

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/19/2018
Identifikačné číslo spisu: 7016200514
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7016200514.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej, (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu BELLE EXPORT - IMPORT SK, s.r.o., Košice, Textilná 5, právne zastúpeného advokátom JUDr. Petrom Majerníkom, so sídlom v Košiciach, Werferova 1, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR Banská Bystrica, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102640838/2016 zo dňa 1. marca 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/51/2016-63 zo dňa 7. decembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/51/2016-63 zo dňa 7. decembra 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1.

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) zamietol žalobu žalobcu postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ktorým sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102640838/2016 zo dňa 01.03.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice zo 07.12.2015 č. 21400224/2015 správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 43.096,40 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013. Daňový úrad Košice znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 2013 zo sumy 64.184,58 eur na sumu 21.088,18 eur. Rozhodnutie bolo vydané na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorú u žalobcu vykonal správca dane na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013. Výsledky daňovej kontroly boli uvedené v protokole zo dňa 20.04.2015 č. 20119140/2015. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správca dane o porušení § 51 ods.1 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 49 ods.1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže nebolo preukázané, že vznikla daňová povinnosť.

2. Správca dane neuznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 43.096,40 eur z faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013 od dodávateľa BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, Textilná 5, predmetom ktorej bola „provízia“ (na základe zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013), celková cena uvedená na faktúre je 258.578,40 eur, z toho DPH 43.096,40 eur.
3. V zmysle zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 uzavretej medzi záujemcom - BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o., Textilná 5, Košice, a sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, sa sprostredkovateľ okrem iného zaviazal, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby mal záujemca možnosť uzavrieť s tretími osobami zmluvu, ktorej predmetom mal byť nákup a predaj surového železa, pričom provízia bola stanovená vo výške 22 % z obratu predaja surového železa.
4. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zistil, že sprostredkovaním v zmysle predmetnej zmluvy sa v danom prípade rozumie zabezpečenie dodávky, t.j. sprostredkovanie predaja tovaru (surového železa) za účelom jeho ďalšieho predaja zo strany žalobcu pre českého platiteľa dane Vítkovice Heavy Machinery a.s., Vítkovice. Tovar bol podľa vyjadrenia žalobcu nakúpený žalobcom od U.S. Steel Košice, s.r.o. Tieto skutočnosti žalobca deklaroval svojimi vyjadreniami v priebehu výkonu daňovej kontroly, a k týmto tvrdeniam predkladal dôkazy (nákupné faktúry od U.S. Steel Košice, s.r.o.), a zároveň predkladal aj faktúry deklarujúce predaj tovaru - surového železa pre českého platiteľa dane Vítkovice Heavy Machinery, a.s.
5. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly preveroval u dodávateľa - U.S. Steel Košice, s.r.o., a českého odberateľa - Vítkovice Heavy Machinery a.s., či došlo k zdaniteľným obchodom - nákupu surového železa žalobcom od dodávateľa U.S. Steel Košice, s.r.o., a následne k jeho predaju pre českého odberateľa. Správca dane tiež preveroval, či došlo k sprostredkovaniu obchodov, t.j. či bol nákup tovaru od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., pre žalobcu sprostredkovaný sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, a či došlo k sprostredkovaniu predaja tovaru pre českého odberateľa od žalobcu sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice.
6. Správca dane zistil, že zdaniteľné obchody - nákup surového železa od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., pre žalobcu a predaj surového železa v spoločnosti Vítkovice Heavy Machinery s.r.o., od žalobcu, sa uskutočnili tak, ako ich žalobca deklaroval.
7. Preverovaním sa nepreukázalo sprostredkovanie obchodov sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným Košice - sprostredkovanie nákupu surového železa od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., a sprostredkovanie predaja surového železa spoločnosti Vítkovice Heavy Machinery a.s.
8. Správca dane dňa 20.04.2015 vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 20119140/2015, v ktorom vyčíslil celkový rozdiel DPH v sume 43.096,40 eur, keďže žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovaných faktúrou zo dňa 16.12.2013 č. 513023.
9. Krajský súd sa vo svojom rozhodnutí odvolal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok Ruistoria c/a Španielsko, vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999, z ktorého vyplýva právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasnil skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania, sa bude zaoberať iba tými žalobnými námietkami, ktoré považuje za rozhodujúce pre právne posúdenie preskúmvanej veci.
10. Krajský súd uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval, či k nákupu surového železa došlo u dodávateľa žalobcu, a k predaju surového železa došlo u českého odberateľa, vyvíjaním aktivity sprostredkovateľa, alebo či tieto obchody prebehli bez jeho pôsobenia, t.z. či sprostredkovateľ

vyvíjal takú činnosť, ktorá umožnila žalobcovi uzavrieť zmluvu o nákupe, resp. predaji surového železa. Faktúry o nákupe a predaji tovaru (surového železa) predložené žalobcom v priebehu daňovej kontroly preukázali iba to, že k nákupu došlo, a to opakovane v dlhšom časovom období. Dodávateľ a odberateľ žalobcu nepotvrdil, že obchody boli sprostredkované, a ani Ing. L., zamestnankyňa sprostredkovateľskej organizácie nemala vedomosť, že existuje zmluva o sprostredkovaní, a že jej činnosť je praktické naplnenie obsahu tejto zmluvy.

11. Žalobnú námietku žalobcu, že správca dane nemôže určovať a hodnotiť mieru požadovanej iniciatívy sprostredkovateľa, ale je oprávnený iba skúmať splnenie sprostredkovateľskej zmluvy, pričom faktúry o nákupe a predaji tovaru nepochybne preukázali činnosť sprostredkovateľa, ktorá viedla k dojednanému výsledku, nepovažoval krajský súd za dôvodnú. Podľa názoru súdu vedomosť dodávateľovi odberateľov, ale aj poverenej zamestnankyne Ing. L.L. o existencii sprostredkovateľskej zmluvy bola v preskúvanom prípade podstatná. Za obe obchodné spoločnosti, t.j. sprostredkovateľa a záujemcu (žalobcu) konala tá istá osoba C. N.. Obchodné názvy oboch spoločností sú takmer identické, pričom spoločnosti zapojené do dodávky surového železa pre žalobcu - U.S. Steel Košice, s.r.o., TUBE CITY IMS Košice, s.r.o., aj český odberateľ žalobcu nemali vedomosť o sprostredkovaní vzhľadom na to, že konateľ sprostredkovateľskej spoločnosti a zároveň konateľ žalobcu sa pri obchodných rokovaniach dostatočne nevymedzil, či koná za spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, alebo za spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o., Košice, t.j. žalobcu. Týmto spôsobom sa podľa názoru krajského súdu sám žalobca dostal do dôkaznej núdze, keď okrem formálnych náležitostí nebol schopný predložiť dôkazy o reálne uskutočnenej službe uvedenej na predmetnej faktúre, a to tou osobou, ktorá je ako dodávateľ na faktúre uvedená. Na preukázanie reálnosti poskytovanej služby totiž nestačila iba tá skutočnosť, že obchodní partneri žalobcu potvrdili, že konali so štatutárom C. N., keď nevedeli identifikovať, či C.Á. N. vystupoval ako konateľ sprostredkovateľskej spoločnosti, alebo konateľ žalobcu.

12. Podstatou sprostredkovania je schopnosť dojednať obchodnú príležitosť. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zistil, že s C. konateľom žalobcu jeho obchodní partneri dojednávajú obchody, obsahom ktorého bol nákup a predaj surového železa, aj v minulosti, a teda bol logický záver správcu dane, že menovaný vedel o príležitosti obchodu uzavrieť a bol aj schopný sám dojednať obchody, a aj ich pred uzatvorením zmluvy o sprostredkovaní aj dojednával. Žalobca odôvodnil potrebu uzatvoriť zmluvu o sprostredkovaní tým, že nezamestnával žiadnych zamestnancov, a nemal žiadny majetok. Zamestnankyňa sprostredkovateľa B. L. podľa žalobcu dojednávala konkrétne obchody U.S. Steel Košice, s.r.o., a to v mene a na účet svojho zamestnávateľa BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Správca dane konštatoval, že činnosť menovanej spočívala vo vyhotovovaní nákupných listov, váženky, ložné listy a podobne, čo možno charakterizovať ako technické zabezpečovanie dodávky pre žalobcu. Tento záver správcu dane považoval súd za správny a logický, keďže nešlo v danom prípade o takú činnosť, ktorá smerovala k možnosti žalobcu uzavrieť zmluvu s predmetom nákup a predaj surového železa.

13. Podľa názoru krajského súdu dôkazy, ktoré boli v daňovom konaní vykonané, dostatočne spochybnili dokazovanie žalobcu o vykonaní služby dodávateľom (sprostredkovateľom) a žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňového konania, ani vo vyrubovacom konaní nevyvrátil. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola riešená v rozhodnutiach Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, v ktorom súd konštatoval: „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje“. Obdobne, Najvyšší súd SR v rozsudku z 01.12.2016 sp.zn. 1Sžf/81/2015 okrem iného konštatoval, že „správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca

tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov“. Súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, i správcu dane, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že dodávateľská spoločnosť (prepojená) BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice reálne dodala služby, ktoré sú uvedené na faktúre č. 513023 zo dňa 16.12.2013. Záver, ku ktorému dospel správca dane i žalovaný, zodpovedá vykonaným dôkazom a tiež logickému mysleniu a uvažovaniu.

