

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/17/2015  
Identifikačné číslo spisu: 8013200847  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.10.2016  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:8013200847.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: G. D., bytom P., právne zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/405122/2013 z 22. augusta 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/78/2013-50 z 24. októbra 2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/78/2013-50 z 24. októbra 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/405122/2013 z 22. augusta 2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov č. 9711401/5/1246162/2013 z 3. apríla 2013 z r u š u j e podľa § 250j ods. 2 písm. b) a písm. c) Občianskeho súdneho poriadku a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi trovy konania pozostávajúce zo sumy zaplatenej titulom súdnych poplatkov v sume 140,- Eur a z trov právneho zastúpenia v sume 771,52 Eur, všetko na účet jeho právneho zástupcu JUDr. Eugena Kostovčíka do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov (ďalej len „správca dane“) č. 9711401/5/1246162/2013 zo dňa 03.04.2013, ktorým tento podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2006 v sume 3 598,12 Eur. Žalovaný v rámci odvolacieho daňového konania

rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

Podľa § 250k ods. 1 OSP krajský súd účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo neuznanie žalobcom deklarováných daňových výdavkov na stravné a vreckové zamestnancov v sume 574 654,08 Sk a daňových výdavkov na poskytnuté bezplatné ubytovanie zamestnancov vo výške 63 268,31 Sk, uplatnených žalobcom pri zahraničných pracovných cestách jeho zamestnancov do Českej republiky. Správca dane uvedené výdavky neuznal ako daňové výdavky ovplyvňujúce základ dane z príjmov žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie z dôvodu, že žalobca v Českej republike nevykonával dielo - pomocné elektroinštalačné práce za pomoci svojich zamestnancov, ktoré sa v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 03.01.2006 zaviazal realizovať pre českého objednávateľa C. T.. Správca dane zistený skutkový stav posúdil ako medzinárodný prenájom zamestnancov, ktorých žalobca v období od apríla do decembra 2006 poskytol uvedenému objednávateľovi v Českej republike. Podľa daňových orgánov oboch stupňov český prenajímateľ pracovnej sily nadobudol postavenie skutočného ekonomického zamestnávateľa, a to na základe zmeny pravidelného miesta výkonu práce zamestnancov žalobcu, ako formálneho zamestnávateľa, z miesta určeného v pracovných zmluvách na skutočné miesto výkonu práce jeho zamestnancov v Prahe Mlynárka, zisteného správcom dane z faktúr vystavených pre český daňový subjekt, objednávateľa C. T.. Táto zmena okolností mala podstatný vplyv na posúdenie uvedených daňových výdavkov. Z dôvodu uvedených zmien správca dane konštatoval, že nie je možné považovať cestu zamestnancov do Českej republiky za zahraničnú pracovnú cestu a ustanovenia zákona č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení účinnom do 31.08.2007 (ďalej len „zákon o cestovných náhradách“) nie je možné na tento prípad aplikovať. Výdavky spojené s touto cestou z dôvodu medzinárodného prenájomu pracovnej sily nie je možné uznať za daňové výdavky podľa ustanovení § 19 ods. 2 písm. d) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2006 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v nadväznosti na § 2 písm. i) citovaného zákona.

Krajský súd rozsah súdneho prieskumu vymedzil v intenciách žalobných dôvodov na posúdenie otázky, či vyššie uvedené sporné výdavky žalobcu na stravné, vreckové a ubytovanie zamestnancov sú daňovými výdavkami, o ktoré možno znížiť základ dane z príjmov žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Z obsahu administratívneho spisu krajský súd konštatoval kontrolné zistenia, že zamestnanci žalobcu v rozhodnom období neboli dočasne pridelení na výkon práce v Českej republike, čo v priebehu daňovej kontroly nespochybňoval ani sám žalobca (protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 11.05.2011 č. 700/320/19382/2011/Hal strana 13, predposledný odsek a zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 27.05.2010 č. 700/320/225111/2010/Hal), kde žalobca potvrdil, že zamestnanci boli v rozhodnom období vyslaní do Českej republiky na pracovnú cestu na vykonávanie diela podľa zmluvy o dielo. Z uvedeného dôvodu správca dane zisťoval, či zamestnanci v rozhodnom období (apríl až december 2006) uskutočnili pracovné cesty.

