

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/36/2015  
Identifikačné číslo spisu: 4014200482  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:4014200482.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: BIOENERGY TOPOLEČANY s.r.o., Pivovarnícka 4829, Topoľčany, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., Františkánske námestie 4, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/127948/2014 zo dňa 10.03.2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/88/2014-56 zo dňa 18. februára 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/88/2014-56 zo dňa 18. februára 2015 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „OSP“) zamietol žalobu a podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/127948/2014 zo dňa 10.03.2014, ako aj rozhodnutia Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5181153/2013 zo dňa 19.11.2013, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 15 600,- Eur a znížil mu nadmerný odpočet DPH za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 79 604,13 Eur na sumu 64 004,13 Eur. Žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Dôvodom skrátenia žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu DPH bolo nepriznanie dane z pridanej hodnoty na vstupe z faktúr č. 2012003 a č. 2012008 vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou TARANTO s.r.o., za reklamné služby realizované na základe zmluvy o reklamnej spolupráci zo dňa 01.06.2012. Daňové orgány oboch stupňov nepriznanie dane z pridanej hodnoty na vstupe odôvodnili tým, že žalobca nepoužil predmet plnenia na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ dane a podľa ich názoru sa v danom prípade jednalo o sponzorstvo, a nie o reklamu. Vyššie uvedenou zmluvou o reklamnej spolupráci sa dodávateľ žalobcu zaviazal zabezpečiť uvedenie obchodnej spoločnosti žalobcu ako generálneho reklamného partnera na kultúrno-spoločenskom podujatí, ktorým bol koncert skupiny Elán s názvom „Koniec leta s Elánom“ dňa 07.09.2012.

Súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia krajský súd zamerlal na zodpovedanie spornej otázky týkajúcej sa vyhodnotenia zisteného skutkového stavu vo vzťahu k využitiu deklarovaneho zdaniteľného obchodu na ďalšie zdaniteľné plnenia žalobcu, ako základnej podmienky vyplývajúcej z ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase uskutočnenia predmetného zdaniteľného plnenia (ďalej len „zákon o DPH“) na priznanie nároku na odpočítanie dane.

V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že ak si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je jeho povinnosťou v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá a zároveň preukázať, že prijaté plnenie použil v rámci svojej podnikateľskej činnosti pre dodávku svojich tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. V danom prípade uvedenie obchodného mena, príp. i loga žalobcu ako generálneho reklamného partnera kultúrno-spoločenského podujatia, koncertu skupiny Elán, krajský súd nevyhodnotil ako dôkaz prezentácie žalobcu ako výrobcu elektriny a tepla. Krajský súd dôvodil, že týmto spôsobom rozhodne nemohla byť a nebola široká verejnosť informovaná o službách realizovaných žalobcom v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou. Podľa krajského súdu skutočnosť, že žalobca bol uvedený ako generálny reklamný partner koncertu ešte neznamená reklamu jeho produktov a služieb, ale nasvedčuje tomu, že žalobca bol sponzorom tohto podujatia a z tohto dôvodu bol uvedený aj ako generálny reklamný partner.

S poukazom na uvedenú skutočnosť krajský súd uviedol, že nebolo dôvodné a potrebné vykonávať ďalšie dokazovanie formou dožiadania rakúskej finančnej správy za účelom výsluchu zástupcu spoločnosti Holz Leser GmbH, nakoľko tento sa žiadnym spôsobom nemohol vyjadriť ku skutočnosti preukazovanej žalobcom, a to, či prijaté zdaniteľné plnenie od spoločnosti TARANTO s.r.o. použil pre účely dodávok tovarov alebo služieb v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Žalobcom dodatočne predloženú listinu zo dňa 02.11.2012, v ktorej rakúska spoločnosť len prejavila záujem o rokovanie so žalobcom ohľadne výrobného miesta pre pelety, krajský súd nevyhodnotil ako dôkaz preukazujúci realizáciu konkrétnej dodávky tovarov a služieb žalobcom. Uvedená listina neznamená, že žalobca realizoval konkrétne dodávky tovarov alebo služieb v súvislosti s prijatým plnením od spoločnosti TARANTO s.r.o. Zároveň krajský súd prihliadol i na skutočnosť, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal a v priebehu daňovej kontroly, následného konania a ani v podanej žalobe netvrdil, že na predmetnú listinu zo dňa 02.11.2012 nejakým spôsobom reagoval a skutočne nadviazal spoluprácu s rakúskou spoločnosťou, ako sa táto spolupráca vyvíjala a aký je jej prínos pre žalobcu.