2.

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj kasačný sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa 440 ods. 1 písm. g) CMP (správne malo byť SSP), pretože súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

15. Podľa žalobcu rozsudok voči ktorému smeruje kasačná sťažnosť pozostáva z 19 strán, čo vytvára dojem jeho rozsiahleho odôvodnenia. Krajský súd do odôvodnenia rozsudku pojal obsah napadnutého rozhodnutia ako aj všetky písomné podania strán sporu (strany 1- 14 rozsudku), následne súd citoval zákonné ustanovenia vzťahujúce sa na daný prípad (strany 14 - 15 rozsudku) avšak samotnému odôvodneniu sa venoval iba na dvoch stranách (strany 16 - 17 rozsudku). Posledné dve strany obsahovali poučenie o možnosti podať kasačnú sťažnosť. Samotnému odôvodneniu rozsudku sú tak venované odseky 56. až 62.

16. V ods. 56. krajský súd konštatoval všeobecne známu skutočnosť, že dôkazná povinnosť je v daňovom konaní na strane daňového subjektu. V ods. 57. krajský súd pomerne alibisticky odkazoval na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, podľa ktorého krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkmi konania, ale iba na tie, ktoré považoval za rozhodujúce pre právne posúdenie preskúmvanej veci. Týmto krajský súd odôvodnil absolútne nedostatočné odôvodnenie svojho rozhodnutia, v ktorom nedal odpoveď na žiadnu z námietok prezentovaných sťažovateľom ako žalobcom v spore. Žaloba vzhľadom na závažnosť veci a výšku nároku neuznaného žalovaným bola odôvodnená rozsiahlo, nakoľko sa v nej sťažovateľ podrobne venoval všetkým aspektom napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného. Postup krajského súdu, ktorý sa obmedzil na strohé prítakávanie rozhodnutiu žalovaného bez toho, aby poskytol akýkoľvek právny názor vo veci považujeme za hrubé porušenie práva na súdnu ochranu.

17. V ods. 58. a 59. krajský súd opätovne popísal skutočnosti známe z daňového konania ako aj z podanej žaloby. Až v ods. 60. súd pristúpil k vyhodnoteniu zistených skutočností a dôkazov, kedy prezentoval názor, že vedomosť odberateľov, dodávateľov ako aj B. L. o existencii sprostredkovateľskej zmluvy je v preskúmvanom prípade podstatná. Z uvedeného právneho posúdenia sa však žalobca nedozvedel, za akých zákonných ustanovení alebo judikatúry krajský súd odvodil tento záver.

18. Podľa žalobcu v ods. 61. krajský súd správne konštatoval, že podstatou sprostredkovania je schopnosť dojednať obchodnú príležitosť. Následne súd opätovne iba nekriticky prebral argumentáciu žalovaného, keď poukázal na to, že s C.U. N., konateľom sťažovateľa, jeho obchodní partneri (pravdepodobne súd myslel obchodných partnerov sťažovateľa, nie C. N.), dojednávajú obchody, ktorých obsahom bol nákup a predaj surového železa aj v minulosti, teda je logický záver správcu dane, že menovaný vedel o príležitosti obchodu uzatvoriť, bol schopný sám dojednať obchody a aj ich pred uzatvorením zmluvy o sprostredkovaní dojednával.

19. Žalobca uviedol, že odôvodnenie rozsudku v ods. 61 je zmätočné, kedy súd vôbec nerozlišoval medzi jednotlivými subjektmi

- sprostredkovateľ, ktorým bol BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice
- záujemca, ktorým bol sťažovateľ, teda spoločnosť BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o.
- konateľ sprostredkovateľa a záujemcu B. C.Á. N.

20. Správca dane a následne aj krajský súd v ods. 61 argumentoval tým, že C. N. ako konateľ spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice (sprostredkovateľ) v minulosti dojednával totožné obchody priamo pre túto spoločnosť, teda C. N. o takejto príležitosti vedel a bol schopný sám takýto obchod dojednať aj pre spoločnosť BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o., teda pre sťažovateľa. Žiaden z dôkazov, ktoré boli zabezpečené správcou dane však vyššie uvedené tvrdenie nepreukázalo. Z akých dôkazov súd vychádzal keď prijal uvedený záver? Kedy v minulosti mal C. pre sprostredkovateľa dojednávať obchody, s kým ich dojednával, kto bol dodávateľ a odberateľ, o aké obchody sa jednalo, čo bolo ich predmetom, v akom období sa realizovali? Krajský súd nekriticky prevzal záver správcu dane bez toho, aby ho čo i len porovnal s vykonanými dôkazmi.

21. Jediným dôkazom, ktorý naznačil existenciu spolupráce medzi sprostredkovateľom a spoločnosťou TUBE CITY IMS Košice, s.r.o. je zmätočná odpoveď splnomocneného zástupcu U.S. Steel Košice, s.r.o., ktorý sa navyše ani nevyjadruje za spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o. ale za spoločnosť TUBE CITY IMS Košice, s.r.o., a ktorý sa nevyjadruje k spolupráci so sťažovateľom ale so spoločnosťou BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. V odpovedi sa poukazuje na stanovisko akéhosi Brenta, pričom žalobca nevedel o koho ide a prečo správca dane nekontaktoval priamo zástupcu TUBE CITY IMS Košice, s.r.o. Takáto sprostredkovaná zmätočná odpoveď je však pre správcu dane aj pre správny súd zároveň jediným dôkazom, na základe ktorého dospeli k záveru o nevykonaní sprostredkovateľskej činnosti.

22. Žalovaný ako aj súd argumentovali tým, že jediným konateľom a spoločníkom žalobcu aj sprostredkovateľa bol C., ktorý o príležitosti uzatvoriť obchod vedel súčasne ako konateľ oboch spoločností. Krajský súd rovnako ako žalovaný opätovne vychádzal z mylného predpokladu o tom, čo je predmetom sprostredkovateľskej činnosti. O skutočnosti, že spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o. predávala surové železo totiž nevedel iba pán N., ale niekoľko tisíc ľudí, od zamestnancov spoločnosti, cez rôzne dodávateľské a odberateľské spoločnosti až po bežných ľudí, ktorí vo všeobecnosti mali takúto vedomosť z médií a pod. Vedomosť o možnosti uzatvoriť obchod ešte neznamenalo schopnosť tento obchod aj realizovať resp. sprostredkovať. Sprostredkovateľská činnosť bola v prospech sťažovateľa vyvíjaná práve z dôvodu, že to bol sprostredkovateľ ako právnická osoba, nie C. N. ako jej konateľ, ktorá mala dlhoročné obchodné vzťahy s U.S. Steel Košice, s.r.o. a teda takýto obchod dokázala sprostredkovať aj pre tretí subjekt, ktorým bol žalobca, opäť ako právnická osoba. Podstata sprostredkovania v tomto prípade teda nespočívala na vedomosti o určitej obchodnej príležitosti, ale na schopnosti túto obchodnú príležitosť dojednať, čo je podľa odôvodnenia v ods. 61 rozhodujúce aj pre krajský súd.

23. Krajský súd v ods. 62. už iba citoval rozsudky Najvyššieho súdu SR avšak ďalšie odôvodnenie svojho rozsudku neposkytol.

24. Žalobca v rámci výkonu kontroly predložil mailovú komunikáciu medzi Ing. M. L. ako zamestnankyňou spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice (sprostredkovateľa) a spoločnosťou Tube City IMS Košice, s.r.o. Z tejto mailovej komunikácie vyplýval priamy výkon sprostredkovateľskej činnosti, kedy Ing. L. ako zamestnankyňa sprostredkovateľa dojednáva konkrétne obchody následne realizované kontrolovaným daňovým subjektom.

25. Vo svojom rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že výsluchom svedkyne L. bolo zistené, že pracuje pre sprostredkovateľa a jednoznačne sa vyjadrila, že v rámci svojej pracovnej náplne komunikovala v mene spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice (sprostredkovateľa) so spoločnosťou Tube City IMS Košice, s.r.o. pričom dojednávala obchody medzi žalobcom a U.S. Steel Košice, s.r.o. Z uvedeného vyjadrenia nepochybne vyplýval skutočný výkon sprostredkovateľskej činnosti v prospech sťažovateľa. Napriek tomu, že žalovaný na uvedené vo svojom rozhodnutí poukázal, v ďalšom odôvodnení svojho rozhodnutia sa s týmto dôkazom vôbec nevysporiadal. Práve naopak, žalovaný opätovne poukazyval iba na skutočnosť, že svedkyňa nemala vedomosť o uzavretí zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013. Napriek tomu, že svedkyňa priamo uviedla, že ako zamestnankyňa sprostredkovateľa dojednávala obchody medzi sťažovateľom a U.S. Steel Košice,

s.r.o., teda fakticky vykonávala sprostredkovateľskú činnosť ako zamestnanec sprostredkovateľa tak, ako bola dohodnutá v zmluve o sprostredkovaní č. 2/2013 a ako je chápaná zákonom, takéto konanie svedkyne nepovažoval za relevantné, pretože o sprostredkovateľskej zmluve č. 2/2013 nevedela.

