

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 25. novembra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 2 – Transakcia podliehajúca DPH – Pojem – článok 168 písm. a) a článok 176 – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Odmietnutie – Reklamné služby, ktoré daňový orgán posúdil ako neprimerane nákladné a neúčelné – Nevytvorenie obratu v prospech zdaniteľnej osoby“

Vo veci C-334/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Veszprémi Törvényszék (súd vo Veszpréme, Maďarsko) z 20. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 23. júla 2020, ktorý súvisí s konaním:

Amper Metal Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory I. Ziemele, vykonávajúca funkciu predsedu siedmej komory, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca) a A. Kumin,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Amper Metal Kft., v zastúpení: V. Pallós, ügyvéd,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vlášil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a L. Havas, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Amper Metal Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci rozhodnutia tohto orgánu, ktorým odmietol právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej spoločnosťou Amper Metal na vstupe za reklamné služby.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

5 Podľa článku 80 ods. 1 smernice o DPH v prípadoch vymenovaných v tomto ustanovení s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude trhovú hodnotu na voľnom trhu.

6 Článok 168 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“

7 Podľa článku 176 prvého odseku smernice o DPH:

„Rada [Európskej únie] na návrh [Európskej] komisie jednomyslene určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.“

Maďarské právo

8 Podľa ustanovenia § 119 ods. 1 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“), ak tento zákon nestanovuje inak, právo na odpočítanie dane vzniká v okamihu, keď sa má určiť o splatná daň zodpovedajúca dani na vstupe, a to aj v prípade, keď sa daň z pridanej hodnoty stanoví podľa § 196/B ods. 2 písm. a) tohto zákona.

9 Ustanovenie § 120 písm. a) zákona o DPH predpokladá, že v prípade, ak zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení takejto osoby, používa, prípadne inak využíva, tovary alebo služby na účely uskutočnenia zdaniteľných dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb, je oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpočítať daň, ktorú jej pri nadobudnutí tovaru alebo poskytnutí služieb fakturovala akákoľvek iná zdaniteľná osoba, vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z príjmu právnických osôb.

10 Ustanovenie § 8 ods. 1 písm. d) az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zákon ?. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a z dividend, ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“) uvádza, že výsledok pred zdanením sa zvýši o sumy zaúčtované ako náklady alebo výdavky, o ktoré sa zníži uvedený výsledok, vrátane amortizácie z dôvodu odpisov dlhodobého nehmotného alebo hmotného majetku, ktoré nesúvisia s podnikateľskou alebo zárobkovou činnosťou, najmä s ohľadom na ustanovenia prílohy 3 tohto zákona.

11 Bod 4 prílohy 3 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje:

„Na účely § 8 ods. 1 písm. d) sa za náklady alebo výdavky vynaložené na podnikateľskú činnosť nepovažuje najmä: protihodnota (celková alebo čiastočná) za službu, ktorá presahuje 200 000 forintov (HUF) [(približne 555 eur)] bez DPH, ak z okolností (najmä podnikateľská činnosť zdaniteľnej osoby, výška jej obratu, povaha služby alebo protihodnota za službu) možno jednoznačne dospieť k záveru, že využívanie tejto služby je v rozpore s požiadavkami primeraného riadenia, pričom protihodnoty za služby prijaté od tej istej osoby z rovnakého dôvodu počas zdaňovacieho obdobia sa zohľadnia spoločne.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Amper Metal je maďarskou spoločnosťou pôsobiacou v odvetví výroby elektrických zariadení.

13 V roku 2014 uzavrela Amper Metal zmluvu so spoločnosťou Sziget Reklám Kft. na poskytnutie reklamných služieb, ktoré spočívali v umiestnení reklamných nálepiek s obchodným menom spoločnosti Amper Metal na automobily počas majstrovstiev automobilových pretekov v Maďarsku. V súvislosti s týmito službami vystavila Sziget Reklám v roku 2014 dvanásť faktúr na celkovú sumu 48 000 000 HUF (približne 133 220 eur), ku ktorým sa pripočítala DPH vo výške 27 % zodpovedajúca sume 12 960 000 HUF (približne 35 970 eur). Amper Metal si DPH zaplatenú za tieto služby odpočítala vo svojich daňových priznaniach za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014.

