdaniteľná osoba nedostala po ukončení transakcie celú protihodnotu.

20. Zároveň sa SD EÚ vyjadril k účelu smernice a to, že opatrenia, ktoré majú brániť podvodom alebo daňovým únikom, sa v zásade môžu odchyliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane Jen striktno v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie osobitného cieľa. Výstáva preto otázka, aký cieľ by mala Slovenská republika v zmysle názoru žalovaného v tom, aby žalobca zaplatil za to, že dodával služby a nie aby jemu bolo zaplatené, najmä keď imperatívnym rozhodnutím súdu bola jeho pohľadávka znížená a summa summarum by zaplatiť na DPH viac ako by reálne dostal zaplatené. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný zjavne nepochopil zmysel citovanej smernice a ani si nedal námahu prečítať odôvodnenie rozhodnutia, na ktoré sám poukazuje.

21. Okrem toho v zákone č. 222/2004 Z. z. o DPH je v už spomenutom § 25 uvedené, že oprava základu dane z pridanej hodnoty je možná aj v prípade zníženia ceny. To len žalovaný z tejto formulácie vydedukoval, že zníženie ceny je možné iba dvojstranným právnym úkonom a to dohodou medzi dvoma obchodujúcimi subjektami. Žalovaný dáva svojmu nepodloženému výkladu vyššiu právnu silu ako zákonu alebo smernici ES. Nikde totiž nie je uvedené, čo je, resp. čo nie je zníženie ceny. Z logického, gramatického, ako aj systematického výkladu nevyplýva taký záver aký razi žalovaný, t. j. že k zníženiu ceny môže prísť iba „dohodou“. Právo netvorí žalovaný ale zákonodarca, ktorý uviedol všeobecnú formuláciu pri oprave základu dane. Jeho úmysel nemožno bez ďalšieho vysvetľovať reštriktívne tak to robí žalovaný. Navrhuje, aby kasačný súd sťažnosť žalovaného zamietol a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v

mediach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 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 (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, „kasačný súd“) vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd. Kasačný súd zistil, že sporným je právne východisko žalovaného, ktoré uviedol v stanovisku zo dňa 15.01.2016 k žalobe nasledovne: „Otázkou možnej opravy zníženia základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH sa žalovaný zaoberal v predchádzajúcich konaniach a svoje stanovisko vyjadril napr. na s. 5-6 rozhodnutia ODK (1), keď okrem iného uviedol: Z uznesenia Okresného súdu Bratislava I ďalej vyplýva, že súd v rámci reštrukturalizačného konania (potvrdenie reštrukturalizačného plánu a skončenie reštrukturalizácie dlžníka TSS GRADE, a. s.), riešil iba pohľadávky veriteľov a povinnosti dlžníka vyplývajúce z reštrukturalizačného konania. Súd neriešil problematiku dane z pridanej hodnoty, v danom prípade zníženie základu dane v zmysle ustanovenia § 25 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Súd riešil pohľadávku, v danom prípade finančné plnenie - neuhradenie faktúry vyplývajúce z dohodnutého obchodného vzťahu, ktorú možno vymedziť ako právo vznikajúce jednému účastníkovi - veriteľovi, požadovať od druhého účastníka - dlžníka plnenia, vzniknuté z určitého záväzkového vzťahu. Cena za dodanú službu (predmetné faktúry nepojednávajú o dodaní aj tovaru, iba z predložených objednávok vyplýva, že sa jedná o dodanie tovaru s poskytnutou službou) bola dohodnutá medzi dodávateľom daňovým subjektom a odberateľom a v priebehu dodania služby neprišlo medzi nimi k zníženiu ceny za prevedené práce. Služba bola dodaná v plnom rozsahu a z pohľadu dane z pridanej hodnoty daňový subjekt nepreukázal naplnenie ustanovenia § 25 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, pretože zníženie základu dane z titulu reštrukturalizácie u odberateľa a uplatnenie si pohľadávky zo strany daňového subjektu nie je upravená v zákone o dani z pridanej hodnoty. Táto skutočnosť je upravená v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov - ďalej „zákon o dani z príjmov“), ktorý v ustanovení § 19 ods. 2 písm. h) cit. zákona rieši odpis pohľadávky ako daňového výdavku" a na s. 5-7 rozhodnutia ODK (3), keď uviedol: „Odvolací orgán v súvislosti s uvedeným poukazuje na tú skutočnosť, že daň z pridanej hodnoty je daňovou reťazového charakteru, kde na každom článku obchodného reťazca musí byť daň správne vysporiadaná. Daňový subjekt dodal v zdaňovacích obdobiach september až november 2011 službu (oplotenie rýchlostnej cesty R1), ktoré v roku 2011 vyfakturoval štyrmi faktúrami č. 20110047, č. 20110054, č. 20110061 a č. 20110062, na základe ktorých mu vznikla daňová