26. Akým logickým postupom dospel krajský súd aj žalovaný k záveru, že zamestnanec má mať vedomosť o obsahu zmluvných dojednaní jeho zamestnávateľa s tretími subjektmi? Svedecká výpoveď Ing. L. jednoznačne preukázala, že sprostredkovateľ svojimi zamestnancami, teda nie iba svojím konateľom, skutočne realizoval sprostredkovateľskú činnosť. Podľa názoru žalobcu je práve preukázanie skutočného výkonu sprostredkovateľskej činnosti rozhodujúce pre vznik nároku na odpočítanie DPH.

27. Žalovaný na str. 11 ods. 4 rozhodnutia argumentoval tým, že Ing. L. ako osoba, ktorá obchody sprostredkovávala, mala mať vedomosť o zmluve o sprostredkovaní. Žalovaný si v tomto samo protirečil, keď na str. 10 ods. 5 uviedol, že za právnickú osobu nemôže okrem konateľa nikto konať priamo, v ďalšom však uviedol, že obchody sprostredkovávala Ing. L.. Uvedené chápanie bolo v rozpore s platným právom. Sprostredkovanie vykonávala spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, nie Ing. L., ktorá vykonávala konkrétne činnosti v mene a na účet svojho zamestnávateľa, ktorým je spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Skutočný výkon sprostredkovateľskej činnosti tejto spoločnosti bol tak preukázaný konaním jej zamestnancov a jej konateľa. V žiadnom prípade to však neznamenal, že zamestnanci vykonávajúci konkrétne pracovné úlohy museli byť oboznámení s tým, aké zmluvné dojednania svojho zamestnávateľa tým fakticky napĺňali.

28. Žalovaný konštatoval, že vykonal miestne zisťovanie u platiteľa dane U.S. Steel Košice, s.r.o. dňa 15.01.2015, pri ktorom mu boli predložené originály tam uvedených účtovných a daňových dokladov, súvisiacich s obchodnými transakciami medzi kontrolovaným daňovým subjektom a U.S. Steel Košice, s.r.o. K jednotlivým faktúram bol vždy predložený nákupný list, váženky, zmluvy a ložný list. Uvedené dokumenty boli podpísované Ing. L., opäť pri výkone sprostredkovateľskej činnosti. Tvrdenie krajského súdu, že vyhotovenie nákupného listu, váženiek, ložných listov a podobne nebol výkonom sprostredkovateľskej činnosti, ale technickým zabezpečením samotného obchodu považujeme za prísne formalistické a zároveň tento názor nie je dostatočne preukázaný vykonaným dokazovaním.

29. Krajský súd totožne ako aj žalovaný argumentoval tým, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z daňových dokladov, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Krajský súd ďalej uvádza, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody - sprostredkovanie boli reálne uskutočnené tak, ako boli faktúrou deklarované.

30. Napriek tomu, že prinajmenej z výsluchu svedkyne L. vyplýval priamy výkon sprostredkovateľskej činnosti sprostredkovateľom, krajský súd tieto odmietol akceptovať a zotrval na ničím nepodloženej požiadavke na vedomosť Ing. L. o existencii sprostredkovateľskej zmluvy. Takýto postup súdu považoval za arbitrárny.

31. Žalobca zdôraznil, že sprostredkovateľ riadne odviezol do štátneho rozpočtu daň z pridanej hodnoty, ktorá povinnosť mu vznikla z dôvodu výkonu sprostredkovateľskej činnosti. V danom prípade sa teda nejedná o akýsi fiktívny obchod, ktorého cieľom je poškodenie štátneho rozpočtu, práve naopak, šikanózne konanie štátnych orgánov hrubým spôsobom poškodzuje sťažovateľa.

32. Žalovaný odkázal na odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, kde na str. 10 správca dane konštatoval, že Ing. G. sa nevedel vyjadriť, či predmetné prípady boli sprostredkované nejakou inou treťou osobou ešte pred podpísaním Rámcových zmlúv. K tomuto je potrebné uviesť, že sprostredkovateľská činnosť spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice je vzťahom medzi touto spoločnosťou a sťažovateľom a pre naplnenie tohto vzťahu nebola potrebná vedomosť tretej strany o jeho existencii. Opačný názor správneho súdu nemal oporu v zákone. Podstatou sprostredkovateľskej činnosti bol skutočný výkon a nie vedomosť tretej

strany o jej výkone. Napriek uvedenému správny súd svoje rozhodnutie opakovane opieral o totožné argumenty ako správca dane, teda o skutočnosť, či tretie osoby mali alebo nemali vedomosť o výkone sprostredkovateľskej činnosti.

33. K vedomosti Ing. G. resp. U.S. Steel Košice, s.r.o. o sprostredkovaní obchodov bolo potrebné dodať, že komunikácia medzi U.S. Steel Košice, s.r.o. a Tube City IMS Košice, s.r.o. na jednej strane a Ing. L. na strane druhej prebiehala vždy pod hlavičkou BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, teda sprostredkovateľa. Rámcovú zmluvu č. 07/2013 a 08/2013 a dodatky k nej, na základe ktorých sa realizovali obchody medzi sťažovateľom a U.S. Steel Košice, s.r.o. pripravovala spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o. a táto bola zaslaná Ing. L. na prípadné pripomienkovanie a podpis. V zmluvách a ich dodatkoch, ktoré vyhotovovala priamo U.S. Steel Košice, s.r.o. bol jednoznačne definovaný sťažovateľ ako kupujúci podľa obchodného mena, sídla, ICO, IČ DPH a zápisu v obchodnom registri. Tvrdenie spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. o tom, že nemala vedomosť o sprostredkovaní je vo svetle týchto skutočností absurdná. Ak spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o. komunikuje ohľadne dojednania obchodov so sprostredkovateľom avšak následne sama pripraví zmluvy, kde ako kupujúceho jednoznačne identifikuje sťažovateľa, na základe čoho tak urobila, ak nie na základe vedomosti o sprostredkovaní obchodu? Ak by U.S. Steel Košice, s.r.o. nemal vedomosť o sprostredkovaní obchodu, prečo by rámcové zmluvy a ich dodatky posielali sprostredkovateľovi a nie priamo sťažovateľovi ako kupujúcemu?

34. Žalovaný sa taktiež stotožnil s odôvodnením správcu dane, ktorý na str. 11 svojho rozhodnutia citoval vyjadrenia spoločnosti Tube City IMS Košice, s.r.o. k položeným otázkam. Na otázku od kedy U.S. Steel Košice, s.r.o. spolupracoval s kontrolovaným daňovým subjektom sa splnomocnený zástupca spoločnosti vyjadril, že spoločnosť Tube City IMS Košice, s.r.o. má najstaršie záznamy z roku 2006 a už vtedy robili s BELLE EXPORT - IMPORT, t.j. bolo možné, že aj dlhšie. Pokiaľ sa týkal nákupu od tejto spoločnosti, tak je to cca 20 rokov. Z uvedeného vyjadrenia bolo zrejmé, že vyjadrenie sa týkalo spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice a nie kontrolovaného daňového subjektu, ktorý bol zapísaný v obchodnom registri až v roku 2009. Toto vyjadrenie malo zásadný vplyv na posúdenie ďalšej odpovede splnomocneného zástupcu spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o.

35. Žalovaný nesprávne konštatoval, že z vyjadrenia splnomocneného zástupcu U.S. Steel Košice, s.r.o. vyplynulo, že pán N. pri dohadovaní obchodov nedostatočne identifikoval spoločnosť, v mene ktorej konal. Z vyjadrenia splnomocneného zástupcu spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. uvedené skutočnosti v žiadnom prípade nevyplyvali. Z vyjadrenia splnomocneného zástupcu vyplývalo, že boli v kontakte s Ing. N., ktorý nepochybne vystupoval v mene sprostredkovateľa. Pri identifikácii právnickej osoby, za ktorú podľa vedomosti U.S. Steel Košice, s.r.o. mal pán N. vystupovať, žalovaný formalisticky vyhodnotilo iba to, že v odpovedi nebol uvedený presný názov spoločnosti avšak vôbec sa nezaoberal skutočnosťou, že právnická osoba, za ktorú Ing. N. konal, bola dostatočne identifikovaná ďalšími atribútmi, a to napr. dĺžkou obchodných vzťahov. Navyše z mailovej komunikácie Ing. L. nepochybne vyplývalo, že táto komunikovala za sprostredkovateľa.

