

Kľúčové slová: daň z pridanej hodnoty; odpočítanie dane; daň na výstupe; reklama, sponzoring a režim dane z pridanej hodnoty

Prejudikatúra: 1 Sžf 64/2016; 3 Sžf 66/2007; 3 Sžfk 42/2017; 3 Sžfk 18/2018; 5 Sžf 6/2014; 6 Sžo 8/2013; 6 Sžf 36/2015; 6 Sžfk 42/2018; II. ÚS 365/2019; II. ÚS 14/2020; 5 Afs 152/2004 (ČR); Komisia/Francúzsko, C-68/92; Inter-Mark Group, C-530/09; Amper Metal, C-334/20

Vzťah k právnej úprave: § 2 ods. 1 písm. b), § 19 ods. 2, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

Právna veta

Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru dodávateľom pre sťažovateľa ako reklamného partnera koncertného podujatia a prezentácia sťažovateľovho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch, je na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu dane z pridanej hodnoty môže ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku dodávateľom, ktorý konal v postavení zdaniteľnej osoby.

Pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku.

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 31/2019 z 31. januára 2022: predseda senátu JUDr. Marián Trenčan (sudca spravodajca), sudcovia JUDr. Elena Berthotyová, PhD. a prof. JUDr. Juraj Vačok PhD.]

Vymedzenie veci

Konanie pred daňovými orgánmi

1. Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 102629964/2017 zo dňa 21.12.2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) určil sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie október 2016 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) v sume 10.000,- Eur, keď mu na základe vykonanej daňovej kontroly neuznal oprávnenosť odpočítania dane z faktúry č. 10/10/2016 zo dňa 31.10.2016 od dodávateľa CASSIUS, s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ“) za poskytnutie reklamného priestoru za účelom prezentácie sťažovateľa ako reklamného partnera podujatia „ABBA SLOVAKIA Thank you for the music Tour október a november 2016“ konaného v termínoch od 18.10.2016 do 13.11.2016 v mestách Slovenska (ďalej aj „podujatie“). Podujatie s logom sťažovateľa a údajom o predmete jeho činnosti malo byť prezentované tlačovinami

(plagátmi, letákmi, vstupenkami) na dohodnutej webovej stránke a poďakovaním moderátorom pred každým koncertom.

2. Správca dane dospel k záveru, že sťažovateľovi nebola dodaná služba, ktorá je predmetom DPH (zdaniteľný obchod), pretože dodávateľ nezabezpečil reklamu sťažovateľa a jeho ekonomickej činnosti (výrobných a služieb), ale jeho prezentáciu ako reklamného partnera podujatia. Zdôraznil, že sporné plnenie považuje za sponzoring, pretože jeho cieľom nebolo sprostredkovanie odkazu verejnosti (spotrebiteľom) o existencii a vlastnostiach určitého výrobku, ale aktivita tretej osoby, ktorú sťažovateľ finančne podporil (sponzoroval), a preto mal byť uvedený na reklamných materiáloch ako reklamný partner. Sponzoring nie je podľa správcu dane službou podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Mal tiež za to, že preverovaná forma reklamy v hodnote 60.000,- Eur (vrátane DPH) nemá pre sťažovateľa ekonomické opodstatnenie, pretože sťažovateľ má uzatvorenú zmluvu o výkupe elektriny z tzv. obnoviteľných zdrojov, zmluvu o výkupe elektriny na krytie strát a o doplatku, na základe ktorých má právo na pripojenie do distribučnej sústavy spoločnosti Stredoslovenská energetika - Distribúcia, a. s. a na vyrobenú elektrinu si uplatňuje štátnu podporu.

4. Keďže nedošlo k dodaniu služby, ktorá je predmetom dane v zmysle zákona o DPH, sťažovateľ si podľa správcu dane uplatnil odpočítanie dane v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

5. Správca dane tiež spochybnil splnenie zmluvy s dodávateľom, keď zistil, že plagáty a vstupenky k podujatiu, ktoré si v rámci prešetrovania obstaral, neobsahovali logo sťažovateľa, a z predloženého videozáznamu z podujatia nemal za preukázané poďakovanie reklamným partnerom s uvedením názvu sťažovateľa.