V nadväznosti na tvrdené skutkové východiská krajský súd na základe administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí konštatoval, že žalobca nepreukázal oprávnenosť uplatnených výdavkov, pretože nepredložil potrebné listinné dôkazy, predovšetkým podľa § 3 ods. 1 zákona o cestovných náhradách písomný doklad o vyslaní zamestnancov na pracovnú cestu s určením miesta jej nástupu, miesta výkonu práce, čas trvania, spôsob dopravy a miesto skončenia pracovnej cesty. V odpovedi na výzvu správcu dane zo dňa 15.04.2011 uviedol, že zamestnancov vyslal na pracovnú cestu na základe ústnej dohody. Absenciu uvedených dokladov krajský súd zhodne s daňovými orgánmi oboch stupňov vyhodnotil ako dôvod na neuznanie takto deklarováných daňových výdavkov na pracovné cesty zamestnancov, pretože nespĺňajú podmienky ich preukázateľnosti podľa ustanovenia § 2 ods. 1 zákona o dani z príjmov v spojení s § 21 ods. 1 citovaného zákona, potrebné na ich uznanie.

Krajský súd pri vyhodnotení nastolenej otázky oprávnenosti uplatnenia sporných daňových výdavkov žalobcom na služobné cesty zamestnancov, bral do úvahy i ďalšie súvisiace zistenia, a síce

nepreukázanie skutočnosti, že žalobca v Českej republike pre odberateľa C. T. vykonával dielo. Keďže uvedená skutočnosť sa preverovaním zo strany správcu dane nepotvrdila, krajský súd vo vzájomných súvislostiach uzavrel, že žalobca nemohol vyslať zamestnancov na služobné cesty za účelom vykonania diela pre odberateľa v Českej republike. Krajský súd dôvodil zisteniami o skutočnom obsahu zmluvného záväzku predmetných strán, podľa ktorých aj napriek existujúcim obchodným vzťahom medzi žalobcom a českým daňovým subjektom C. T., obsahom tohto zmluvného vzťahu nebol záväzok žalobcu realizovať pre českého objednávateľa dielo vykonaním pomocných prác, ale bol ním záväzok obstarat' a poskytnúť mu zamestnancov za dohodnutú odplatu a na dohodnutý čas. Posúdenie uvedeného zmluvného vzťahu správcom dane ako medzinárodný prenájom pracovnej sily, krajský súd vyhodnotil ako správne vyhodnotenie skutkového stavu rozhodného pre posúdenie charakteru sporných výdavkov.

S poukazom na záväzný právny názor Krajského súdu v Prešove vyslovený v rozsudku č. k. 1S/44/2012-46 zo dňa 25.09.2012, ktorým v predmetnej daňovej veci zrušil skoršie rozhodnutie žalovaného č. 1040507/1/31909/2012 zo dňa 17.02.2012, ako i rozhodnutie Daňového úradu Bardejov č. 700/230/27471/2011/Len zo dňa 27.06.2011 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, krajský súd v rámci súdneho prieskumu v predmetnej veci konštatoval, že správca dane sa v novom, teraz preskúmanom rozhodnutí v potrebnom rozsahu zaoberal dôvodmi, pre ktoré zamestnancom nevzniká nárok na cestovné náhrady, ak boli poskytnutí zahraničnému zamestnávateľovi v rámci medzinárodného prenájmu pracovnej sily. Poukázal na dôvody, že ide o zmenu postavenia zamestnávateľa, kde právny zamestnávateľ, ktorý má so zamestnancom uzatvorenú pracovnú zmluvu, stráca pri medzinárodnom prenájme pracovnej sily postavenie zamestnávateľa a zahraničný užívateľ pracovnej sily, naopak, toto postavenie zamestnávateľa a platiteľa dane zo závislej činnosti dane získava. Zhodne s daňovými orgánmi krajský súd poukázal na článok 14 ods. 4 Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku, uverejnenú na základe Oznámenia Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 238/2003 Z. z. (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“), podľa ktorého je tento zamestnávateľ vo vzťahu k daňovej otázke definovaný ako osoba, ktorá má právo na vykonávanú prácu, a ktorá nesie zodpovednosť a riziko spojené s vykonávaním práce. Na túto zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia sa odvoláva aj Oznámenie č. 2686/1998-62 Ministerstva financií Slovenskej republiky na zabezpečenie jednotného postupu pri zdanení príjmov zo závislej činnosti plynúcich fyzickým osobám s trvalým pobytom na území Slovenskej republiky za prácu vykonávanú na území Českej republiky prostredníctvom právnickej osoby so sídlom na území Českej republiky a naopak (ďalej len „Oznámenie“) na ktoré nadväzuje aj § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov. V zmysle čl. 1 Oznámenia sa za zamestnávateľa považuje aj český užívateľ pracovnej sily, ktorý voči prenajatým zamestnancom má postavenie platiteľa dane zo závislej činnosti a príjmy prenajatých zamestnancov sa považujú za príjmy zo zdroja v Českej republike. Český užívateľ pracovnej sily nesie zodpovednosť alebo riziko za výsledky práce prenajatej pracovnej sily, má pod svojou kontrolou a zodpovednosťou miesto práce a má právo dávať prenajatým zamestnancom inštrukcie (čl. I. Oznámenia).