36. Na str.11 správca dane konštatoval že „...daňový subjekt U.S. Steel Košice, s.r.o. nevedel konkretizovať, za ktorý subjekt pri uzatváraní zdaniteľných obchodov medzi (U.S. Steel Košice, s.r.o. a českým daňovým subjektom Vítkovice Heavy Machinery a.s., Vítkovice pán N. konal. ” S uvedeným záverom sa stotožnil aj žalovaný. Žalobca poukázal na opätovne nesprávne chápanie sprostredkovateľskej činnosti. Sprostredkovanie neprebiehala medzi U.S. Steel Košice, s.r.o. a českým daňovým subjektom. Sprostredkovanie sa týkalo nákupu a predaja surového železa pre sťažovateľa. Pre naplnenie sprostredkovateľskej činnosti úplne postačovalo sprostredkovanie nákupu alebo predaja surového železa, teda už výkonom sprostredkovateľskej činnosti medzi kontrolovaným daňovým subjektom a U.S. Steel Košice, s.r.o. došlo k naplneniu povinností zo zmluvy o sprostredkovaní a k vzniku nároku na províziu. Žalobca ďalej poukázal na to, že tvrdenie o tom, že U.S. Steel Košice, s.r.o. nevedel konkretizovať, za ktorý subjekt pri uzatváraní zdaniteľných obchodov pán N. konal sa nezakladá na pravde a nevyplyvalo z vykonaného dokazovania. U.S. Steel Košice, s.r.o. sa jednoznačne vyjadril, že

obchodný vzťah s BELLE EXPORT - IMPORT má minimálne od roku 2006 (teda sa vyjadroval o spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice keďže kontrolovaný daňový subjekt v tom čase ešte nevznikol) a s týmto subjektom jednal pri uzatváraní zmlúv. Navyše splnomocnený zástupca U.S. Steel Košice, s.r.o. pri svojom vyjadrení nepoužil názov BELLE EXPORT - IMPORT SK, teda nebolo možné hovoriť o tom, žeby potenciálne mohol myslieť túto spoločnosť.

37. V rámci vykonanej daňovej kontroly nebola spochybnená existencia zmluvného vzťahu medzi sťažovateľom ako záujemcom a spoločnosťou BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice ako sprostredkovateľom, ktorý bol založený zmluvou o sprostredkovaní č. 2/2013, uzatvorenou dňa 02.01.2013. Taktiež nebola spochybnená existencia faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013, ktorou si sprostredkovateľ voči sťažovateľovi vyúčtoval províziu za sprostredkovateľskú činnosť za rok 2013.

38. Pokiaľ išlo o formálne náležitosti, vyžadované zákonom pre vznik oprávnenia platiteľa odpočítať daň z pridanej hodnoty, správca dane ani žalovaný nespochybnil, že tieto boli naplnené. Správca dane a žalovaný však spochybnili skutočné dodanie služby, ktoré bolo podľa názoru správcu dane základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti.

39. Žalobca mal za to, že v priebehu daňovej kontroly v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. dostatočne preukázal dodanie služby, ktorou bolo poskytnutie sprostredkovateľskej činnosti v zmysle uzatvorenej zmluvy.

40. Podľa § 642 Obchodného zákonníka, „Zmluvou o sprostredkovaní sa sprostredkovateľ zaväzuje, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzatvoriť určitú zmluvu s treťou osobou, a záujemca sa zaväzuje zaplatiť sprostredkovateľovi odplatu (províziu).

41. V zmysle čl. I. bod 1. zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 zo dňa 02.01.2013 mala byť predmetom činnosti sprostredkovateľa činnosť smerujúca k tomu, aby mal záujemca možnosť uzatvoriť zmluvu s tretími osobami, ktorej predmetom mal byť nákup, predaj surového železa. Predmet zmluvy o sprostredkovaní je v ust. § 642 ObZ. ako aj v čl. I. bod 1. zmluvy o sprostredkovaní formulovaný všeobecne ako vyvíjanie činnosti smerujúcej k vytvoreniu príležitosti pre záujemcu k uzatvoreniu zmluvy. Miera požadovanej aktivity sprostredkovateľa mohla byť rôzna a bude predovšetkým závisieť od obsahu zmluvy. Mieru požadovanej aktivity však v žiadnom prípade nemohol určovať správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly ani správny súd vo svojom rozhodnutí. Nie je v kompetencii správcu dane ani žalovaného aby hodnotil, či miera aktivity sprostredkovateľa dojednaná v rámci zmluvy o sprostredkovaní bola dostatočná, pokiaľ neodporuje chápaniu sprostredkovateľskej zmluvy tak, ako ju upravuje § 642 ObZ.

42. V rámci vykonanej kontroly sa správca dane zameril na zistenie skutočností, či sprostredkovateľ (dodávateľ), teda spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice jednala so spoločnosťou Tube City IMS Košice, s.r.o. a spoločnosťou Vítkovice Heavy Machinery a.s. ohľadne uzatvorenia dojednaných obchodov v prospech kontrolovaného daňového subjektu.

43. Z ustanovení Obchodného zákonníka vyplýva základné členenie na dva stupne očakávanej aktivity sprostredkovateľa, a to buď iba obstaranie príležitosti uzavrieť sprostredkovanú zmluvu alebo sa očakáva spolupôsobenie vedúce k uzatvoreniu tejto zmluvy. Ani v jednom prípade však zákon neviaže vznik nároku na províziu na spôsob, akým sa sprostredkovateľ dopracuje k želanému výsledku, ale len na samotný výsledok, teda buď obstaranie príležitosti alebo samotné uzavretie zmluvy. Na základe uvedeného mal teda správca dane ako aj žalovaný a následne aj krajský súd skúmať splnenie sprostredkovateľskej zmluvy v rozsahu zákonných a zmluvných povinností sprostredkovateľa. V zmysle zmluvy mal sprostredkovateľ povinnosť vyvíjať takú činnosť, ktorá by viedla k vzniku možnosti uzatvoriť zmluvu o nákupe, predaji surového železa. Predloženými faktúrami o nákupe a predaji tovaru bolo nepochybne preukázané, že činnosť sprostredkovateľa viedla k dojednanému výsledku, teda k

uzatvoreníu sprostredkovaných zmlúv.

44. Podľa § 647 ods. 1, veta druhá ObZ., „ Sprostredkovateľovi však nevzniká nárok na províziu, ak zmluva s tretou osobou bola uzavretá bez jeho súčinnosti... Správca dane vo svojom rozhodnutí odmietol uznať faktúru č. 513023 zo dňa 16.12.2013, pretože podľa názoru správcu dane k uskutočnenou zdaniteľného obchodu, teda k výkonu sprostredkovateľskej činnosti pre kontrolovaný daňový subjekt nedošlo. S uvedeným tvrdením sa stotožnil žalovaný a následne aj krajský súd.

45. Kontrolovaný daňový subjekt je právnickou osobou. Občiansky zákonník priznáva právnickej osobe spôsobilosť samostatne (vo vlastnom mene) vstupovať do súkromných právnych vzťahov a spôsobilosť nadobúdať práva a povinnosti (právna subjektivita). Túto spôsobilosť právnická osoba neprejavuje - na rozdiel od fyzickej osoby - priamo, ale prostredníctvom štatutárnych orgánov príp. v obmedzenom rozsahu prostredníctvom svojich pracovníkov alebo členov, ak sú splnené podmienky uvedené v § 20 ods. 2 OZ. Konanie týchto subjektov sa považuje za osobné konanie právnickej osoby a nie za konanie zástupcov.

46. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. K tomuto účelu má správca dane využiť prostriedky (uvedené v § 24 ods. 4), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce pre posúdenie toho-ktorého výdavku (nielen účelovité, ktoré sú pre správcu dane vyhovujúce), lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu.

47. Žalovaný sa stotožnil s odôvodnením správcu dane, ktorý na str. 11 svojho rozhodnutia citoval vyjadrenia spoločnosti Tube City IMS Košice, s.r.o. k položeným otázkam. Na otázku odkedy U.S. Steel Košice, s.r.o. spolupracuje s kontrolovaným daňovým subjektom sa splnomocnený zástupca spoločnosti vyjadril, že spoločnosť Tube City IMS Košice, s.r.o. má najstaršie záznamy z roku 2006 a už vtedy robili s BELLE EXPORT - IMPORT, t.j. je možné, že aj dlhšie. Pokiaľ sa týka nákupu od tejto spoločnosti, tak je to cca 20 rokov. Z uvedeného vyjadrenia bolo zrejmé, že vyjadrenie sa týkalo spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice a nie kontrolovaného daňového subjektu, ktorý bol zapísaný v obchodnom registri až v roku 2009. Toto vyjadrenie má zásadný vplyv na posúdenie ďalšej odpovede splnomocneného zástupcu spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o.

48. Na otázku správcu dane sa splnomocnený zástupca spoločnosti vyjadril, že „V každom prípade odpoveď od R. na otázku, či boli pri jednaní v kontakte s nejakou tretou osobou je nie. Celá komunikácia vždy bola s p. N. z BELLE EXPORT - IMPORT. ” Túto odpoveď je nevyhnutné hodnotiť vo vzťahu s predchádzajúcou odpoveďou, z ktorej je zrejmé, že splnomocnený zástupca spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. sa vyjadruje o spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice a nie o kontrolovanom daňovom subjekte. Z tohto vyjadrenia teda nepochybne vyplývalo, že spoločnosť U.S. Steel Košice s.r.o. resp . spoločnosť Tube City IMS Košice s.r.o. ohľadne uzatváraných obchodov jednali s pánom N., ktorý vystupoval za spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, teda išlo o sprostredkovateľa podľa zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013. Tým je preukázaný výkon sprostredkovateľskej činnosti v prospech kontrolovaného daňového subjektu.