Krajský súd na základe obsahu administratívneho spisu vyhodnotil žalobou napádaný procesný postup daňových orgánov oboch stupňov ako zákonný, pričom prihliadol na to, že správca dane poskytol žalobcovi dostatočný priestor na preukázanie jeho tvrdení a na preukázanie dôvodnosti uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty. Zároveň správca dane v dostatočnom rozsahu i sám vykonal potrebné zisťovania, a to najmä dožiadanim na príslušnom Daňovom úrade Bratislava a Daňovom úrade Trenčín (za účelom vypočutia konateľky spoločnosti TARANTO s.r.o. a konateľa spoločnosti AGENCY GEMINI, s.r.o., ktorá mala dodať reklamné služby uvedenému dodávateľovi žalobcu). Krajský súd konštatoval, že ani vykonané dokazovanie zo strany správcu dane neviedlo k preukázaniu dôvodnosti uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty žalobcom. S poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z priebehu daňovej kontroly krajský súd prisvedčil názoru žalovaného, že ani výsluch zástupcu rakúskej

spoločnosti Holz Leser GmbH by nemohol prispieť k záveru, žalobca prijaté plnenie (reklamnú službu) od spoločnosti TARANTO s.r.o. použil na účely svojej podnikateľskej činnosti a dodávky tovarov a služieb.

Podľa krajského súdu je dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebola preukázaná súvislosť medzi prijatím zdaniteľného plnenia od spoločnosti TARANTO s.r.o. a jasný a preukázateľný zámer použitia tohto plnenia v rámci ním realizovaných dodávok a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

Vo všeobecnosti krajský súd vyhodnotil dokazovanie v preskúmanom daňovom konaní ako dostatočné, vykonané v potrebnom rozsahu bez porušenia práv a právom chránených záujmov žalobcu. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu napádajúcou porušenie ustanovenia § 5 ods. 2 daňového poriadku, nakoľko z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že žalobca sám dňa 21.11.2013 predložil úradne overený preklad listiny zo dňa 02.11.2012 vyhotovenej v nemeckom jazyku do jazyka slovenského a skutočnosť, že v spise sa nenachádza písomná výzva správcu dane, nespôsobila porušenie práv a právom chránených záujmov žalobcu v priebehu daňovej kontroly.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a písm. f) OSP a eventuálnym petitom navrhol, aby najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že vyhovie žalobe, alebo zruší rozsudok krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol priznať mu právo na náhradu trov konania.

Nesprávne skutkové zistenia na základe vykonaného dokazovania a nesprávne právne posúdenie veci žalobca videl vo vyhodnení zdaniteľného plnenia poskytnutého žalobcovi spoločnosťou TARANTO s.r.o. dodaním reklamných služieb, ktoré, na rozdiel od krajského súdu a daňových orgánov, nepovažoval za sponzorstvo. Žalobca nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že forma prezentácie žalobcu na koncerte ako hlavného reklamného partnera nepriniesla podľa žalovaného reklamný odkaz pre verejnosť o produktoch a službách poskytovaných žalobcom.

Podstatou reklamnej služby je šírenie informácií za účelom informovania zákazníka o existencii a kvalitách jednotlivých služieb a výrobkov s cieľom šíriť ich predaj. Podľa názoru žalobcu uvedením obchodného mena a loga spoločnosti je dostatočne zabezpečená prezentácia žalobcu ako výrobcu elektriny a tepla podnikajúceho v segmente elektroenergetiky. V oblasti, v ktorej podniká, považuje žalobca za dôležité pozitívne prezentovať podnikateľský subjekt aj na neformálnych podujatiach s masovou účasťou, ku ktorým koncert skupiny Elán nepochybne patrí. Žalobca danou reklamou informoval širokú verejnosť o službách, ktoré realizuje ako výrobca elektriny a tepla a zároveň snahou žalobcu bolo reklamou osloviť a získať nových zákazníkov a obchodných partnerov. Vyjadril nesúhlas s argumentáciou žalovaného, že uvedením obchodného mena a loga spoločnosti bez charakteristiky predmetu podnikania nie je naplnený reklamný účel. V tejto súvislosti sa žalobca odvolal na bežnú prax, že pri koncertoch populárnych skupín sa pri odvysielaní reklamného spotu v komerčnej televízii na záver uvádza menoslov reklamných partnerov s uvedením obchodného mena a loga týchto spoločností bez bližšej konkretizácie.