Na základe uvedeného krajský súd ustálil, že za obdobie prenájmu zamestnancov (od apríla do decembra 2006) zahraničnému užívateľskému zamestnávateľovi, prenajatí zamestnanci nevykonávali prácu (závislú prácu) pre žalobcu, a teda nevznikol im ani nárok na cestovné náhrady podľa zákona o cestovných náhradách.

V súvislosti s námietkami žalobcu, že z ustanovenia § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov, z komentára k modelovej zmluve OECD ani z článku 14 ods. 4 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nevyplýva, že pri medzinárodnom prenájme pracovnej sily na posúdenie nárokov zamestnancov pri pracovných cestách je rozhodujúce posúdenie osoby zamestnávateľa a že termín „medzinárodný prenájom pracovnej sily“ nie je definovaný v žiadnej právnej norme, krajský súd zdôraznil, že vzhľadom na charakter konania a konkrétnu problematiku bolo posúdenie osoby zamestnávateľa rozhodujúcou otázkou, aj keď to z konkrétnej právnej normy nevyplýva.

K pojmu „medzinárodný prenájom pracovnej sily“ krajský súd uviedol, že i keď nie je definovaný v

žiadnej právnej norme, takýto výklad použil správca dane aj žalovaný ako pojem všeobecne známy a používaný v praxi ako doplnkový prostriedok výkladu na podporu správnosti interpretácie medzinárodnej zmluvy s Českou republikou. Komentár modelovej zmluvy OECD nie je právnym predpisom, prináša však usmernenie pri interpretácii jednotlivých ustanovení vzorovej zmluvy, na ktorý je možné odkázať pri aplikácii zmlúv uzavretých na báze vzoru OECD. Oznamenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 2686/1998-62, v ktorom je definovaný medzinárodný prenájom pracovnej sily a ktoré rieši problematiku zdaňovania príjmov zo závislej činnosti pri medzinárodnom prenájme pracovnej sily, bolo aplikované práve z dôvodu, že nájomný vzťah medzi žalobcom a českým objednávateľom C. T. splnil charakteristické znaky medzinárodného prenájmu pracovnej sily a C. T. sa stal českým užívateľom pracovnej sily. Vo vzťahu k prenájatým zamestnancom mal teda C. T. postavenie platiteľa dane, ako aj postavenie zamestnávateľa.

Argumentáciu žalobcu, spočívajúcu na tvrdení, že išlo o dočasné pridelenie zamestnancov na výkon práce k inej právnickej osobe, krajský súd označil za bezdôvodnú a jej posúdenie daňovými orgánmi oboch stupňov vyhodnotil ako správne. Pri vyhodnotení tejto námietky krajský súd bral do úvahy i vyjadrenie samotného žalobcu, ktorý vylúčil dočasné pridelenie zamestnancov (protokol č. 700/320/19382/2011/Hal zo dňa 11.05.2011, strana 13, predposledný odsek), keď uviedol, že nešlo o dohodu o dočasnom pridelení zamestnancov v zmysle § 58 Zákonníka práce. Uvedené taktiež vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 27.05.2010, kde žalobca tvrdil, že išlo o pracovné cesty do Českej republiky na vykonávanie diela podľa zmluvy o dielo.

Neskoršiu zmenu v tvrdení žalobcu, že išlo o dočasné pridelenie zamestnancov na výkon práce k inej právnickej osobe krajský súd vyhodnotil ako účelovú. Dočasné pridelenie zamestnancov žalobca nepreukázal, ani sa preverovaním zo strany správcu dane nepotvrdilo. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na výsledky preverovania, kedy na výzvu správcu dane, č. 9711401/5/2006789/2013, ktorou žiadal Sociálnu poisťovňu, pobočka Bardejov o poskytnutie údajov - zaslanie pracovných zmlúv uzavretých žalobcom so zamestnancami a dokladov, ktoré preukazujú vyslanie zamestnancov na územie iného členského štátu Európskej únie. Sociálna poisťovňa, pobočka Bardejov v odpovedi zo dňa 07.06.2013 zaslala negatívnu odpoveď a nepotvrdila tvrdenie žalobcu o dočasnom pridelení zamestnancov.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodu jeho rozporu so zákonom a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby odvolací súd rozhodol o trovách konania.