49. V rámci výkonu daňovej kontroly kontrolovaný daňový subjekt opakovane poukazoval na to, že vstup do areálu spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. mala iba spoločnosť BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice (sprostredkovateľ). Správca dane opakovane vyzýval kontrolovaný daňový subjekt na predloženie dôkazov o tejto skutočnosti, teda takéto tvrdenie samotný správca dane nepochybne považoval za dôležité. Napriek enormnej snahe kontrolovaného daňového subjektu sa takéto potvrdenia od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. nepodarilo zabezpečiť a správca

dane bol opakovane informovaný, že U.S. Steel Košice, s.r.o. takéto potvrdenie vydá iba štátnemu orgánu. Napriek uvedenému sa správca dane ani len nepokúsil túto informáciu od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. zabezpečiť, miesto toho skonštatoval, že kontrolovaný daňový subjekt o danej skutočnosti nepredložil žiadne dôkazy. Takýto postoj správcu dane považujeme za alibistický a v rozpore s § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. O to zarážajúcejšia bola argumentácia žalovaného, podľa ktorej takýto dôkaz, ktorý by preukazoval, že vstup do areálu U.S. Steel Košice, s.r.o. a teda možnosť dojednávať obchody mal iba sprostredkovateľ, je pre účely tohto konania nepodstatná a nemajúca vplyv na rozhodnutie. Pokiaľ však sťažovateľ nemal umožnený vstup do areálu U.S. Steel Košice s.r.o. nemal teda ani možnosť dojednávať konkrétne obchody a tento vstup mal iba sprostredkovateľ, nie je toto práve dôkazom o nevyhnutnosti uzatvorenia sprostredkovateľskej zmluvy?!

50. Pokiaľ ide o vzťah medzi sťažovateľom a spoločnosťou Vítkovice Heavy Machinery a.s. a vyjadrenie českého správcu dane, že obchod bol uzatvorený medzi zástupcom nákupu danej spoločnosti a zástupcom spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT SK, s.r.o., z uvedeného vyjadrenia nebolo zrejmé, kto mal byť týmto zástupcom. Pokiaľ ním bola osoba pána N., žalobca poukázal na to, že nebola podstatná vedomosť tretej osoby o existencii sprostredkovateľskej činnosti, ale jej skutočný výkon. To, či Vítkovice Heavy Machinery a.s. vedeli za koho pán N. konal pri dojednávaní obchodu nebolo pre riadny výkon sprostredkovateľskej činnosti rozhodujúce. Navyše, aby mal správca dane a následne aj žalovaný jednoznačne preukázané, za koho v rámci rokovania pán N. konal, musel by vypočuť zástupcu nákupu spoločnosti Vítkovice Heavy Machinery a.s. a až z jeho výpovede zistiť konkrétne okolnosti obchodného prípadu. Pokiaľ však v rámci dojednania obchodného vzťahu vystupovala aj iná osoba, tak ako pri obchodnom vzťahu s U.S. Steel Košice, s.r.o. išlo nepochybne o sprostredkovanie obchodu, keďže kontrolovaný daňový subjekt žiadne osoby nezamestnával a teda okrem konateľa za túto právnickú osobu nikto iný nemôže konať priamo. Z maikovej komunikácie predloženej sťažovateľom však vyplývalo, že Ing. L. komunikovala aj so spoločnosťou Vítkovice Heavy Machinery a.s. a taktiež v mene sprostredkovateľa, pričom dojednávala obchody pre sťažovateľa.

51. Žalovaný uviedol, že vzťahy medzi kontrolovaným daňovým subjektom a spoločnosťou Vítkovice Heavy Machinery a.s. sú dlhodobé a stabilné a nebol dôvod na ich sprostredkovanie. Pokiaľ ide o dlhodobosť obchodných vzťahov s touto spoločnosťou, obchodné vzťahy boli založené v roku 2011, teda o ich dlhodobosti nie je možné uvažovať. Tieto obchodné vzťahy boli navyše od samého začiatku sprostredkované treťou stranou, inak by k ich vzniku nikdy nedošlo. Vzhľadom na uvedené máme za to, že práve výkon sprostredkovateľskej činnosti bol jediným dôvodom vzniku a udržania obchodným vzťahom medzi kontrolovaným daňovým subjektom a spoločnosťou Vítkovice Heavy Machinery a.s.

52. Z judikatúry: „Zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3) predstavuje procesný postup správcu dane, ktorého cieľom je čo najpresnejšie a najúplnejšie zistenie skutkového stavu danej veci. Je tradičnou zásadou procesu v rôznych konaniach - pred inými štátnymi orgánmi, pred súdmi i políciou. Samotný proces hodnotenia dôkazov je vecou právnej a správnej úvahy správcu dane, ktorý v rámci zverenej pôsobnosti posúdi, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú, alebo či treba vykonať ešte ďalšie dôkazy. Zhodnotenie vykonaných dôkazov musí správca dane náležite zdôvodniť v odôvodnení konkrétneho rozhodnutia.” (Rozsudok KS v Košiciach z 20. augusta 1997, sp. zn. 4 S 81(9630). Z vykonaného dokazovania v daňovom konaní, predovšetkým z vyjadrenia splnomocneného zástupcu spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. vyplynulo, že táto jednala s Ing. N. ohľadne uzatvorenia obchodu. S poukazom na odôvodnenie v bodoch 41. až 53. kasačnej sťažnosti bolo potom zrejmé, bez ohľadu na to, či sa osoba splnomocnená spoločnosťou U.S. Steel Košice, s.r.o. vyjadrila dostatočne určito, že U.S. Steel Košice, s.r.o. jednala so spoločnosťou BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Pokiaľ krajský súd poukázal na to, že Ing. N. mohol rovnaký obchod dojednať aj priamo pre sťažovateľa, toto tvrdenie nebolo žiadnym spôsobom preukázané. Z akého dôkazu krajský súd usudzoval, že to bola osoba IU. a nie spoločnosť sprostredkovateľa, teda BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, ktorá bola dôvodom úspešného výkonu sprostredkovateľskej činnosti? Aj komunikácia so spoločnosťou

Vítkovice Heavy Machinery a.s. prebiehala výlučne prostredníctvom sprostredkovateľa, konkrétne medzi zástupcom Vítkovice Heavy Machinery a.s. a Ing. L.. Výsledkom tejto činnosti bolo opätovne uzatvorenie návrhov kúpnej zmluvy medzi touto spoločnosťou a sťažovateľom. Aj v tomto prípade návrh kúpnej zmluvy pripravovala spoločnosť Vítkovice Heavy Machinery a.s., nie sprostredkovateľ ani sťažovateľ, pričom však sťažovateľ bol dostatočne identifikovaný podľa obchodného mena, sídla, IČO, IČ DPH a registrácia v obchodnom registri. Opätovne nie je pochyb, že spoločnosť Vítkovice Heavy Machinery a.s. musela mať vedomosť o sprostredkovaní, inak by nemohla uviesť na zmluve údaje inej spoločnosti, než s ktorou jednála o obchode.

53. Žalobca navrhol aby najvyšší súd predmetný rozsudok v súlade s ust. § 462 ods. 1 SSP zrušil a vrátil vec krajskému súdu na nové konanie a rozhodnutie alebo aby rozsudok v súlade s ust. § 462 ods. 2 SSP zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

3.

54. Žalovaný sa podaním zo dňa 23.03.2018 vyjadril ku kasačnej sťažnosti a uviedol, že ku skutočnostiam, ktoré sa týkali vecného posúdenia sa vyjadril vo svojom vyjadrení k žalobe č. 104459584/2016 zo dňa 12.12.2016, na ktorom aj naďalej trvá.

55. Žalovaný mal za to, že správca dane neuznal nárok žalobcu na odpočítanie dane v sume 43 096,40 eura za zdaňovacie obdobie december 2013 z faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013 vystavenej prepojenou dodávateľskou spoločnosťou BELLE EXPORT-IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, IČO: 31 678 581 (od 23.05.2017 zmena obchodného mena: BELLE EXPORT-IMPORT, s.r.o.) v celkovej sume 258 578,40 eura za províziu za deklarované poskytnutie služieb sprostredkovania na základe Zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 oprávnene, keďže sťažovateľ v celom daňovom konaní ani v konaní pred súdom hodnoverným spôsobom nepreukázal, že mu prepojená dodávateľská spoločnosť s takmer identickým obchodným názvom dodala deklarované služby sprostredkovania.