Žalobca poukázal na protirečenie krajského súdu vo veci samej, kedy v jednej vete hovorí o tom, že žalobca bol sponzorom koncertu a preto bol uvedený na reklamných materiáloch ako generálny reklamný partner. Dôvodil, že v praxi je obchodná spoločnosť buď reklamným partnerom alebo sponzorom akcie. V žalovanom prípade bol žalobca top reklamným partnerom koncertu populárnej skupiny - preto označenie „generálny reklamný partner“, pričom žalovaný nemal zabudnúť na skutočnosť, že obchodné meno, resp. logo žalobcu bolo ako reklamná informácia inzerované nielen na samotnej akcii, ale aj ako komerčná inzercia v periodickej tlači.

Ďalej žalobca vo vzťahu k ekonomickému účelu reklamy argumentoval poukazom na právny záver

rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej v texte rozsudku aj „najvyšší súd“) sp. zn. 3SŽf/66/2007 zo dňa 06.03.2008, podľa ktorého reklama je činnosť zameraná na ovplyvňovanie trhu, ovplyvňovanie dopytu po určitom produkte, vlastníctvo propagovaného produktu nie je v čase uskutočnenia reklamy rozhodujúce, pretože z propagácie produktu predajcom nepriamo v dôsledku synergického efektu profituje i výrobca. Daňovému subjektu musí byť umožnené preukázať materiálny, ekonomický dôvod takto uskutočňovanej reklamy a jeho prínos pre jeho podnikanie.

Podľa žalobcu princíp odpočtu dane z pridanej hodnoty, založený na vecnom priradovaní vstupných plnení k výstupným plneniam, musí byť chápaný komplexne vo väzbe na celkovú činnosť platiteľa. Pri posúdení nároku na odpočítanie je potrebné brať do úvahy uskutočňovanie zdaniteľných plnení, resp. podnikanie platiteľa ako také, nie priradovanie prijatých zdaniteľných plnení ku konkrétnym uskutočneným zdaniteľným plneniam.

Pri komplexnom posúdení nároku na odpočítanie dane je potrebné brať do úvahy celkovú ekonomickú činnosť platiteľa za obdobie jeho registrácie, neobmedzovať sa len na vybrané zdaňovacie obdobia. Ak prijaté zdaniteľné plnenie (napr. reklama, propagácia) má za účel umožniť zvýšenie predaja tovaru v budúcnosti, má platiteľ nárok na odpočítanie DPH z prijatých zdaniteľných plnení. Podstatný je zámer platiteľa spojený s prijatým zdaniteľným plnením, i keď k jeho naplneniu dôjde neskôr, resp. nedôjde vôbec z objektívnych dôvodov. Žalobca poukázal na skutočnosť, že efekt reklamných aktivít môže nastať v dlhodobom časovom horizonte, pričom za značne odtrhnutú od reality a zásad logického uvažovania označil predstavu, že reklamná kampaň žalobcu musí reflektovať zvýšenie tržieb v danom zdaňovacom období, resp. bezprostredne nasledujúcim zdaňovacím období. Reklamná kampaň sa môže odzrkadliť na zvýšení tržieb a na kontrahovaní nových zákazníkov žalobcu až po dvoch, troch, resp. viacerých rokoch.

Žalobca na podporu svojej argumentácie poukázal na obsah rozhodnutia Európskeho súdneho dvora C-68/92 (Commission vs. France), ktorý krajský súd nebral do úvahy a s ktorým sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nevysporiadal napriek tomu, že žalobca na pojednávaní konanom dňa 18.02.2015 odkázal na jeho právne závery v záverečnej reči. Podľa uvedeného rozhodnutia, ak akákoľvek hospodárska aktivita zahŕňa šírenie správy s účelom informovať verejnosť o produktoch a ich kvalite s cieľom zvýšiť ich predaj, je potrebné ju chápať ako reklamnú službu. Ak spoločnosť chce zabezpečiť reklamu výrobkov (tlačoviny tlačené v inom členskom štáte), nie je podstatné, kto reklamu poskytol. Pojem „reklamné služby“ v rámci významu zahŕňa propagačnú činnosť, ako je napríklad predaj tovaru za znížené ceny, poskytovanie hnutelných vecí spotrebiteľom, predaných príjemcovi reklamnou agentúrou, poskytovanie služieb za znížené ceny alebo zadarmo alebo usporiadanie kokteilovej party alebo banketu, ak je táto činnosť spojená so sprostredkovaním odkazu verejnosti o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby, ktoré sú predmetom danej činnosti za účelom zvýšenia odbytu výrobkov alebo služieb. V predložennom rozhodnutí Európsky súdny dvor akceptoval ako náklady na reklamu uskutočnenie kokteilovej party, na ktorej je pravdepodobne limitovaný počet účastníkov ako potenciálnych šíriteľov reklamnej informácie. Ak Európsky súdny dvor akceptoval reklamné náklady za kokteilovú party, krajský súd mal podľa názoru žalobcu akceptovať odpočet DPH za reklamné služby realizované na koncerte populárnej skupiny, na ktorej je niekoľkonásobne vyšší rádius reklamnej informácie, pretože sa na koncerte zúčastnilo niekoľko tisíc ľudí.