14 Prvostupový maďarský daňový orgán vykonal kontrolu *a posteriori* uvedených daňových priznaní, na základe ktorej odmietol toto odpočítanie. Tento daňový orgán ďalej dodatočným platobným výmerom spoločnosti Amper Metal uložil povinnosť zaplatiť sumu zodpovedajúcu neoprávnene odpočítanej DPH a uložil jej daňovú pokutu vo výške 3 240 000 HUF (približne 8 991 eur) spolu s úrokmi z omeškania vo výške 868 000 HUF (približne 2 409 eur). Tento daňový orgán sa domnieval, že náklady súvisiace so spornými reklamnými službami nemožno považovať za náklady spojené so zdaniteľnými transakciami vytvárajúcimi príjmy pre Amper Metal a z tohto

dôvodu DPH, ktorú Amper Metal zaplatila na vstupe, nebolo možné odpoíta? pod?a § 120 zákona o DPH.

15 Na podporu svojho rozhodnutia sa uvedený da?ový orgán odvolal na znalecké posudky v da?ovej a reklamnej oblasti. Pod?a týchto posudkov boli uvedené reklamné služby neprimerane nákladné a v skuto?nosti nemali pre Amper Metal nijaký prínos, a to predovšetkým s oh?adom na povahu zákazníkov tejto spoločnosti, ku ktorým patria najmä výrobcovia papiera, dielne na tepelnú lamináciu a iné priemyselné zariadenia a ktorých obchodné rozhodnutia neboli nijako ovplyvnené nálepkami umiestnenými na pretekárskych automobiloch. Dotknutý da?ový orgán v tejto súvislosti spresnil, že zmluva o reklamných službách nesp??a požiadavky „primeraného riadenia“ v zmysle bodu 4 prílohy 3 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

16 Amper Metal podala správne odvolanie na da?ový orgán druhého stup?a, ktorý toto odvolanie zamietol a potvrdil rozhodnutie prvostup?ového da?ového orgánu.

17 V tejto súvislosti Amper Metal podala na vnútroštátny súd žalobu o zrušenie rozhodnutí ma?arských da?ových orgánov prvého stup?a a druhého stup?a. Amper Metal tvrdila, že právo na odpoíťanie DPH si možno uplatni? aj v tom prípade, ak výdavky vynaložené zdanite?nou osobou neboli primerané ani hospodársky výhodné, a teda údajný chýbajúci prospech z poskytnutých reklamných služieb nemá na toto právo nijaký vplyv. Rovnako aj požiadavka užito?nosti, ktorú možno vyíslí? pod?a jednotlivých položiek, odporuje právu Únie, pretože ú?elom spoločného systému DPH je zabezpeí? úplnú neutralitu da?ového za?aženia všetkých hospodárskych ?inností bez oh?adu na ich ú?el alebo výsledky pod podmienkou, že tieto ?innosti samy osebe v zásade podliehajú DPH. Amper Metal dodáva, že za základ dane sa považuje protihodnota, ktorú poskytovate? skuto?ne prijal, v prejednávanej veci od spoločnosti Sziget Reklám, a preto jej nemožno právo na odpoíťanie odoprie? z dôvodu, že cena zaplatená uvedenému poskytovate?ovi je údajne neprimeraná.

18 Riadite?stvo štátnej da?ovej a colnej správy pre opravné prostriedky tvrdí, že absencia ekonomickej racionality bráni uplatneniu práva na odpoíťanie DPH. Okrem toho tvrdí, že pod?a ?lánku 80 ods. 1 smernice o DPH možno upravi? základ dane uvedený vo faktúre, ak tento základ nezodpovedá bežnej trhovej hodnote, tak ako v prejednávanej veci.

19 Vnútroštátny súd sa domnieva, v rámci sporu vo veci samej vzniká predovšetkým otázka, či si zdanite?ná osoba, ktorá vykonáva výlu?ne zdanite?nú ?innos?, môže uplatni? právo na odpoíťanie DPH zaplatenej na vstupe len v tom prípade, ak na základe konkrétnych skuto?ností objektívnym spôsobom preukáže užito?nos? služby, ktorú využila. Pod?a tohto súdu § 120 písm. a) zákona o DPH, ktorý obsahuje pojmy „inak využíva“, vyžaduje pod?a svojho významu v ma?aríne používanie, ktoré vedie k urítemu výsledku, ako aj efektívne a hospodársky výhodné použitie. Uvedený súd sa však pýta na súlad takejto požiadavky z h?adiska práva Únie. Je preto potrebné objasni?, či sa má ?lánok 168 písm. a) smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že odpoíťanie DPH si nevyhnutne vyžaduje preukázate?nú hospodársku výhodnos? v podobe zvýšenia obratu zdanite?nej osoby.