56. Žalovaný uviedol, že aj keď sú sťažovateľ (BELLE EXPORT-IMPORT SK s.r.o.) a spoločnosť, ktorá mu fakturovala Províziu za deklarované poskytnutie služby sprostredkovania (BELLE EXPORT-IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným), Košice dve samostatné subjekty, za právnickú osobu koná štatutárny orgán a nebolo možné prehliadať skutočnosť, že konateľom a jediným spoločníkom oboch spoločností zaoberajúcich sa nákupom a predajom surového železa bol v čase deklarovaného uskutočnenia zdaniteľného obchodu (a aj v súčasnosti) C. N., ktorý s obchodnými partnermi (so spoločnosťou U.S. Steel, Košice s.r.o., aj Vítkovice Heavy Machinery s.r.o.) dojednával obchody so surovým železom, podpisoval zmluvy jednak v mene sťažovateľa BELLE EXPORT-IMPORT SK s.r.o., ako aj v mene spoločnosti BELLE EXPORT-IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Žalovaný zastával názor, že takmer identické obchodné názvy sťažovateľa i deklarovaného sprostredkovateľa mohli u obchodných partnerov viesť k ľahkej zameniteľnosti oboch spoločností a z uvedeného dôvodu ak C. N. pri jednaniach s obchodnými partnermi jednal ako sprostredkovateľ, mal dostatočne identifikovať sprostredkovateľskú spoločnosť, v mene ktorej tvrdil, že konal. Uvedené tvrdenie žalovaného podporil aj samotný sťažovateľ, ktorý vo svojom Vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole č. 20119140/2015 zo dňa 21.05.2015 uviedol, že zástupcovu týchto firiem nemali prehľad, o ktorý BELLE ide a myslia si, že ide stále o tú istú firmu, i keď sú dve". Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že samotný deklarovaný sprostredkovateľ- spoločnosť BELLE EXPORT IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice v písomných dokladoch používal nesprávne a nepresné označenie spoločnosti- BELLE EXPORT-IMPORT, s.r.o. (napr. Vyjadrenie z 31.10.2014 k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9801401/5/4799050/2014/Čer, Dohoda o zmene pracovnej zmluvy zo dňa 01.04.2011), napriek tomu, že do 22.05.2017 bol jeho obchodný názov BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice.

57. Podľa žalovaného žalobca deklaroval vykonávanie sprostredkovateľskej činnosti prepojenou spoločnosťou len listinnými dokladmi- faktúrou za sprostredkovanie a Zmluvou o sprostredkovaní, pravdivosť a hodnovernosť ktorých nebola v daňovom konaní preukázaná. Ďalšie predložené doklady-

faktúry o nákupe tovaru, faktúry o predaji tovaru, e-mailová komunikácia Ing. L., nákupné listy, váženky, zmluvy a ložný list nepreukazovali vykonávanie sprostredkovateľskej činnosti spoločnosťou BELLE EXPORT-IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, pretože predloženými faktúrami o nákupe a predaji tovaru a ich následným preverovaním správcu dane bola preukázaná len tá skutočnosť, že k nákupu a predaju surového železa sťažovateľom došlo, predloženou emailovou komunikáciou Ing. L., nákupnými listami, váženkami a ložnými listami podpísanými Ing. L. bolo preukázané, že zamestnankyňa spoločnosti BELLE EXPORT-IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice na základe pokynov svojho šéfa- Ing. N. technicky zabezpečovala dodávky tovaru pre prepojenú spoločnosť sťažovateľa. Žalovaný zastával názor, že aj vyjadrenie C. N., ktorý sa vyjadroval k zdaniteľnému obchodu za deklarovaného sprostredkovateľa a uviedol, že „dôvodom uzavretia zmluvy o sprostredkovaní bola skutočnosť, že sťažovateľ nezamestnáva žiadnych zamestnancov, nevlastní žiaden majetok, takže celú obchodnú záležitosť by nebolo možné zvládnuť“ (Vyjadrenie z 31.10.2014 k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9801401/5/4799050/2014/Čer) podporuje záver z vykonaného dokazovania, že skutočným obsahom právneho úkonu medzi BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice a sťažovateľom BELLE EXPORT - IMPORT SK, s.r.o. nebolo sprostredkovanie.

58. Žalovaný uviedol, že splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nespočívalo len v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Faktúra predovšetkým

deklarovala, že došlo k zdaniteľnému obchodu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty, pričom jednému vznikla daňová povinnosť a druhému vznikol nárok na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane však možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam, zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani z pridanej hodnoty, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Z dôvodu, že technicky je možné vyhotoviť akákoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie, obzvlášť za situácie, keď za dodávateľa aj odberateľa vystupuje a podpisuje dokumenty jedna a tá istá osoba, správca dane sa neuspokojil len s preskúmaním formálnych dokladov, ale preveroval, či týmto dokladom faktúre a zmluve neabsentuje materiálny základ. Uzavretie sprostredkovateľskej zmluvy a vystavenie faktúry nebolo nevyvrátiteľným dôkazom, že k uzavretiu zmlúv s tretími osobami došlo práve pričinením sprostredkovateľa. Aj za stavu, že daňový subjekt uzná sprostredkovateľovi nárok na províziu, nemožno vylúčiť simuláciu, čiže predstieranie dotknutého právneho úkonu. K predstieraniu právnych úkonov dochádza v prípadoch, keď sa zmluvy o sprostredkovaní využívajú ako nástroj na transfer finančných zdrojov medzi podnikateľskými subjektmi, ktoré sú zvyčajne majetkovo alebo personálne prepojené. Dôvodom je vhodné umiestnenie zdrojov v spojitosti s vyčíslením daňovej povinnosti zúčastnených subjektov. Z dôvodu, že v daňovom konaní nebolo hodnoverným spôsobom preukázané, že služby sprostredkovania, na základe ktorých malo deklarovanému sprostredkovateľovi vzniknúť právo na províziu uvedené na preverovanej faktúre, boli reálne dodané sťažovateľovi, tak u deklarovaného dodávateľa prepojenej spoločnosti BELLE EXPORT -IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Deklarovanému sprostredkovateľovi teda nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., ale len v zmysle ustanovenia § 69 ods. 5 zákona, t.j. uvedením dane na faktúre. Ak teda nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti, nemohlo vzniknúť ani právo sťažovateľa na odpočítanie dane. Sťažovateľ BELLE EXPORT - IMPORT SK, s.r.o. si však toto právo uplatnil a z predmetnej faktúry daň odpočítal, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z.

59. Správca dane, ako i žalovaný dospeli k záveru o neuznaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013 od spoločnosti BELLE EXPORTIMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, na základe zistení, že:

- sťažovateľ ako záujemca aj sprostredkovateľ sú prepojené subjekty, ktorých jediným spoločníkom a jediným konateľom je C. N.,
- spoločnosti zapojené do dodávky surového železa pre žalobcu (U.S. Steel Košice, s.r.o., Tube City

IMS Košice, s.r.o.) nemali vedomosť o tom, že realizované zdaniteľné obchody so sťažovateľom sú resp. majú byť sprostredkované,

- zamestnankyňa sprostredkovateľa, ktorá mala podľa vyjadrenia sťažovateľa vykonávať sprostredkovateľskú činnosť, nemala vedomosť o existencii Zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 uzatvorenej medzi prepojenými spoločnosťami, a teda nemala vedomosť o tom, že úkony, ktoré na základe pokynov svojho šéfa Ing. C. N. vykonával ako sprostredkovateľ,

- medzi prepojenými spoločnosťami (DAJAN SK, s.r.o. a BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice), ktorých konateľom je Ing. C. N. bola zistená existencia bezodplatnej zmluvy o vzájomnej spolupráci (tzv. outsourcing), ktorou tieto prepojené subjekty riešili potrebu personálneho a materiálno-technického zabezpečenia činností,

- v odpovedi českej finančnej správy na žiadosť o MVI bolo výslovne uvedené, že česká odberateľská spoločnosť Vítkovice Heavy Machinery a.s. uzatvorila obchod priamo so zástupcom spoločnosti BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o., Textilná 5, Košice, teda sťažovateľom v odpovedi českej finančnej správy na žiadosť o MVI bolo ďalej uvedené, že „kontakt na dodávateľa a referencie boli získané bežným prieskumom trhu. Spoločnosť BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o. je dlhodobým a stabilným obchodným partnerom”, samotnú sťažovateľ v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane (bod 28 odvolania) uvádza že obchodné vzťahy s českým odberateľom Vítkovice Heavy Machinery a.s. trvali od roku 2011, čím sám potvrdil dlhodobé a stabilné vzťahy s týmto českým odberateľom, takže bolo otáznе, z akého dôvodu mali byť obchody s dlhodobým a stabilným obchodným partnerom v roku 2013 sprostredkované.

60. Žalovaný z predloženého administratívneho spisu zistil, že spoločnosť Tube City IMS Košice, s.r.o., ktorá zabezpečoval pre spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o. nákup a predaj kovového odpadu, uviedla, že sťažovateľ bol do systému FIN zaregistrovaný v roku 2011. obchody so sťažovateľom boli realizované od roku 2012, takže nebol dôvod, aby boli tieto obchody v roku 2013 sprostredkované, keďže k nákupu od dodávateľa ak predaju tovaru českému odberateľovi dochádzalo viackrát a opakovane, nebol dôvod, aby tretia strana sprostredkovateľ, vstupoval do zastabilizovaných obchodných vzťahov.

61. Žalobca v celom daňovom konaní neozrejmil, ani v podanej žalobe a kasačnej sťažnosti neuviedol, z akého dôvodu bolo potrebné vzťahy so svojimi dodávateľmi a odberateľmi, s ktorými bol v obchodnom styku už pred r. 2013 sprostredkovať.