6. Žalovaný na základe odvolania sťažovateľa rozhodnutím č. 100736033/2018 zo dňa 13.04.2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie správcu dane, pričom v odôvodnení sa stotožnil so skutkovým i právnym vyhodnotením veci zo strany správcu dane. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 6Sžf/36/2015 zo dňa 24.05.2017, ktorý vychádza z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie pokiaľ ide o definíciu reklamných služieb na účely DPH ako činnosti na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Ďalej žalovaný vo svojom rozhodnutí cituje uvedený rozsudok najvyššieho súdu v záveroch o správnosti prepojenia podnikateľského (ekonomického) účelu reklamy s osobitosťami podnikania výrobcu elektriny s právom na podporu, ako i s osobitnými možnosťami získavania špecifických odberateľov, ktorými sú zo zákona o podpore obnoviteľných zdrojov energie distribútori elektrickej energie, teda nie koncoví odberatelia elektriny, resp. široká verejnosť, ktorá mala byť v súdnej veci adresátom reklamy. Súčasne žalovaný citoval ďalší záver najvyššieho súdu o tom, že z pohľadu splnenia zákonných podmienok na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH v spojení s ekonomickou kauzou platených sporných reklamných služieb sa investícia finančných prostriedkov na reklamu na koncertné podujatie, čiastočne získaných formou podpory od štátu, objektívne javí ako neefektívna a nehospodárna. Mal za to, že z hľadiska nároku na odpočet DPH nebolo zo strany sťažovateľa preukázané využitie deklarovaných reklamných služieb vo vzťahu k budúcej ekonomickej činnosti.

7. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplýva, že sťažovateľ podľa žalovaného nedisponoval relevantnými a presvedčivými dôkazmi, ktoré by mu zakladali právo na uplatnenie odpočítania dane z predmetnej faktúry. K tvrdeniu sťažovateľa o nedostatku reálnej možnosti uplatnenia dôkazného bremena žalovaný uviedol, že sám sťažovateľ neuviedol konkrétne kedy a ako mu správny orgán neumožnil predkladať dôkazy. Nebolo podľa žalovaného zistené, že by mu správny orgán uprel právo predkladať dôkazy. Žalovaný záverom dodal, že správny orgán dodržal všetky zásady daňového konania, pričom dôkaznú povinnosť si nesplnil sťažovateľ ako daňový subjekt, keď nepreukázal vznik práva na odpočítanie dane za zdaňovanie obdobie október 2016.

Konanie pred správnym súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal sťažovateľ v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „*krajský súd*“ alebo „*správny súd*“) a navrhol ho spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ v žalobe vytýkal žalovanému nesprávne posúdenie ekonomickej opodstatnenosti reklamy a poukázal na to, že výdavky na reklamu formou prezentácie obchodného mena sú daňovým výdavkom podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov a je nelogické, aby sa tá istá reklama nepovažovala za službu, ktorú žalobca použije na dodávky tovarov a služieb podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Sťažovateľ tvrdil, že aj keď na základe reklamy nezískal nových odberateľov, nie je možné prijať záver, že reklamné služby neprijal za účelom ich použitia pre účely uskutočňovania svojej ekonomickej činnosti. V tejto súvislosti poukazoval na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-400/98 z 08.06.2000, podľa ktorého ekonomická činnosť môže byť vykonávaná aj v situácii, kedy nedochádza k poskytnutiu žiadnych plnení a nárok na odpočítanie dane na vstupe, ktorá bola uplatnená v súvislosti s plneniami spojenými s plánovaným výkonom ekonomickej činnosti, je možné uplatniť aj za situácie, kedy plánovaná ekonomická činnosť, ktorá mala viesť k uskutočňovaniu zdaniteľných plnení, nebude uskutočnená.

10. Sťažovateľ ďalej v žalobe tvrdil, že v umiestnení loga s nápisom ENERTEC a informáciou o predmete jeho činnosti sa nemohlo jednáť o reklamný odkaz na podujatie, ale išlo o reklamné služby pre sťažovateľa a o ňom samom. Podľa jeho názoru skutočnosť, že mal uzatvorené zmluvy o výkupe elektriny so Stredoslovenská energetika, a. s., Žilina a Stredoslovenská energetika - Distribúcia, a. s., Žilina, neznamená, že nemohol uzatvoriť zmluvy aj s inými odberateľmi a predat' vyprodukovanú elektrickú energiu hociktorému záujemcovi na trhu. Ekonomický účel reklamy nie je podľa sťažovateľa možné obmedziť len na predaj energie distribútorom, pretože fotovoltaičné elektrárne sú umiestnené na pozemkoch, a teda reklama mohla cieľiť k záujmu predat', resp. prenajať sťažovateľovi za týmto účelom pozemky.