Žalobca v odvolaní namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu a porušenie ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku tým postupom správcu dane, že nevyhovел návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania formou dožiadania rakúskej finančnej správy za účelom výsluchu konateľa spoločnosti Holz Leser GmbH. Žalobca vyjadril nesúhlas s právnym názorom krajského súdu, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal ďalší vývoj v podnikateľskej spolupráci s uvedenou obchodnou spoločnosťou. Podľa žalobcu realizácia takéhoto investičného projektu trvá v praxi niekoľko rokov, pričom vybudovanie výrobnéj linky na produkciu peletiek je časovo a finančne náročný podnikateľský zámer. Ak mal správca dane pochybnosti o miere ingerencie rakúskeho obchodného partnera na realizácii podnikateľského zámeru v spolupráci so žalobcom, mal vykonať dôkaz vo forme medzinárodnej výmeny daňových informácií a cestou dožiadanej rakúskej finančnej správy vypočítať konateľa rakúskej spoločnosti Holz

Leser GmbH. Návrh na vykonanie dokazovania však ostal bez odozvy a správca dane ho odmietol vykonať. Správca dane prijal závery v rámci výkonu daňovej kontroly bez dostatočného dokazovania, ktoré bolo potrebné vykonať v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav viedol k zákonnému rozhodnutiu. Podľa názoru žalobcu sa žalovaný nekvalifikovane vysporiadal s danou námietkou žalobcu a nedostatočne zdôvodnil nevykonanie dôkazu, pričom obmedzil svoju argumentáciu na strohé konštatovanie, že vykonanie dôkazu správca dane nepovažoval za efektívne. Nevykonaním navrhovaného dôkazu výsluchom konateľa rakúskej spoločnosti žalovaný neumožnil žalobcovi preukázať, v akom štádiu sa nachádza realizácia podnikateľského zámeru výroby pelet v spolupráci s rakúskou spoločnosťou Holz Leser GmbH.

Žalobca upozornil, že rozsudok krajského súdu by mohol znamenať nebezpečný precedens. Konštatoval, že kultúra je v slovenských podmienkach značne finančne poddimenzovaná, pričom podnikateľské subjekty dotujú organizáciu koncertov a ako protihodnotu od organizátorov dostávajú reklamné služby. S poukazom na pozitívny vplyv reklamy na zvyšovanie obratu podnikateľských subjektov a následné zvýšenie daňových výnosov, ako i na doterajšiu prax, kedy daňové úrady dosiaľ paušálne akceptovali dodávateľské faktúry za reklamné služby ako daňové náklady na dani z príjmov a uznávali odpočet DPH, žalobca apeloval na odvolací súd, aby vyniesol vo veci spravodlivý rozsudok, ktorý nebude formulovaný stried iuris podľa zákona, ale aj podľa ducha zákona v medziach zásady ex aequo et bono (podľa slušnosti a spravodlivosti, dobromyseľného uváženia, a nie teda podľa prísne formálneho právneho spôsobu uvažovania a rozhodovania).

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, z dôvodu zhodnosti odvolacích námietok so žalobnými a s poukazom na jeho vyjadrenie k žalobe navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ustanovenia § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti OSP, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP, na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP, odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

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.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, reklama je prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k splneniu procesných a hmotnoprávných podmienok na určenie kontrolovanej dane sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplní len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

V prejednáwanej veci spornú otázku tvorí existencia spojitosti prijatých zdaniteľných plnení vo forme poskytnutých reklamných služieb s ich použitím na ďalšie zdaniteľné plnenia žalobcu ako platiteľa DPH.