62. Sťažovateľ nepreukázal spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že službu sprostredkovania, uvedenú na faktúre č. 513023 zo dňa 16.12.2013, mu prepojená dodávateľská spoločnosť BELLE EXPORT-IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným. Košice aj reálne poskytla, teda nepreukázal, že by sprostredkovateľ- prepojená spoločnosť vstupoval do zdaniteľných obchodov s dodávateľom železa (U.S. Steel Košice, s.r.o.), resp s odberateľom železa (Vítkovice Heavy Machinery a.s.) a vyvinul akýkoľvek z dvoch stupňov očakávanej aktivity, na ktorú sťažovateľ prostredníctvom ustanovení Obchodného zákonníka odkazuje, keďže nebolo preukázané ani obstaranie príležitosti uzavrieť zmluvu. ani spolupôsobenie pri uzatváraní zmluvy spoločnosťou BELLE EXPORT-IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice.

63. Na základe skutočností uvádzaných v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, rozhodnutí žalovaného, ako aj vyjadrenia k žalobe, žalovaný uviedol, že nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti nebolo možné akceptovať a tieto námietky neboli opodstatnené. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi.

64. Žalovaný navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť podanú proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/51/2016 zo dňa 07.12.2017 zamietol ako nedôvodnú.

4.

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

66. Z administratívneho spisu bolo zistené, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola ukončená vydaním protokolu z daňovej kontroly zo dňa 20.04.2015 č. 20119140/2015. Daňový úrad Košice znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 2013 zo sumy 64.184,58 eur na sumu 21.088,18 eur. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 51 ods.1 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 49 ods.1 zákona o DPH, keďže nebolo preukázané, že vznikla daňová povinnosť. Správca dane neuznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 43.096,40 eur z faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013 od dodávateľa BELLE EXPORT - IMPORT, spoločnosť s ručením obmedzeným, predmetom ktorej je „provízia“ (na základe zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013), celková cena uvedená na faktúre je 258.578,40 eur, z toho DPH 43.096,40 eur.

67. Podľa § 491 ods.1 zákona č. 162/2015 Z.z. ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba, alebo právnická osoba (§ 491 ods.2 Správneho súdneho poriadku).

Súd v konaní podľa § 190 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, rozhodnutie Daňového úradu Košice, oboznámil sa s administratívnym spisom, a zistil, že žaloba nie je dôvodná.

Podľa § 3 ods.1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí, a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods.2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami, a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

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

Podľa § 3 ods.6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

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 v 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 skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods.4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 49 ods.1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods.2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods.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 § 51 ods.1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods.2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 642 Obchodného zákonníka sa zmluvou o sprostredkovaní sprostredkovateľ zaväzuje, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzavrieť určitú zmluvu s treťou osobou, a záujemca sa zaväzuje zaplatiť sprostredkovateľovi odplatu (províziu).

68. Najvyšší súd uvádza, že žalobca v predmetnom daňovom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno. V danej veci bolo sporným neuznanie faktúry zo dňa 16.12.2013 č. 513023 predmetom ktorej bola provízia, a tým súvisiace spochybnenie účelu zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 uzatvorenej medzi záujemcom - BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o., Textilná 5, Košice, a sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. V prvom rade bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať v rámci vykonaného dokazovania skutočnosť o reálnosti a účelnosti danej účtovnej operácie. Žalobca nepreukázal, že sprostredkovateľ vyvíjal činnosť smerujúcu k tomu, aby mal záujemca možnosť uzavrieť s tretími osobami zmluvu, ktorej predmetom mal byť nákup a predaj surového železa. Teda či došlo k sprostredkovaniu obchodov, t.j. či bol nákup tovaru od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., pre žalobcu sprostredkovaný sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, a či došlo k sprostredkovaniu predaja tovaru pre českého odberateľa od žalobcu sprostredkovateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice.

69. Pre najvyšší súd je sporná skutková okolnosť a to či došlo k nákupu tovaru od spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., pre žalobcu prostredníctvom sprostredkovateľa BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Žalobca ako daňový subjekt uskutočňujúci daňovú transakciu tohto typu si musel byť vedomý, že na jej preukázanie bolo potrebné v priebehu sprostredkovania zabezpečiť dôkazy tak, aby ju mohol daňovým orgánom preukázať. Najvyšší súd sa stotožnil s vyhodnotením dôkaznej situácie krajským súdom.

70. V zmysle zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 uzatvorenej medzi záujemcom BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o. a sprostredkovateľom BELLE EXPORT-IMPORT spol. s.r.o. sa sprostredkovateľ zaviazal, že vyvinie činnosť smerujúcu k tomu, aby mal záujemca možnosť uzavrieť s tretími osobami zmluvu, ktorej predmetom bude nákup a predaj surového železa, pričom provízia bola stanovená na 22% z obratu predaja surového železa.

71. Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že predaj železného šrotu zo strany U.S. Steel s.r.o. pre BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o. sa uskutočnil tak, ako kontrolovaný platiteľ dane deklaroval. Nákup železného šrotu zo strany daňového subjektu Vítkovice Heavy Machinery a.s. Vítkovice od BELLE EXPORT-IMPORT SK, s.r.o. sa uskutočnil tak ako kontrolovaný platiteľ dane deklaroval. Sprostredkovanie obchodu t.j. predaj železného šrotu zo strany U.S. Steel pre BELLE EXPORT-IMPORT SK s.r.o. treťou osobou (sprostredkovateľom BELLE EXPORT-IMPORT spol. s.r.o.) sa nepreukázalo. Sprostredkovanie obchodu t.j. nákupu železného šrotu zo strany Vítkovice Heavy Machinery a.s. Vítkovice od BELLE EXPORT-IMPORT, s.r.o. treťou osobou (sprostredkovateľom-BELLE EXPORT-IMPORT spol. s.r.o.) sa nepreukázalo.

72. Svedkyňa Ing. M. L. potvrdila, že nemala vedomosť o tom, že medzi jej zamestnávateľom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, a žalobcom je uzavretá zmluva o sprostredkovaní, a nevedela tiež uviesť, či zamestnanci spoločnosti TUBE CITY IMS Košice, s.r.o., mali vedomosť o tom, že rokujú so zamestnancom BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným Košice, a nie so žalobcom, s ktorou má spoločnosť U.S.Steel Košice, s.r.o. uzavretú rámcovú zmluvu.

73. K námietke žalobcu o priamom výkone sprostredkovateľskej činnosti prostredníctvom zamestnankyne BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, Ing. L. najvyšší súd uvádza, že dokumenty (e-mailová komunikácia, váženky, ložný list) podpísané Ing. L. nedokazujú sprostredkovanie obchodov pre žalobcu. Zamestnankyňa sprostredkovateľa plnila úlohy na základe ústneho poverenia C. N. - svojho zamestnávateľa, ktorý je konateľom jednake spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, ako aj konateľom žalobcu. Ing. L. sama potvrdila, že nemala vedomosť o existencii zmluvy o sprostredkovaní medzi spoločnosťou, v ktorej je zamestnaná, a spoločnosťou žalobcu.

74. K tomu, či predmetné prípady boli sprostredkované nejakou inou treťou osobou ešte pred podpísaním rámcových zmlúv, sa splnomocnený zástupca Ing. H. G., nevedel vyjadriť. Podľa rámcových zmlúv bolo zrejmé, že tieto boli schválené obchodným manažérom spoločnosti TUBE CITY Košice, s.r.o., ktorá podľa vyjadrenia Ing. H. G. zabezpečuje pre spoločnosť U.S.Steel Košice, s.r.o. nákup a predaj kovového odpadu. Menovaný tiež uviedol, že so žalobcom spolupracuje už cca 20 rokov, pričom obchody boli uzatvárané C. N. zo spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o.

75. Správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií zistil, že obchod bol uzatvorený priamo so zástupcom nákupu Vítkovice Heavy Machinery a.s. a zástupcom spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o., Textilná 5, Košice (teda žalobcom).

76. Najvyšší súd prijal záver, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu v zmysle faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013, predmetom ktorej je provízia, nedošlo z týchto dôvodov:

- obchodné vzťahy medzi dodávateľom BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o. (žalobcom) a jeho českým odberateľom Vítkovice Heavy Machinery a.s., Ostrava - Vítkovice sú dlhodobé a stabilné, čo potvrdil český odberateľ v súvislosti s medzinárodnou výmenou informácií, preto nenastali reálne dôvody k tomu, aby boli akékoľvek obchodné vzťahy s českým partnerom sprostredkované inou spoločnosťou za províziu, resp. nenastali žiadne reálne a opodstatnené dôvody, aby do obchodného vzťahu medzi dodávateľom (žalobcom) a odberateľom Vítkovice Heavy Machinery a.s. vstupovala akokoľvek tretia strana,
- český daňový subjekt Vítkovice Heavy Machinery a.s. ako odberateľ nepotvrdil, že obchody boli uskutočnené prostredníctvom sprostredkovateľa,
- daňový subjekt U.S. Steel Košice s.r.o., Vstupný areál U.S.Steel Košice ako dodávateľ nepotvrdil, že obchody boli uskutočnené prostredníctvom sprostredkovateľa,
- žalobca nepreukázal správcovi dane, že k zdaniteľnému obchodu v zmysle predmetnej faktúry skutočne reálne došlo, aj keď správca dane poskytol žalobcovi dostatočný časový priestor na predloženie preukázateľných dôkazov, ktoré by potvrdili uskutočnenie sa predmetnej obchodnej

transakcie.