11. Sťažovateľ v žalobe namietal nedostatočné skutkové zistenia, ktoré sa prejavili najmä v nevykonaní navrhnutých dôkazov potrebných na zistenie rozhodujúcich skutočností, ako aj nesprávne vyhodnotenie dôkazov, keď sa jeden dôkaz prijme a protichodný sa len odmieta bez uvedenia dôvodov ako nevierohodný a účelový. Mal za to, že mu nie je možné vytýkať neunesenie dôkazného bremena, keď povinnosť zistiť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní nesplnili primárne správne orgány.

12. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 24S/93/2018-58 zo dňa 24.01.2019, ECLI:SK:KSBB:2019:6018200473.2 (ďalej aj „*napadnutý rozsudok*“) správnu žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

13. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd k námietkam o nesprávnom právnom posúdení veci uviedol, že rozhodnutie žalovaného nebolo založené na nesplnení podmienky vyplývajúcej z § 49 ods. 2 zákona o DPH pre vznik práva na odpočítanie dane, ale bolo založené na nesplnení podmienky podľa § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 zákona o DPH, teda že faktúrou deklarované plnenie nebolo dodávateľom sťažovateľovi dodané, a preto sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z fakturovanej služby nevzniklo. Správny súd zaujal názor, že podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane z tovaru alebo služby podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH musia byť splnené kumulatívne, a preto ak nebolo preukázané už splnenie podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nie je možné uznať právo na odpočítanie dane. Z rozhodnutia žalovaného teda podľa krajského súdu nevyplýva záver, že nedošlo k splneniu povinnosti použiť deklarovanú službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

14. Výsledkom preverovania správcu dane bol podľa krajského súdu správny skutkový záver, že sťažovateľovi neboli poskytnuté reklamné služby deklarované spornou faktúrou, z čoho vyplýval následne správny právny záver o tom, že neboli splnené podmienky na odpočet DPH v súlade s § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože daňová povinnosť dňom dodania služby na vstupe nemohla vzniknúť, keďže deklarovaná služba nebola dodaná.

15. Krajský súd konštatoval, že zverejnenie loga „Enertec, s. r. o.“ a textu „výrobca elektrickej energie z obnoviteľných zdrojov“ neobsahuje pre verejnosť správu o existencii alebo kvalitách výrobkov alebo služieb žalobcu, pretože nie je dostatočne konkrétne. Odkaz s takýmto obsahom podľa krajského súdu nemá pre nedostatok relevantných informácií žiadnu výpovednú hodnotu v tom zmysle, aby mohlo byť zamerané na predaj výrobkov alebo služieb sťažovateľa. Nevyplývalo z neho žiadna ponuka tovarov či služieb s cieľom ich uplatnenia na trhu a zvýšenia ich predaja alebo na rozšírenie firmy a zvýšenie zisku. Zverejnenie loga ani nemohlo byť zamerané na predaj sťažovateľovej produkcie, keďže vyrobenú elektrickú energiu môže predávať len do troch subjektami vymedzenej distribučnej siete.

16. Žalovaný podľa názoru krajského súdu dôvodne poukazoval na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/36/2015 zo dňa 24.05.2017, ktorý sa týkal rovnako nepriznania nadmerného odpočtu DPH na základe faktúr vystavených dodávateľom daňového subjektu za reklamné služby realizované na základe zmluvy o reklamnej spolupráci.

17. Za nezákonný postup označil krajský súd odmietnutie vykonania dôkazov s odôvodnením, že ich mohol sťažovateľ predložiť už v priebehu daňovej kontroly, ak takýto záver nebol podložený žiadnymi skutkovými zisteniami. Tento nedostatok ale krajský súd považoval za taký, ktorý nemohol spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia žalovaného, pretože toto rozhodnutie bolo založené na tom, že faktúrou deklarovaná služba nebola reklamnou službou a nie na tom, že žiadna služba nebola žalobcovi dodaná.