20 Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol preruši? konanie a predloži? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa alebo môže sa ?lánok 168 [prvá veta] písm. a) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že pod?a uvedeného ustanovenia – vzh?adom na výraz ‚použitý‘, ktorý sa v ?om uvádza – nemožno zamietnuť odpô?et DPH z transakcie spadajúcej do pôsobnosti smernice o DPH z dôvodu, že pod?a posúdenia da?ového orgánu nie je služba poskytovaná vystaviteľom faktúry v rámci transakcie uskuto?nenej medzi nezávislými stranami ‚výnosná‘ pre zdaniteľné ?innosti príjemcu faktúry, keďže:

- hodnota služby (reklamná služba), ktorú poskytuje strana, ktorá vystavuje faktúru, je neprimeraná vo vz?ahu k výnosu (obratu/zvýšeniu obratu) pochádzajúceho z rovnakej služby pre jej príjemcu alebo
- uvedená služba (reklamná služba) nevytvorila pre svojho príjemcu žiaden obrat?

2. Má sa alebo môže sa ?lánok 168 [prvá veta] písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pod?a uvedeného ustanovenia možno odpô?et DPH z transakcie spadajúcej do pôsobnosti smernice o DPH, zamietnuť z dôvodu, že pod?a posúdenia da?ového orgánu má služba poskytovaná vystaviteľom faktúry v rámci transakcie uskuto?nenej medzi nezávislými stranami, neprimeranú hodnotu, pretože služba (reklamná služba) je drahá alebo jej cena je príliš vysoká vo vz?ahu k jednej alebo viacerým službám, ktoré sa zoh?adnili na porovnanie?“

O prejudiciálnych otázkach

21 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 168 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba si nemôže odpô?ítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby na jednej strane preto, že fakturovaná cena za takéto služby je neprimeraná vo vz?ahu k referen?nej hodnote definovanej vnútroštátnym da?ovým orgánom, a na druhej strane z dôvodu, že takéto služby nezvýšili obrat tejto zdaniteľnej osoby.

22 V zmysle ?lánku 168 písm. a) smernice o DPH v rozsahu, v akom sa tovar a služby použijú na účely zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto?uje tieto transakcie, odpô?ítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto ?lenskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný inou zdaniteľnou osobou, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

23 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pod?a ustálenej judikatúry je právo na odpô?ítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane za?azujúce transakcie uskuto?nené na vstupe. Systém odpô?ítania má totiž za cieľ celkovo zmierniť zá?až, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú da?ovú neutralitu všetkých hospodárskych ?inností bez oh?adu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že tieto ?innosti samy osebe v zásade podliehajú DPH. Z toho vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, v ?ase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo na odpô?ítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, body 25 až 27, ako aj zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, body 23 až 25 a citovaná judikatúra).

24 V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd pýta na význam pojmu „použitý“, ktorý sa uvádza v ?lánku 168 písm. a) smernice o DPH. Konkrétne sa pýta, či na jednej strane neprimeraná povaha fakturovanej ceny za služby poskytnuté zdaniteľnej osobe, a na druhej strane okolnosť,

že tieto služby neviedli k zvýšeniu obratu zdaniteľnej osoby, môžu brániť uplatneniu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za tieto služby.

25 Po prvé v súvislosti so záverom týkajúcim sa neprimeranosti ceny fakturovanej za služby poskytnuté zdaniteľnej osobe a jej vplyvu na právo na odpočítanie dane, treba na jednej strane uviesť, že uplatnenie článku 168 písm. a) smernice o DPH predpokladá existenciu transakcie na vstupe, ktorá ako taká podlieha DPH.

26 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že poskytovanie služieb sa vykonáva za protihodnotu v zmysle smernice o DPH a je preto zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom právny vzťah, v rámci ktorého dochádza ku vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Tak je to aj v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu individualizovanej služby poskytnutej v rámci právneho vzťahu, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení (rozsudok z 21. januára 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, bod 31 a citovaná judikatúra).

27 Priama súvislosť existuje, ak sú dve plnenia vzájomne podmienené, teda že k prvému plneniu dôjde len pod podmienkou, že sa vykoná aj druhé, a naopak (rozsudok z 11. marca 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, bod 26 a citovaná judikatúra). Naopak skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je reálna cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je bežná trhová cena, je pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu irelevantná, keďže takáto okolnosť nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi poskytovaním služieb, ktoré sa uskutočňuje alebo sa má uskutočniť za protihodnotu, ktorá bola alebo má byť prijatá a ktorej suma je určená vopred a podľa presne stanovených kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 43, ako aj citovanú judikatúru).