povinnosť podľa § 19 ods. 1 a 2 v sume DPH 72 707,40 eura. Zároveň zaniklo odberateľovi zákonné právo odpočítať daň podľa § 51 ods. 1 písm. a) vo väzbe na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Tým došlo na oboch stranách vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k vysporiadaniu - neutralite dane z pridanej hodnoty. Daňový subjekt na základe uznesenia súdu vyššie uvedenými „opravnými“ faktúrami č. 20130028 až 20130031 znížil v roku 2013 cenu zdaniteľného obchodu na sumu DPH 40 548,43 eura. Oprava základu dane, ktorú daňový subjekt vykonal podľa § 25 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH bola vykonaná jednostranne, iba na strane daňového subjektu. Tým nedošlo na oboch stranách vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k vysporiadaniu dane z pridanej hodnoty. Odvolací orgán opätovne konštatuje, tak ako je uvedené v rozhodnutiach správcu dane i odvolacieho orgánu, že daňový subjekt nespĺnil ani jednu z podmienok uvedených v ustanovení § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Z predloženého spisového materiálu nevyplýva, že sa daňový subjekt dohodol s odberateľom TSS GRADE, a. s. na znížení základu dane a z toho vyplývajúcej dane, pretože k takejto skutočnosti „de facto“ nikdy nedošlo (TSS GRADE, a.s. požiadal dňa 15.08.2012 Okresný súd Bratislava I o povolenie svojej reštrukturalizácie). Služba, ktorá bola v roku 2011 skutočne dodaná v zmysle vyššie uvedených faktúr č. 20110047, č. 20110054, č. 20110061 a č. 20110062 spochybnená nikdy nebola, a nikdy nedošlo k jej zníženiu. Daňový subjekt preto nemohol postupovať v zmysle § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

24. Kasačný súd konštatuje, že ust. § 25 ods. 1 písm. b) zák. č. 222/ 2004 Z. z. jednoznačne podmieňuje zníženie základu dane znížením ceny tovaru alebo služby, pričom je nepochybné, že pri reálnych obchodno-záväzkových vzťahoch môže dôjsť z rôznych objektívnych a subjektívnych príčin k

následnému zníženiu ceny poskytnutého plnenia, čo nemusí byť podmienené dohodou zmluvných strán a k čomu postačuje vôľa dodávateľa tovaru alebo služby, ktorý po splnení si svojej zmluvnej povinnosti sa stáva veriteľom a tomu zodpovedá jeho nárok na poskytnutie peňažného plnenia dlžníkom.

25. Odhliadnuc od subjektívnej možnosti zníženia ceny tovaru alebo služby bolo v konaní preukázané, že nastala objektívna skutočnosť (reštrukturalizácia dlžníka), podľa ktorej došlo k zníženiu ceny poskytnutého plnenia, a to v súvislosti s reštrukturalizáciou odberateľa žalobcu s následným reštrukturalizačným plánom, podľa ktorého reálna pohľadávka žalobcu voči svojmu odberateľovi bude v konečnom dôsledku uspokojená len vo výške 15% z pôvodne dohodnutej ceny, resp. pôvodne vystavených faktúr. Uvedenú skutočnosť taktiež možno považovať za objektívne zníženie ceny avšak bez vôľového aspektu na strane žalobcu.

26. Daň z pridanej hodnoty je v práve EU upravená smernicami, ktoré sú záväzné pre členský štát, ktorému sú určené a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom voľba foriem a metód sa ponecháva na orgány členského štátu. Podľa smernice rady SR č. 2006/112/ES čl. 90 bod 1, v prípade zrušenia odstúpenia od zmluvy úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny o dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Podľa bodu 2 čl. 90 smernice, v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia ods. 1. Súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že SR výslovne nevyklúčila prebratie čl. 90 bod 1 smernice. Z uvedeného, teda vyplýva, že povinné osoby sa môžu na vnútroštátnych súdoch odvolávať na čl. 90 ods. 1 smernice o DPH a je taktiež logické, že daňový orgán nemôže vyberať od daňovníka na DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú táto osoba získala plnením zo zmluvného vzťahu.

27. Podľa názoru kasačného súdu dikcia ust. § 25 ods. 1 písm. b/ zák. č. 222/2004 Z.z. dostatočne jasne pokrýva objektívny stav zníženia ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti bez ohľadu na právny titul, či dvojstranný právny úkon, ktorý toto ustanovenie ani nezmieňuje. Uvedené ustanovenie pokrýva i jednostranné zníženie ceny dodaných tovarov a služieb v dôsledku reštrukturalizácie. Účinky reštrukturalizačného konania totiž bránia dlžníkovi uzavrieť takýto dvojstranný úkon (§ 114 zák. č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii).

28. Kasačný súd sa stotožňuje s krajským súdom, že pre danú situáciu existuje záväzný prameň práva rozsudok Súdneho dvora EU. Acte éclairée v tomto prípade predstavu rozsudok Súdneho dvora EU vo veci zo dňa 15. mája 2014 C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft podľa ktorého:

1. Ustanovenia článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 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.

2. Zdaniteľné osoby sa môžu na vnútroštátnych súdoch odvolávať na článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 proti členskému štátu, aby dosiahli zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty. Hoci členské štáty môžu stanoviť, že uplatnenie práva na zníženie takéhoto základu dane podlieha splneniu určitých náležitostí, ktoré umožňujú najmä preukázať, že po ukončení transakcie zdaniteľná osoba v konečnom dôsledku nezískala celú protihodnotu alebo jej časť a že táto osoba sa môže odvolávať na jeden z prípadov stanovených v článku 90 ods. 1 smernice o DPH, takto prijaté opatrenia nemôžu ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na toto preukázanie, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

29. Žalobca ako zdaniteľná osoba po ukončení transakcie v konečnom dôsledku nezískal celú protihodnotu.

30. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.