18. K námietke sťažovateľa, že v dôsledku nevykonania dôkazov neboli odstránené rozpory v skutkových zisteniach, krajský súd prijal záver, že táto je neopodstatnená, pretože preskúmané rozhodnutie bolo založené na tom, že sťažovateľ nepreukázal, že mu bola dodaná služba, ktorá mu bola na preverovanej faktúre vyúčtovaná, keďže poskytnuté plnenie nebolo reklamnou službou pre sťažovateľa. Sporné skutkové zistenia (umiestnenie loga, poďakovanie sponzorom) podľa krajského súdu nemali vplyv na právne posúdenie veci, a preto nemohli ovplyvniť obsah vydaných rozhodnutí v preskúmanom konaní.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. pre nesprávne právne posúdenie veci a podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. pre porušenie práva na spravodlivý proces. Navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie a súčasne rozhodne o trovách konania.

20. V sťažnostných bodoch o nesprávnom právnom posúdení veci sťažovateľ uviedol, že nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH by bolo právne relevantné len v jednom prípade, a to vtedy, ak by dodávateľovi skutočne daňová povinnosť nevznikla. Táto situácia by podľa sťažovateľa prichádzala do úvahy, ak by služba nebola poskytnutá vôbec alebo by išlo o daň uplatnenú na službu oslobodenú od dane alebo na službu, ktorá nebola poskytnutá v tuzemsku alebo nebola uskutočnená zdaniteľnou osobou. V posudzovanom prípade však služba poskytnutá bola, nejednalo sa o službu oslobodenú od dane, išlo o zdaniteľné plnenie a dodávateľ uplatnil na poskytnutú službu daň v súlade so zákonom o DPH. Dodávateľovi služby teda podľa názoru sťažovateľa vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH, z čoho sťažovateľ usúdil, že nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH je vylúčené. Sťažovateľ mal za to, že krajským súdom uplatnená interpretácia a aplikácia zákona o DPH popiera účel a význam tejto právnej normy, ako aj celého mechanizmu dane z pridanej hodnoty.

21. K sťažnostnému dôvodu týkajúcemu sa porušenia práva na spravodlivý proces sťažovateľ uviedol, že dôvody napadnutého rozhodnutia sú vnútorne rozporné a protirečivé. Podľa sťažovateľa na jednej strane krajský súd konštatuje, že daňová povinnosť pri posudzovanej transakcii nevznikla, čím boli splnené podmienky pre nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Na strane druhej ak dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, potom je podľa sťažovateľa nelogické odôvodňovať rozhodnutie tým, že sťažovateľ má zákonom určené obmedzené množstvo odberateľov, že jeho produkcia nie je určená koncovým spotrebiteľom, že zverejnenie loga sťažovateľa neobsahuje pre verejnosť správu o existencii alebo kvalitách výrobkov alebo služieb sťažovateľa a podobne. Rovnako je podľa sťažovateľa bezpredmetné, aby sa krajský súd zaoberal jeho námietkami o nedostatočne zistenom skutkovom stave, nevykonaní dôkazov a ich nesprávnom zhodnotení. Takéto odôvodnenie podľa sťažovateľa nedáva zmysel, ktorý by svedčil o skutkových a právnych dôvodoch vedúcich k vydaniu rozhodnutia, pretože argumenty súdu, ktorými vyvracia jeho tvrdenia, zodpovedajú nepriznaniu práva na odpočítanie dane z dôvodov uvedených v § 49 ods. 2 zákona o DPH, teda že sťažovateľ si odpočítal daň zo služieb, ktoré nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, a nie z dôvodov podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, t. j. že dodávateľovi služieb nevznikla daňová povinnosť.

22. Sťažovateľ aj v kasačnej sťažnosti poukázal na vhodnosť aplikácie vyššie spomenutého rozsudku Súdného dvora EÚ vo veci C-400/98 Breithsohl, pričom konštatoval, že sa mu na základe spornej reklamy nepodarilo získať nového odberateľa elektrickej energie, ani kúpiť alebo prenajať pozemky za účelom výstavby fotovoltaiických elektrární, a teda plánovaná ekonomická činnosť nebola uskutočnená.