28 Na druhej strane, čo sa týka sumy DPH, ktorú si môže zdaniteľná osoba odpočítať, treba pripomenúť, že podľa judikatúry pripomenutej v bode 23 tohto rozsudku sa právo na odpočítanie v zásade vzťahuje na všetky dane zaťažujúce uskutočnené transakcie na vstupe, pričom výška týchto daní sa vypočíta v závislosti od uplatniteľného základu dane. Podľa všeobecného pravidla uvedeného v článku 73 smernice o DPH, v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77 tejto smernice, základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií. Ide teda o protihodnotu dohodnutú medzi stranami a zaplatenú dodávateľovi alebo poskytovateľovi, a nie o objektívnu hodnotu, akou je trhová hodnota alebo referenčná hodnota určená daňovou správou.

29 Aj keď článok 80 smernice o DPH s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani upravuje výnimku z tohto všeobecného pravidla, keď stanovuje, že základ dane môže zodpovedať obvyklej hodnote dotknutého plnenia, je potrebné pripomenúť, že uvedené ustanovenie sa týka len dodaní tovarov a poskytnutí služieb príjemcom, ku ktorým existujú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom.

30 Po druhé, čo sa týka záveru, v zmysle ktorého sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, čo by svedčilo o neužitosti služieb, ktoré jej boli poskytnuté na vstupe, treba hneď na úvod pripomenúť, že článok 168 písm. a) smernice o DPH predpokladá, že tovary a služby nadobudnuté na vstupe zdaniteľnou osobou sa používajú na účely jej zdaniteľných transakcií. Konkrétne podľa článku 176 prvého odseku smernice o DPH sú z práva na odpočítanie výslovne

vylúčené výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako sú napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu. To znamená, že aj keď výdavky, ktoré platíte dane vynaložil na vstupe, musia mať povahu podnikateľských výdavkov a aj napriek tomu, že nadobudnuté tovary alebo služby sa musia používať na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, ani článok 168 písm. a), ani článok 176 prvý odsek smernice nepodriať výkon práva na odpočítanie požiadavke spočívajúcej vo zvýšení obratu zdaniteľnej osoby a všeobecnejšie požiadavke ekonomickej výhodnosti transakcie uskutočnenej na vstupe.

31 Naopak v zmysle ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28, ako aj zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 26 a citovaná judikatúra).

32 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29, a zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 27, ako aj citovaná judikatúra).

33 Z vyššie uvedeného vyplýva, že existencia práva na odpočítanie sa určuje v závislosti od transakcií na výstupe, ktorých sa týkajú transakcie na vstupe. Existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady transakcií na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 28 a citovaná judikatúra).

34 Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. Existencia bezprostredného spojenia sa musí posudzovať s ohľadom na objektívny obsah predmetnej transakcie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 31, a zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

35 V rámci tohto posúdenia 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 neuskutoční a v dôsledku toho neviedla 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).

36 V prejednávanej veci v rozsahu, v akom sa transakcia na vstupe, konkrétne poskytnutie reklamných služieb spoločnosti Amper Metal, považuje za transakciu podliehajúcu DPH, v súlade so zásadami pripomenutými v bodoch 26 a 27 tohto rozsudku, skutočnosť, že zaplatená cena je vyššia ako trhovacia cena alebo prípadná referenčná hodnota určená daňovým úradom pre podobné reklamné služby, nemôže odôvodňovať odmietnutie výkonu práva na odpočítanie v neprospech zdaniteľnej osoby.

37 V tomto kontexte sa výška DPH, ktorú možno odpočítať, musí určiť v súlade s relevantným základom dane a so zreteľom na požiadavky uvedené v bode 28 tohto rozsudku, teda v závislosti od protihodnoty uvedenej vo faktúrach predložených zdaniteľnou osobou, ktorú táto osoba skutočne zaplatila. Naopak článok 80 smernice o DPH nie je relevantný, keďže spor vo veci samej sa týka transakcie medzi nezávislými stranami.

38 Vzhľadom na okolnosti vo veci samej musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na objektívny obsah reklamných služieb v prejednávanej veci posúdiť, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciou na výstupe, ktorá zakladá právo na odpočítanie, alebo ak nejde o takýto prípad, s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti Amper Metal ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto činnosť, alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

39 Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. V súlade so záverom uvedeným v bode 35 tohto rozsudku, okolnosť, že služby nadobudnuté spoločnosťou Amper Metal nezvýšili jej obrat, nie je na účely uvedeného posúdenia relevantná.

40 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba dospieť k záveru, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, 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.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvorom (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice

2006/112, 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.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.