77. Podľa najvyššieho súdu správca dane objektívne spochybnil preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok predloženou predmetnou faktúrou od dodávateľa BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, ktorej vierohodnosť a pravdivosť nebola žalobcom preukázaná. Správca dane však nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil žalobca, ale vykonal rozsiahle dokazovanie, zabezpečené dôkazy vyhodnotil v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Najvyšší súd súhlasí s tvrdením žalovaného, že povinnosťou správcu dane nebolo vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by žalobca mohol uplatniť pri nároku na odpočítania dane, ale bolo povinnosťou správcu dane tieto nároky prejednať a umožniť daňovému subjektu preukázať existenciu nároku dôkazmi. Žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by uskutočnenie zdaniteľného obchodu potvrdzovali, nepreukázal, v čom konkrétne mala spočívať sprostredkovateľská činnosť spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, čo bolo jej konkrétnym preveriteľným výstupom a nepreukázal mieru aktivity uvedeného subjektu.

78. Sprostredkovaním v zmysle zmluvy o sprostredkovaní č. 2/2013 sa v danom prípade rozumie zabezpečenie dodávky, t.j. sprostredkovanie nákupu tovaru (surového železa) za účelom jeho ďalšieho predaja zo strany žalobcu pre českého platiteľa dane. Surové železo bolo podľa vyjadrenia žalobcu nakúpené spoločnosťou BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o. od U.S. Steel Košice, s.r.o. Dané skutočnosti deklaroval žalobca svojimi vyjadreniami v priebehu výkonu daňovej kontroly a k týmto tvrdeniam aj predkladal dôkazy (nákupné faktúry od U.S. Steel Košice, s.r.o.), a zároveň aj faktúry deklarujúce predaj tovaru pre českého odberateľa Vítkovice Heavy Machinery a.s. Predaj surového železa žalobcom bol počas platnosti zmluvy o sprostredkovaní realizovaný len pre spoločnosť Vítkovice Heavy Machinery a.s. Správca dane v napadnutom rozhodnutí konkretizoval zdaniteľné obchody, ktoré mali byť podľa faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013 sprostredkované, pritom v skutočnosti boli deklarované samotným žalobcom.

79. Podľa obchodného zákonníka za právnickú osobu, a aj v jej mene koná štatutárny orgán, teda za spoločnosť okrem jej konateľa nemôže nikto iný konať priamo. Jediným konateľom spoločnosti žalobcu (v danom prípade záujemcu) a jediným konateľom spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice (sprostredkovateľ) je tá istá osoba C. N.. Za záujemcu, aj sprostredkovateľa konala tá istá osoba, preto obstaranie príležitosti uzavrieť obchod je sporné z dôvodu, že obidve spoločnosti zastupuje tá istá osoba, a teda o príležitosti vedel súčasne aj konateľ žalobcu, ako aj konateľ spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly skúmal, či sprostredkovateľ BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, vyvíjala takú činnosť, ktorá by umožnila žalobcovi uzavrieť zmluvu o predaji surového železa. Predloženými faktúrami o nákupe a predaji tovaru nebolo preukázané, že k uzatvoreniu sprostredkovaných zmlúv viedla činnosť sprostredkovateľa. Predloženými dôkazmi sa preukázala len tá skutočnosť, že k nákupu surového železa a jeho predaju skutočne došlo, a to opakovane v dlhšom časovom období, čo správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly tiež preveroval.

80. Najvyššiemu súdu je zrejmé, že konateľ žalobcu je jediným konateľom a spoločníkom v troch spoločnostiach, a to spoločnosti BELLE EXPORT - IMPORT SK s.r.o., Textilná 5, Košice, BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, Textilná 5, Košice, a DAJAN SK, s.r.o., Textilná 5, Košice. Medzi spoločnosťami BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, a DAJAN SK, s.r.o. je uzavretá bezplatná zmluva o vzájomnej spolupráci (tzv. outsour), čo znamená deľbu práce, pri ktorej nie sú používaní vlastní zamestnanci, ale takí, ktorí disponujú určitými potrebnými znalosťami. Z ekonomického hľadiska je takéto riešenie situácie pochopiteľné a ekonomicky výhodné. Najvyšší súd má za to, že úkony, ktoré pre žalobcu vykonávala na základe ústneho poverenia Ing. L.Á., zamestnankyňa sprostredkovateľa, neboli sprostredkovaním, ale išlo o poskytovanie niektorých činností prepojenej osobe.

81. Z vyjadrenia splnomocneného zástupcu spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., vyplynula skutočnosť,

že C. N. pri dohadovaní obchodov nedostatočne identifikoval spoločnosť, v mene ktorej konal. Konateľ sprostredkovateľa (C. N.) síce pri jednaní s dodávateľom surového železa, a následne jednaní s českým odberateľom nebol povinný uviesť, že v daných obchodoch vykonával sprostredkovateľskú činnosť pre ďalšiu spoločnosť s takmer identickým obchodným menom, v ktorej je taktiež jediným konateľom, ale takýmto konaním sa žalobca vystavil riziku, že nebude schopný preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane.

82. Najvyšší súd uvádza, že dôkazmi podporujúcimi záver správcu dane sú skutočnosti, že o sprostredkovateľovi počas dojednávania obchodov nemala vedomosť ani spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o., ani český odberateľ Vítkovice Heavy Machinery a.s., zamestnankyňa sprostredkovateľa Ing. L., nemala vedomosť o existencii zmluvy o sprostredkovaní, a žalobca a sprostredkovateľ sú personálne prepojené osoby osobou konateľa C. N..

83. Najvyšší súd z obsahu spisu, ako aj predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že správca dane sa dostatočne vysporiadal s tvrdeniami a dôkazmi žalobcu, neuspokojil sa iba s dôkazmi, ktoré predkladal žalobca a vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého výsledky následne vyhodnotil a dospel k záveru, ktorý najvyšší súd považuje za správny.

84. Spoločnosť DAJAN SK, s.r.o., Textilná 5, Košice, BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, v ktorých je C. N. spoločníkom a konateľom, a ktoré sídli na rovnakej adrese, majú medzi sebou uzatvorenú bezplatnú zmluvu o vzájomnej spolupráci, ktorou si tieto spoločnosti ošetrili potrebu určitého personálneho materiálneho, či technického vybavenia niektorej zo zmluvných strán, ktoré má druhá strana k dispozícii, a dohodli sa, že tieto činnosti si budú navzájom poskytovať bez nároku na odplatu. Z ekonomického hľadiska je takéto riešenie situácie medzi prepojenými subjektami pochopiteľné, a ekonomicky výhodné. Najvyšší súd považuje úkony, ktoré pre žalobcu vykonávala na základe ústneho poverenia svojho priameho nadriadeného C. Ing. L., zamestnankyňa sprostredkovateľa, za poskytovanie niektorých činností prepojenej osobe, a zastáva názor, že výkonom týchto činností nebolo preukázané sprostredkovanie. Zo samotného charakteru týchto úkonov (zasielanie cenových ponúk, prevzatie a podpisovanie vážnych lístkov, a iné), vyplýva, že Ing. L. na základe pokynov C. N. technicky zabezpečovala dodávky tovaru pre žalobcu.

85. Najvyšší súd prijal záver, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie služby (sprostredkovateľskej činnosti) dodávateľom deklarovanej na predmetnej faktúre č. 513023 zo dňa 16.12.2013, t.j. spoločnosťou BELLE EXPORT - IMPORT spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice. Dôkazná povinnosť, ktorá je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi, je v daňovom konaní na strane daňového subjektu. Z citovaných zákonných ustanovení vyplývalo, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nestačilo len predložiť doklady s predpísaným obsahom, ale faktúry musia jednoznačne preukazovať všetky znaky vyžadovanej skutočnosti a ako dôkaz sú použiteľné vtedy, ak údaje v nich pravdivo odrážajú skutočnosť.

86. Samotné vystavenie faktúry č. 513023 zo dňa 16.12.2013 neznamenalo, že k danému zdaniteľnému obchodu aj došlo. Platiteľ dane si neuplatnil povinnosť vyplývajúcu z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. a ani po výzve správcu dane nepreukázal reálne uskutočnenie sa služieb deklarovanej faktúrou č. 513023. Daňový subjekt nepredložil dôkazy, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie sa predmetného zdaniteľného obchodu. Predloženými faktúrami o nákupe a predaji tovaru nebolo preukázané, že činnosť sprostredkovateľa viedla k dojednanému výsledku, teda k uzatvoreniu zmlúv, ale preukázala sa len tá skutočnosť, že k nákupu tovaru a jeho predaju skutočne došlo.

5.

87. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

88. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 Správneho súdneho poriadku).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.