23. K aplikácii rozsudku najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 6SŽf/36/2015 sťažovateľ uviedol, že médiá, šport a kultúra sú v značnom rozsahu odkázané na sponzorstvo podnikateľských subjektov, ktoré sa prezentuje formou reklamy zverejnením obchodného mena, ochrannej známky, loga atď., pričom z takejto formy reklamy nevyplývajú žiadne podrobnosti o vlastnostiach produktov a službách, o ich výhodách či cene. Považoval za nelogické, aby sa výdavky na reklamu vo forme prezentácie obchodného mena daňovníka považovali za daňové výdavky, no pre účely DPH by sa nejednalo o

použitie služby na dodávky tovarov a služieb podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. K samotnej použiteľnosti tohto rozsudku v súdnej veci sťažovateľ uviedol, že súdny prieskum zákonnosti bol v tomto rozsudku zameraný na zodpovedanie spornej otázky týkajúcej sa vyhodnotenia zisteného skutkového stavu vo vzťahu k využitiu deklarovaného zdaniteľného obchodu na ďalšie zdaniteľné plnenia daňového subjektu ako základnej podmienky vyplývajúcej z ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH na priznanie nároku na odpočítanie dane. Z tohto je podľa sťažovateľa zrejmé, že tento rozsudok nie je založený na nesplnení podmienky uvedenej v ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH.

24. Pre posúdenie otázky, či sa v danom prípade jednalo alebo nejednalo o reklamu, je podľa sťažovateľa rozhodujúca definícia reklamy uvedená v § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame, kde reklamou sa rozumie prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu. Vyhotovenie loga „ENERTEC“ s pripojeným textom bolo podľa sťažovateľa jednoznačne o prezentácii svojho produktu s cieľom uplatniť ho na trhu. V súvislosti so záverom žalovaného a krajského súdu, že išlo o sponzoring, sťažovateľ upriamil pozornosť na § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z., z ktorého vyplýva, že sponzorstvo je finančný príspevok na podujatie, ktorého účelom alebo vedľajším výsledkom je reklama.

25. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

Z odôvodnenia rozhodnutia

Relevantné zákonné ustanovenia

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8,

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Právne závery kasačného súdu

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, (...) ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov, ktorými bol viazaný (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2, § 453 ods. 2 S.s.p.), (...) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

27. Z vyššie opísaných skutkových zistení vyplýva, že dodávateľ mal na základe zmluvy so sťažovateľom za dohodnutú odplatu zabezpečiť prezentáciu sťažovateľa ako reklamného partnera podujatia umiestnením loga spoločnosti Enertec, s.r.o. a predmetu jej činnosti („výrobca energie z obnoviteľných zdrojov“) na plagátoch, letákoch, vstupenkách, na webových stránkach a na samotných koncertoch. Dodávateľ poskytol sťažovateľovi dohodnuté plnenie k jeho spokojnosti a vystavil mu faktúru (s daňou), ktorú sťažovateľ uhradil a uplatnil si odpočítanie DPH. Daňové orgány sťažovateľovi odpočítanie dane nepriznali predovšetkým z dôvodu, že nebolo preukázané využitie týchto služieb vo vzťahu k budúcej ekonomickej činnosti sťažovateľa, najmä s ohľadom na osobitosti podnikania výrobcu elektriny z obnoviteľných zdrojov, ako aj na skutočnosť, že posudzovaná reklama prezentovala skupinu ABBA Slovakia, nie sťažovateľa a jeho produkty. Žalovaný tiež poukázal na niektoré sťažovateľom nevyvrátené pochybnosti o skutočnom splnení predmetu zmluvy a celkovú neefektívnosť výdavkov na reklamu k počtu predaných lístkov na jednotlivé koncertné podujatia.

28. Krajský súd postavil svoje rozhodnutie o zamietnutí správnej žaloby na takej interpretácii skutkového a právneho stavu, že sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane pre nesplnenie podmienky podľa § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 2 zákona o DPH. Mal za to, že sťažovateľovmu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a sťažovateľovi právo na odpočítanie dane, pretože predmetom dodávky neboli reklamné služby pre sťažovateľa, ale sponzoring podujatia (finančná podpora iného subjektu). Dôvodil tým, že zverejnenie loga so spomenutým textom na tlačovinách, webových stránkach či koncertoch neobsahuje správu verejnosti o výrobkoch a službách sťažovateľa, nie je zamerané na ich uplatnenie na trhu, a preto nejde o reklamnú službu. Prihliadol tiež na to, že sťažovateľ môže vyrobenú elektrickú energiu predávať len do distribučnej siete troch subjektov, pričom s jedným z nich má uzavreté zmluvy. Sťažovateľom vytýkané nedostatky v skutkových zisteniach nemali podľa krajského súdu vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného.

29. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vytýka krajskému súdu nesprávnu aplikáciu § 49 ods. 1 zákona o DPH na zistený skutkový stav, z ktorej rezultoval nesprávny záver, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, a tým ani sťažovateľovi právo na odpočítanie dane. Podľa sťažovateľa argumentácia krajského súdu smeruje k tomu, že sťažovateľ nepoužil prijaté reklamné služby na vlastné dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, čo je podmienka pre odpočítanie dane upravená v § 49 ods. 2 zákona o DPH. Sťažovateľ tiež tvrdil, že rozsudok správneho súdu je nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť a vnútornú protirečivosť, v čom vidí porušenie práva na spravodlivý proces.

30. Pokiaľ ide o záver krajského súdu, že sťažovateľovi nepatrí odpočítanie dane preto, lebo jeho dodávateľovi v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH nevznikla daňová povinnosť z dodania služby, nakoľko nešlo o dodávku reklamy pre sťažovateľa, tento záver podľa názoru kasačného súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

31. Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre sťažovateľa ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b), § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH).

32. Napriek niektorým pochybnostiam správcu dane a žalovaného o úplnom splnení predmetu zmluvy zo strany dodávateľa a námietkam sťažovateľa proti skutkovým zisteniam daňových orgánov, ktoré vyplývajú z rozhodnutia krajského súdu, kasačný súd zdôrazňuje, že závery rozsudku nestoja na tom, že by sa plnenie dodávateľa neuskutočnilo (bolo fiktívne), alebo že by ho dodal iný subjekt ako deklarovaný dodávateľ. Krajský súd naopak nespochybnil, že dodávateľ reklamný priestor pre sťažovateľa (aspoň sčasti) zabezpečil a námietky sťažovateľa ku skutkovému stavu vyhodnotil ako nepodstatné pre celkové posúdenie veci.

33. Ak teda dodávateľ v postavení platiteľa dane reálne poskytol sťažovateľovi zdaniteľnú službu, vznikla jej poskytnutím daňová povinnosť, ktorú si dodávateľ v súlade s režimom DPH uplatnil u sťažovateľa. Súčasne so vznikom daňovej povinnosti vzniklo sťažovateľovi podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane, avšak iba za predpokladu splnenia ďalšej podmienky stanovenej v § 49 ods. 2 zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Krajský súd však splnenie tejto ďalšej podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v preskúmanom rozhodnutí bližšie neskúmal, pretože uzavrel, že priznaniu práva na odpočítanie dane u sťažovateľa bráni to, že jeho dodávateľovi nevznikla pri dodávke daňová povinnosť v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Na túto chybu v právnom posúdení sťažovateľ v kasačnej sťažnosti dôvodne upozornil.

34. Napriek tomu, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom či inou mediálnou prezentáciou, pristaví sa kasačný súd pri uvedených pojmoch. Podľa zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „*zákon o reklame*“) reklamou sa rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a), b) zákona o reklame). Pojem sponzoring, ktorý sa v súvislosti s prijatým plnením od dodávateľa vyskytol v argumentácii správneho súdu i žalovaného, definuje zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej len „*zákon o vysielaní a retransmisii*“) ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povest', tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytlá. Je zrejmé, že sponzoring je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora naplňajúcou znaky reklamy, hoci primárnym cieľom sponzorovania je podpora sponzorovanej aktivity, zatiaľ čo ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii).

35. So zreteľom na okolnosti súdeného prípadu možno konštatovať, že služba, ktorú poskytol dodávateľ sťažovateľovi, zodpovedá legálnej definícii reklamy, pretože išlo o prezentáciu obchodného mena a hlavného predmetu činnosti sťažovateľa. Ich spojením s propagovanými podujatiami bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený pozitívny vnem o existencii sťažovateľa a jeho podnikaní, čo bol zjavne ekonomický dôvod (prípadne jeden z viacerých), ktorý stál za vznikom transakcie.