Žalobca dôvodil, že svoje dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet DPH zo sporných zdaniteľných plnení vyčerpал predložením faktúr č. 2012003 a č. 2012008, zmluvou o reklamnej spolupráci s dodávateľom TARANTO s.r.o., predložením CD nosičov a inzercie v magazíne EUROPROFIT, ako i dodatočným predložením listiny zo dňa 02.11.2012, v ktorej rakúska spoločnosť Holz Leser GmbH prejavila záujem o rokovanie so žalobcom ohľadne výrobného miesta pre pelety.

Z obsahu administratívneho spisu a zo správcom dane vykonaného preverovania deklarovateľných zdaniteľných plnení vyplýva, že žalobca si objednal realizáciu reklamných služieb u obchodnej spoločnosti TARANTO s.r.o., ktorá nemala pre realizáciu takto rozsiahlych reklamných služieb dostatočné skúsenosti, a preto nedodala predmetné reklamné služby priamo, ale prostredníctvom obchodnej spoločnosti AGENCY GEMINI, s.r.o.

Na predložených CD nosičoch a v novinách EUROPROFIT je žalobca, t. j. obchodná spoločnosť BIOENERGY TOPOLEČANY s.r.o., uvedená ako generálny reklamný partner na kultúrno-spoločenskom podujatí - megakonzert skupiny Elán. Táto informácia v ponímaní bežného účastníka, resp. diváka uvedeného koncertu je obvykle chápaná tak, že uvedený generálny reklamný partner finančne prispel organizátorovi uvedeného kultúrneho podujatia na výdavky a náklady spojené s organizáciou

predmetného koncertu. Zároveň je potrebné brať do úvahy, že iná správa, resp. informácia napríklad o predmete činnosti žalobcu, o ním poskytovaných produktoch a službách, adresovaná širokej verejnosti, nebola na propagačných nosičoch obsiahnutá.

Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre (napr. rozsudok vo veci C-530/09 zo dňa 27.10.2011) opakovane definoval reklamné služby, za ktoré je pre účely DPH možné považovať „činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj.“

V tejto súvislosti odvolací súd dodáva, že žalobcom poukazované závery vyplývajúce z vyššie uvedených rozsudkov najvyššieho súdu a Súdneho dvora EÚ nemožno aplikovať na prejednávany prípad, nakoľko v spomínaných veciach sp. zn. 3Sžf/66/2007 a č. C-68/92 išlo pre účely DPH o právnu otázku vynakladania nákladov na reklamu cudzieho tovaru, resp. otázku realizácie reklamy treťou osobou. V prejednávanej veci nebola dôvodom neuznania ako zdaniteľného obchodu deklarovaných reklamných služieb ich realizácia treťou osobou, ani forma zamýšľanej propagácie, keďže správca dane len okrajovo spomenul okolnosť virtuálneho a teda nereálneho sídla dodávateľa žalobcu, ktorý navyše nemal skúsenosti na realizáciu reklamných služieb, na ktorých dodanie sa zaviazal. Len na margo možno konštatovať, že v spojení s absenciou skutočnej pridanej hodnoty z ekonomického prínosu deklarovaných reklamných služieb dodaných obchodnou spoločnosťou TARANTO s.r.o., uvedené skutočnosti nesvedčia o obozretnom a zodpovednom výbere zmluvného obchodného partnera zo strany žalobcu.

Prihliadnuc na charakter a na účel spoločensko-kultúrneho podujatia „Koniec leta s Elánom“, a teda i na cieľ jeho návštevy širokou verejnosťou, nemožno uvedené podujatie charakterizovať ako platformu typickú pre obchodné stretnutia na reklamné účely, slúžiace na prezentáciu výrobných produktov a podnikateľských služieb, s cieľom ich uplatnenia na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektmi, príp. spotrebiteľskou verejnosťou. Obzvlášť to možno konštatovať v súvislosti s predmetom a osobitosťami podnikania žalobcu ako výrobcu elektriny s právom na podporu podľa § 3 a § 4 zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o podpore obnoviteľných zdrojov energie“).

V nadväznosti na vyššie uvedené súvislosti odvolací súd závery daňových orgánov oboch stupňov považuje za správne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, kedy tieto prepojili podnikateľský, resp. ekonomický účel 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 adresátom žalobcom tvrdenej reklamy.