Žalobca napádal neuznanie výdavkov na pracovné cesty za daňové výdavky z dôvodu absencie písomného príkazu na zahraničnú pracovnú cestu, ktorý bol daný ústnou formou. Mal za to, že aj keď z ustanovenia § 3 ods. 1 zákona cestovných náhradách vyplýva pre zamestnávateľa povinnosť písomne určiť údaje o pracovnej ceste, nedodržanie písomnej formy neznamena, že zamestnanec nemal právo na vyplatenie cestovných náhrad. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 48/2009 zo dňa 21.01.2010, v ktorom súd uviedol, že „...vynaložené náklady na cestovné náhrady nie je možné vylúčiť zo základu dane z príjmov právnických osôb iba pre nedostatok písomnej formy dohody o poskytnutí cestovných náhrad pretože takúto požiadavku zákon o cestovných náhradách nestanovuje.“ Zároveň žalobca poznamenal, že v uvedenom rozsudku išlo o cestovné náhrady v roku 2002, pričom znenie § 3 ods. 1 zákona o cestovných náhradách v roku 2002 bolo identické so znením v roku 2006.

Žalobca nesúhlasil so skutkovými závermi žalovaného, podľa ktorých nepreukázal súvislosti medzi uplatnenými výdavkami za vyplatené cestovné náhrady pri zahraničných pracovných cestách s vykonaním diela pre objednávateľa C. T.. Uvedené výdavky je potrebné posúdiť ako výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu. Dôvodil, že príjem ako predmet dane nevzniká na

základe zmluvy, ale na základe zákona o dani z príjmov. Nie je preto podľa žalobcu rozhodujúce, čo si zmluvné strany medzi sebou dohodli, ako predmet plnenia označili, kde sa malo plnenie uskutočniť, a ani to, či pri plnení postupovali v súlade alebo v rozpore so zmluvou. Rozhodujúce je to, či v príjmoch žalobcu od objednávateľa C. T. išlo o príjem, ktorý je zákonom o dani z príjmov považovaný za príjem, ktorý je predmetom dane. K tvrdeniu žalovaného o refundovaní výdavkov odberateľom žalobcovi, vzniknutých mu v súvislosti s poskytnutím jeho zamestnancov (mzdy, provízie a pod.), žalobca poukázal na to, že správca dane a ani žalovaný uvedenú „refundáciu“ z príjmov žalobcu nevyklúčili a teda podľa daňových orgánov išlo príjem žalobcu, ktorý je predmetom dane. Z uvedeného je možné prijať záver, že v príjmoch žalobcu od C. T. išlo o príjmy z činnosti žalobcu v postavení daňovníka, ktoré sú podľa ustanovenia § 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. predmetom dane a v cestovných náhradách zamestnancov išlo o výdavok, ktorý bez ohľadu na označenie zmluvného vzťahu (zmluva o dielo, dočasné pridelenie zamestnancov, medzinárodný prenájom pracovnej sily) vecne súvisel s príjmami žalobcu a nebol dôvod jeho vylúčenia z daňových výdavkov.

Z tvrdenia krajského súdu, že za obdobie prenájmu zamestnancov zahraničnému užívateľskému zamestnávateľovi, kedy prenajatí zamestnanci nevykonávali prácu (závislú prácu) pre žalobcu, nevznikol im ani nárok na cestovné náhrady podľa zákona č. 283/2002 Z. z., vyvstáva otázka, že ak zamestnanci za obdobie prenájmu nevykonávali prácu pre žalobcu a nevznikol nárok na cestovné náhrady, a potom je podľa žalobcu logické, že im nevznikol ani nárok na mzdu. Daňové orgány však, na rozdiel od cestovných náhrad mzdové náklady žalobcu na mzdy zamestnancov za prácu v Českej republike nevyklúčili z daňových výdavkov.

Žalobca argumentoval poukazom na ustanovenie § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovými výdavkami sú výdavky na pracovné cesty, na ktoré vzniká nárok podľa osobitných predpisov, ktorým je v danom prípade zákon o cestovných náhradách. V danom prípade považoval za potrebné zodpovedať otázku, či pri príjmoch z medzinárodného prenájmu pracovnej sily je alebo nie je možné ako daňový výdavok uplatniť cestovné náhrady zamestnancov.

V tejto súvislosti naďalej namietal, že z ustanovenia § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov, z komentára k modelovej zmluve OECD ani z článku 14 ods. 4 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nevyplýva, že pri medzinárodnom prenájme pracovnej sily na posúdenie nárokov zamestnancov pri pracovných cestách je rozhodujúce posúdenie osoby zamestnávateľa. Taktiež z ich obsahu nevyplýva, že právo uplatňovania cestovných náhrad patrí ekonomickému a nie právnenému zamestnávateľovi. Inými slovami podľa žalobcu, ak by z týchto predpisov vyplývalo, že v prípadoch tam uvedených nebudú daňovo uznateľné výdavky podľa ustanovenia § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov na pracovné cesty, na ktoré vzniká nárok podľa zákona o cestovných náhradách.