36. Kasačný súd samozrejme zaznamenal, že napriek explicitnému vylúčeniu aplikácie § 49 ods. 2 zákona o DPH krajský súd polemizoval o účinnosti a efektívnosti posudzovaného typu mediálnej prezentácie na podporu trhového umiestňovania elektrickej energie vyrábanej sťažovateľom z obnoviteľných zdrojov, čím fakticky riešil i otázku, či službu dodávateľa, z ktorej si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane, sťažovateľ použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

37. Správny súd pri hodnotení tejto otázky dospel k záveru, že predmetom poskytnutej služby od dodávateľa nebolo šírenie reklamy o sťažovateľovi, o ním poskytovaných produktoch, ale šírenie informácií o podujatí ABBA Tour. Z loga sťažovateľa a textu „výrobca elektrickej energie z obnoviteľných zdrojov“ podľa názoru správneho súdu nevyplynula žiadna ponuka tovarov alebo služieb sťažovateľa s cieľom ich uplatnenia na trhu, zvýšenia predaja alebo zisku. Poukázal na to, že vyrobenú elektrickú energiu môže sťažovateľ ponúkať len trom subjektom. Z toho však vyvodil nesprávny a azda aj nelogický záver, že sťažovateľovi nebola poskytnutá reklamná služba, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a sťažovateľovi právo na odpočítanie dane. Kasačný súd musí konštatovať, že ku kľúčovej otázke, ktorou je v súdnej veci posúdenie použiteľnosti prijatej služby na vlastné dodávky tovarov alebo služieb, krajský súd neuviedol zmysluplnú a vnútorne konzistentnú argumentáciu, ktorej súlad so zákonom by mohol kasačný súd preskúmať.

38. Krajský súd v tejto súvislosti odkázal na iné rozhodnutie najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 6Sžf/36/2015 zo dňa 24.05.2017 v obdobnej veci týkajúcej sa iného výrobcu elektrickej energie a citoval z jeho záverov. V označenej veci však súd hodnotil práve spojitosť prijatých reklamných služieb súvisiacich s podporou (sponzoringom) kultúrneho podujatia („Koniec leta s elánom“) s ich použitím na ďalšie zdaniteľné plnenia výrobcu elektriny ako platiteľa DPH, pričom uzavrel, že „z pohľadu splnenia zákonných podmienok na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v spojení s ekonomickou kauzou platených sporných reklamných služieb sa investícia finančných prostriedkov na reklamu na uvedené podujatie, čiastočne získaných formou podpory od štátu, objektívne javí ako neefektívna a nehospodárna.“

39. Správny súd na rozdiel od záverov najvyššieho súdu konajúceho v označenej veci vyslovil len záver, že informácia o logu sťažovateľa na propagačných materiáloch nie je prezentáciou jeho výrobkov alebo služieb, čím vybočil z hlavnej, pre vec rozhodujúcej argumentačnej línie a neodpovedal tak na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov výrobcu elektrickej energie. K tvrdeniu sťažovateľa, že prezentácia jeho loga a predmetu činnosti mohla viesť k získaniu príležitosti kúpiť alebo prenajať pozemky na rozšírenie výroby fotovoltaikej elektrickej energie, krajský súd uviedol len to, že takáto informácia z loga spoločnosti nevyplynula. Kasačný súd musí konštatovať, že uvedeným záverom krajského súdu chýba zrozumiteľné odôvodnenie, a to osobitne v konkrétnych okolnostiach prípadu, keď použitie ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, ktoré je pre posúdenie veci kľúčové, krajský súd výslovne vylúčil. Tým urobil svoje rozhodnutie rozporným, protirečivým a čiastočne nezrozumiteľným, čo sťažovateľ opäť dôvodne namietal v kasačnej sťažnosti, tvrdiac, že tento postup krajského súdu porušuje právo na spravodlivý proces.

40. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Konštatoval tiež, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa

týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).

41. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je v oboch uplatnených sťažnostných dôvodoch opodstatnená, a preto postupoval podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom sa krajský súd vysporiada so žalobnými bodmi smerujúcimi proti nedostatkom v skutkových zisteniach a v intenciách právneho názoru kasačného súdu (i Súdneho dvora) opätovne vyhodnotí právny stav veci v súvislosti s interpretáciou a aplikáciou § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH na prejednávaný prípad.