Žalovaný správne bral do úvahy i tú skutočnosť, že žalobca uviedol kogeneračnú jednotku do prevádzky v roku 2011, pričom ako výrobca elektriny s právom na podporu má štátom garantované príjmy po dobu 15 rokov od roku uvedenia zariadenia do prevádzky.

Zároveň nemožno opomenúť, že úhrada doplatku prevádzkovateľom regionálnej distribučnej sústavy výrobcovi elektriny z obnoviteľných zdrojov, teda s právom na podporu, nie je protihodnotou za dodanie tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH ani protihodnotou za dodanie služby v zmysle § 9 zákona o DPH. To znamená, že výrobcovia elektriny s právom na podporu, teda i žalobca, pri nárokovani doplatku od prevádzkovateľov regionálnej distribučnej sústavy nemajú k doplatku uplatňovať DPH. Výrobcovia elektriny, za predpokladu splnenia zákonom stanovených podmienok, časť svojich tržieb dostávajú v rámci dotačnej politiky štátu vo forme doplatku k cene elektrickej energie, pričom odber elektriny majú na základe § 3 a § 4 zákona o podpore obnoviteľných zdrojov energie na časové obdobie v zmysle toho ktorého rozhodnutia Úradu pre reguláciu sieťových odvetví garantovaný.

S prihliadnutím na vyššie uvedené dôvody možno prisvedčiť záveru žalovaného, 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. Uvedený záver žalovaný, s poukazom na špecifiká odberateľov žalobcu a v spojení s osobitosťami výroby a distribúcie elektrickej energie z obnoviteľných zdrojov energie, podrobne odôvodnil v napadnutom rozhodnutí na stranách 7 až 9.

Námietku napádajúcu nedoplnenie žalobcom navrhovaného dokazovania formou dožiadania rakúskej finančnej správy za účelom výsluchu konateľa spoločnosti Holz Leser GmbH, odvolací súd v kontexte skutkových zistení hodnotí ako nedôvodnú.

Správca dane a rovnako žalovaný sa s dodatočne predloženou ponukou na obchodnú spoluprácu zo dňa 02.11.2012 od rakúskej obchodnej spoločnosti Holz Leser GmbH dostatočne zaoberali a správne ju vyhodnotili ako účelovo predložený dôkaz v snahe preukázať využitie prijatej reklamnej služby na účely žalobcom uskutočňovaných zdaniteľných plnení.

Správca dane správne prihliadol i na skutočnosť, že žalobca nepredložil dôkaz o jeho reakcii na vyššie uvedenú ponuku k spolupráci, ani dôkazy, že by sa spolupráca nejakým smerom vyvíjala.

Sám žalobca uvádzal, že aj on zamýšľal rozšíriť predmet podnikania o výrobu peletiek na Slovensku, avšak takéto interné rozhodnutie na úrovni kompetentného orgánu obchodnej spoločnosti nepredložil (napr. vo vzťahu k rozšíreniu predmetu činnosti žalobcu), ani iné obchodné aktivity smerované k zahájeniu uvedenej obchodnej investície a podnikateľského zámeru z účtovných dokladov, ani z podkladov k daňovej kontrole nevyplynuli. I preto možno konštatovať, že z pohľadu nároku na odpočet DPH využitie žalobcom deklarovaných reklamných služieb vo vzťahu k budúcej ekonomickej činnosti sa nepreukázala. V nadväznosti na uvedené je potrebné pripomenúť, že v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku dôkazné bremeno k tvrdeniam žalobcu zaťažuje jeho samého, nie správcu dane.

V kontexte uvádzaných skutočností sa žalobcom dodatočne predložená písomná ponuka na spoluprácu (po oboznámení sa s obsahom protokolu a dôvodmi neuznania nároku na odpočet dane za sporné reklamné služby) javí ako účelová obrana žalobcu, použitá pod t'archou kontrolných záverov. Zároveň z obsahu napádaných rozhodnutí vyplýva zrozumiteľná a logická argumentácia daňových orgánov oboch stupňov v súvislosti s odmietnutím realizácie žalobcom požadovanej medzinárodnej výmeny informácií.

Odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažúcich sa k deklarovaným prijatým zdaniteľným plneniam (§ 3 ods. 3 a ods. 6 daňového poriadku), prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie jeho nároku na odpočet dane samé o sebe nepotvrdzujú, že prijal deklarované plnenie za účelom jeho ďalšieho využitia na dodávky tovarov a služieb žalobcu ako platiteľa.

Na základe vyššie uvedeného a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny postupom podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.

mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.