Z ustanovenia § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov vyplýva, že zamestnávateľom je aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov alebo v jeho mene a na jeho zodpovednosť, aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí a na účely tohto zákona sa takto vyplácaný príjem považuje za príjem, ktorý vypláca daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Toto ustanovenie neobsahuje žiadnu osobitnú úpravu uplatňovania cestovných náhrad.

Z článku 14 ods. 4 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vyplýva, že výraz zamestnávateľ uvedený v odseku 2 písm. b) označuje osobu, ktorá má právo na vykonanú prácu a ktorá nesie zodpovednosť a riziko spojené s vykonávaním práce. Ustanovenie čl. 14 citovanej zmluvy upravuje zdaňovanie príjmov zo závislej činnosti, ale neobsahuje žiadnu osobitnú úpravu uplatňovania cestovných náhrad.

Z Oznámenia č. 2686/1998-62 vyplýva, že upravuje platenie preddavkov na daň zo závislej činnosti a neobsahuje žiadnu osobitnú úpravu uplatňovania cestovných náhrad.

S poukazom na výkladové pravidlá čl. 31 a čl. 32 Viedenského dohovoru ku Komentáru k modelovej

zmluve OECD žalobca uviedol, že nie je všeobecne záväzným právnym predpisom a neobsahuje žiadnu osobitnú úpravu uplatňovania cestovných náhrad a nie je ho možné použiť, a to ani ako doplnkový prostriedok výkladu základu dane, ktorý je upravený v národných zákonoch a nie v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia.

Na základe uvedeného žalobca vyvodil právny záver, že ustanovenie § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov, článok 14 ods. 4 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, Oznámenie č. 2686/1998-62 a ani Komentár k modelovej zmluve OECD neobsahujú žiadnu osobitnú úpravu uplatňovania cestovných náhrad a to znamená, že pri zisťovaní základu dane, a teda aj pri uplatňovaní cestovných náhrad ako daňových výdavkov, sa postupuje podľa § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov.

V tejto súvislosti žalobca poukázal na nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako i rozhodnutia súdu prvého stupňa, nakoľko ich závery nie sú odôvodnené žiadnou právne relevantnou právnou normou, pričom sú založené len na domnienkach, ktoré výslovne z citovaných predpisov nevyplývajú.

Žalobca poukázal na Pokyn Ministerstva financií SR č. 8253/1999/72 zo dňa 14.05.1999 na zabezpečenie jednotného postupu pri uplatňovaní § 6 ods. 2 zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (pozn. Pokyn je publikovaný vo Finančnom spravodajcovi č. 12/1999). Z bodu 3 písm. b) Pokynu vyplýva, že príjmami zo závislej činnosti prenajímaného zamestnanca sú aj tzv. zahraničné diéty poskytované prenajímanému zamestnancovi zahraničným zamestnávateľom počas doby výkonu práce u slovenského zamestnávateľa. Aj napriek tomu, že Pokyn rieši opačnú situáciu ako v prípade súdneho sporu (zahraničným zamestnávateľom je osoba s bydliskom alebo sídlom mimo Slovenskej republiky) z Pokynu vyplýva, že právny (zahraničný) zamestnávateľ poskytuje svojim zamestnancom počas doby výkonu práce u ekonomického zamestnávateľa cestovné náhrady, ktoré sú však u zamestnanca predmetom dane a považujú sa za príjmy zo závislej činnosti.

Taktiež žalobca poukázal na interné usmernenie Daňového riaditeľstva SR k uplatneniu cestovných náhrad zo dňa 02.08.2010. V usmernení ide o úplne identický prípad, ako prípad žalobcu, ktorý Daňové riaditeľstvo SR neposúdilo ako medzinárodný prenájom pracovnej sily, ale ako dočasné pridelenie zamestnancov, ktorým patrí nárok na cestovné náhrady. Napriek tomu, že ide o zhodný prípad ako v prípade súdneho sporu, súd k uvedenej argumentácii žalobcu nezaujal žiadne stanovisko len uviedol, že žalobca uvedené účelovo tvrdil, ale dočasné pridelenie zamestnancov ničím nepreukázal.

Ak žalobca najprv tvrdil, že išlo o pracovné cesty a neskôr uviedol, že išlo o dočasné pridelenie zamestnancov nejednalo sa o žiadne účelové tvrdenie za účelom získania daňovej výhody v podobe uznania cestovných náhrad ako daňových výdavkov, pretože podľa ustanovenia § 6 ods. 1 a § 10 zákona o cestovných náhradách zamestnancom patria pri ich dočasnom pridelení náhrady v rozsahu a do výšky ako pri pracovnej ceste. Pokiaľ prvostupňový súd uviedol, že žalovaný počas odvolacieho konania preveroval tvrdenia žalobcu o dočasnom pridelení zamestnancov aj v Sociálnej poisťovni, pobočka Bardejov, ktorá nepotvrdila stanovisko žalobcu o dočasnom pridelení zamestnancov, žalobca poukázal na to, že v rozhodnutí žalovaného sa uvedená skutočnosť nikde neuvádza.

### III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

K argumentácii žalobcu oponujúcej tvrdeniu súdu o nedostatočnosti ústnej formy pre uznanie výdavkov na pracovné cesty za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, s poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 48/2009 zo dňa 21.01.2010, žalovaný uviedol, že tento rozsudok na posudzovaný prípad žalobcu nie je aplikovateľný. Pri tomto je podstatou problému, že daňový subjekt nevykonával dielo na území Českej republiky a výdavky na cestovné náhrady zamestnancov nesúvisia s vykonávaním diela na tomto území. Žalovaný zopakoval zistenia, že v prejednávacom prípade žalobca

nepreukázal vykonávanie činnosti pri realizácii diela na území Českej republiky svojimi zamestnancami a nepreukázal súvislosti medzi uplatnenými výdavkami za vyplatené cestovné náhrady pri zahraničných pracovných cestách s touto činnosťou. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom. Zo získaných dôkazov správca dane zistil, že obsahom obchodného vzťahu s českým daňovým subjektom je obstaranie pracovnej sily, ktorú následne v rámci medzinárodného prenájmu pracovnej sily poskytol zahraničnému subjektu na realizáciu jeho činnosti, ktorú na území Českej republiky vykonával vo svojom mene a na svoju zodpovednosť. Prenajatí zamestnanci neuskutočňovali pracovné cesty spojené s výkonom práce pre žalobcu, preto im nevznikol nárok na cestovné náhrady u právneho zamestnávateľa - Petra Sokola, podľa zákona č. 283/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov a nemožno ich považovať za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), preskúmal v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) napadnutý rozsudok krajského súdu, ako i napadnuté rozhodnutie žalovaného a konanie predchádzajúce jeho vydaniu.

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je dôvodné vyhovieť a napadnuté rozhodnutie žalovaného je potrebné z dôvodu podľa § 250 ods. 2 písm. b) a písm. c) OSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

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

Podľa § 250j ods. 2 písm. b), c) OSP súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov, ak zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že daňové orgány na základe vykonaného dokazovania kvalifikovali právny vzťah medzi žalobcom a objednávateľom z Českej republiky, C. T., ako medzinárodný prenájom zamestnancov, čo bolo i hlavným dôvodom, pre ktorý správca dane neuznal sporné výdavky podľa zákona o cestovných náhradách za výdavky daňové podľa § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov. Avšak takýto záver z obsahu administratívneho spisu nie je možné jednoznačne vyvodiť.

Zo zisteného skutkového stavu bez pochybností nevyplýva, že zamestnanci žalobcu boli predmetom medzinárodného prenájmu pracovnej sily prenajímateľovi v Českej republike, a to ani s použitím výkladu zmluvy o dielo v zmysle zásady podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, podľa ktorej pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Zápisnice uvádzané správcom dane, obsahujúce tvrdenia žalobcu o pridelovaní práce a príkazov zamestnancom, jednoznačne nepreukazujú, že jeho zamestnanci boli prenajatí objednávateľovi diela ako užívateľskému zamestnávateľovi v Českej republike.

Správca dane z obsahu pracovných zmlúv s predmetnými zamestnancami žalobcu konštatoval ako miesto výkonu práce mesto Bardejov, pričom o možnom prenájme alebo dočasnom pridelení zamestnancov k inému zamestnávateľovi nie je vo vzťahu k obsahu pracovných zmlúv zmienka. Rovnako, z obsahu predmetnej zmluvy o dielo zhodný prejav vôle zmluvných strán na realizácii medzinárodného prenájmu zamestnancov žalobcom objednávateľovi nevyplýva. Taktiež správcom dane predpokladaná dohoda o prenájme zamestnancov českému objednávateľovi nevyplýva z obsahu administratívneho spisu vo forme žiadneho listinného dôkazu, ani výpovede žalobcu alebo objednávateľa, prípadne iného svedka. Iná zmluva medzi žalobcom a českým objednávateľom predložená nebola.

Za stavu, že zákon v relevantnom čase zmluvu o prenájme zamestnancov výslovne neupravoval, podstatné náležitosti zmluvy možno odvodiť od zákonov upravujúcich obdobný inštitút v občianskom práve v spojení s podmienkami dočasného pridelenia upraveného v Zákonníku práce a s prihliadnutím na povinnosti vyplývajúce zmluvným stranám z medzinárodných zmlúv, ktorými sú štáty zmluvných strán viazané, ako i z príslušných daňových, resp. administratívnych právnych predpisov za účelom zabezpečenia nárokov prenajatých zamestnancov.

V občianskoprávných a obchodných vzťahoch platí zmluvná voľnosť. Pokiaľ určitý typ zmluvy nie je kogentne upravený zákonom, je za vyššie uvedeného právneho stavu možné konštatovať, že cena za prenájom pracovnej sily je tvorená dohodou zmluvných strán. Preto je potrebné každý prípad prenájmu pracovnej sily skúmať individuálne, s prihliadnutím na obsah zmluvy v časti určenia ceny za prenájom, ktorú môže tvoriť refundácia prevádzkových nákladov spojených s prenájomom zamestnancov, vrátane fiškálnych a odvodových povinností a nárokov zamestnancov ako i samotná odmena za prenájom pracovnej sily.

V prípade absencie zmluvy o prenájme zamestnancov, pre účely zistenia daňových výdavkov daňového subjektu v postavení formálneho zamestnávateľa, je potrebné vychádzať zo skutkového stavu a zistiť, či boli naplnené charakteristické znaky faktického, užívateľského zamestnávateľa v osobe objednávateľa diela v Českej republike. Uvedené treba skúmať predovšetkým vo vzťahu k podstatným náležitostiam zmluvy, ktoré by predmetný kontrakt mali charakterizovať ako medzinárodný prenájom zamestnancov, t.j. okrem identifikácie zmluvných strán minimálne deň vzniku prenájmu pracovnej sily, druh práce, príp. kvalifikačné alebo iné požiadavky na prenajatých zamestnancov, miesto výkonu práce, obdobie prenájmu zamestnancov, cena za prenájom zamestnancov.

Vzhľadom na zistené okolnosti prípadu, správcom dane tvrdená skutočnosť o prenájme zamestnancov žalobcu českému objednávateľovi, sa bez overenia u českého objednávateľa služby nedá zistiť, predovšetkým vo vzťahu k meritu veci, teda či užívateľ prenajatých zamestnancov v Českej republike platil v zmysle príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov účinného v Českej republike podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia preddavky na dani z príjmov zo závislej činnosti prenajatých zamestnancov a či si uňho uplatňovali nárok na cestovné náhrady ako u užívateľského zamestnateľa.

V predmetnej veci je podstatná taktiež skutočnosť, že daňové orgány konštatovali vyplatenie refundácie výdavkov českým odberateľom žalobcovi, ktoré mu mali vzniknúť v súvislosti s poskytnutím jeho zamestnancov v rámci medzinárodného prenájmu pracovnej sily (mzdy, provízie a pod.), avšak správca dane pre účely ustálenia daňových výdavkov nezistil a u odberateľa nepreveril, ktoré konkrétne výdavky tvorili vyplatenú refundáciu, či v nej boli zahrnuté i nároky prenajatých zamestnancov na cestovné náhrady.

V naznačenom smere bolo potrebné vyššie uvedené okolnosti skúmať prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, predovšetkým v rozsahu nárokov zamestnancov na vyplatenie cestovných náhrad, ktoré upravuje ustanovenie § 1 ods. 1 písm. a) v spojení s ods. 4 zákona o cestovných náhradách, podľa ktorého zamestnancovi nepatrí náhrada podľa zákona o cestovných náhradách, ak je mu preukázane poskytnutá inou právnickou osobou alebo fyzickou osobou v rozsahu a vo výške podľa tohto zákona, alebo je mu poskytnutá na základe medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná. Ak fyzická osoba alebo právnická osoba preukázane poskytne zamestnancovi náhradu čiastočne, zamestnávateľ poskytne zostávajúcu časť náhrady do rozsahu a výšky podľa tohto zákona. Za týmto účelom bolo potrebné vypočítať predmetných zamestnancov k otázke, kto im cestovné náhrady vyplácal.

Medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia výslovne neupravuje poskytovanie cestovných náhrad pri medzinárodnom prenájme pracovnej sily, ale upravuje zdaňovanie príjmov zo závislej činnosti, t.j. príjem zamestnancov, a to bez ohľadu na právny titul výkonu práce na území druhého štátu. Zákon náležitosti zmluvy o medzinárodnom prenájme pracovnej sily neupravuje (a to ani čo do druhu položiek tvorby ceny prenájmu), a preto nie je možné a priori vylúčiť aplikáciu zákona o cestovných náhradách v spojení s preukazovaním daňových výdavkov prenajímateľa pracovnej sily do zahraničia na cestovné náhrady jeho zamestnancov v zahraničí podľa § 19 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov. V tomto ohľade nie je možné vychádzať len z definície pojmu „zamestnávateľ“ podľa čl. 14 bod 4 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, publikovanej pod č. 238/2003 Z. z., ale zo skutočných okolností vyplývajúcich z dojednania strán o prenájme pracovnej sily.

V tomto prípade bude potrebné, aby žalovaný v ďalšom konaní doplnil dokazovanie tak, aby mohol byť posúdený skutočný obsah právneho úkonu medzi žalobcom a jeho zamestnancami, ako i medzi žalobcom a nájomcom pracovnej sily v Českej republike, a to vykonaním takých dôkazov, podľa ktorých by bol zistený skutočný obsah správcom dane predpokladaného právneho úkonu.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky postupom podľa § 250ja ods. 3 vety prvej OSP z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. b) a písm. c) OSP zrušil rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech, priznal právo na ich náhradu.

Právny zástupca si uplatnil právo na náhradu trov konania v sume 1 081,96 Eur.

Odvolací súd priznal žalobcovi na náhradu trovy konania vo výške 911,52 Eur, ktoré tvoria uplatnené trovy právneho zastupovania pozostávajúce zo štyroch úkonov právnej služby, prislúchajúceho režijného paušálu, hotových výdavkov a náhrady za stratu času v sume 642,92 Eur + 20 % DPH v sume 128,60

Eur (spolu 771,52 Eur), pretože právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, ako i náhrady hotových výdavkov pozostávajúcich zo zaplatených súdnych poplatkov za podanie žaloby a podanie odvolania v sume 140,- Eur (2 x 70,- Eur). Trovy právneho zastupovania zahŕňajú tarifnú odmenu a režijný paušál v príslušnej výške výpočtového základu podľa roku, v ktorom bol úkon realizovaný, v súlade s ustanoveniami § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v platnom znení (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 13a vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu a podľa § 16 ods. 3 vyhlášky vo výške 1/100 výpočtového základu. Odvolací súd priznal náhradu za dva úkony právnej služby v roku 2013 (prevzatie a príprava zastupovania dňa 04.09.2013, podanie žaloby na súd dňa 17.09.2013 a 130,16 Eur + 2 x 7,81 Eur), za dva úkony právnej služby v roku 2014 (účasť na meritórnom pojednávaní dňa 24.10.2014 a podané odvolanie vo veci samej dňa 23.12.2014 a 134,- Eur + 2 x 8,04 Eur). Zároveň odvolací súd priznal náhradu hotových výdavkov podľa § 15 písm. a) vyhlášky a náhradu za stratu času podľa § 15 písm. b) vyhlášky. Náhrada hotových výdavkov pozostáva z cestovných výdavkov za cestu na pojednávanie na Krajskom súde v Prešove dňa 24.10.2014 v sume 29,30 Eur (služobná cesta Košice - Prešov a späť, 90 km, použité vozidlo Audi A8, ktorého priemerná spotreba je 9,61/100 km, cena nafty 1,311 Eur/liter, t. j.  $90 \times 0,096 \times 1,311 = 11,33$  Eur + základná náhrada za 90 km jazdy  $90 \times 0,183 = 16,47$  Eur + parkovné 1,50 Eur). Náhrada za stratu času sa vypočítala za uvedenú pracovnú cestu dňa 24.10.2014, za každú aj začatú polhodinu za čas strávený na ceste, t.j. 13,40 Eur x 4 polhodiny predstavuje 53,60 Eur.

Odvolací súd nepriznal žalobcovi náhradu za jeden úkon právnej služby spolu s režijným paušálom, ktoré boli uplatnené za vyjadrenie žalobcu zo dňa 13.10.2014, zaslané k vyjadreniu žalovaného k podanej žalobe. Keďže súd prvého stupňa nevyzval žalobcu na zaslanie vyjadrenia k podanému vyjadreniu žalobcu, tento úkon odvolací súd nevyhodnotil ako potrebný na účelné uplatňovanie a bránenie práva.

Na základe vyššie uvedeného odvolací súd priznal žalobcovi náhradu trov konania v celkovej sume 911,52 Eur.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.