



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **D. M., a.s.**, V., B., zastúpený advokátom: Mgr. M. U., T., Z., proti žalovanému: **D. R.**, N., B., v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. II/256/411/2005-1251 zo dňa 28.01.2005 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/105/2005-28 zo dňa 19. apríla 2007, takto

### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/105/2005-28 zo dňa 19. apríla 2007 **m e n í** tak, že **r u š í** rozhodnutie D. R. č. II/256/411/2005-1251 zo dňa 28.01.2005 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/122416/04/Novk zo dňa 30.09.2004 podľa § 250j ods. 2 písm. a/, e/ O.s.p a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi sa právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### **O d ô v o d n e n i e**

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 28.01.2005, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III č. 602/230/122416/04/Novk – dodatočný platobný výmer, ktorým bola vyrubená daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie december 2001 vo výške 1 729 900 Sk.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného aj správcu dane, v tom smere, že zmluvu o dielo, ktorú uzavrel žalobca so spoločnosťou B., s.r.o., T., B., ktorá bola právnym predchodcom spoločnosti N., s.r.o., B., z hľadiska jej obsahu tak, že išlo o dohodu o dočasnom pridelení, ktorá bola uzavretá v rozpore so zákonníkom práce a nariadením vlády č. 223/1988 Zb. Ďalej krajský súd konštatoval, že v danej veci nemožno aplikovať ustanovenie § 31 a nasl. zákona č. 40/1964 Zb. v znení neskorších zmien /ďalej len občiansky zákonník/, pretože zákon č. 513/1991 Z.z. v znení neskorších zmien /ďalej len obchodný zákonník/ v § 14 upravuje konanie zástupcu spoločnosti. Na daný prípad nemožno aplikovať ustanovenia občianskeho zákonníka o plnomocenstve. Na základe uvedeného sa nestotožnil s námietkami a právnym názorom žalobcu

uvedeným v žalobe, nezistil vady konania, ktoré by mohli mať z procesného hľadiska vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca považujúc právny názor krajského súdu o tom, že úprava prokúry v obchodnom zákonníku vylučuje použitie § 31 a nasl. občianskeho zákonníka, za absolútne nesprávny právny názor, pretože ak by dal za pravdu súdu v obchodno-právnych vzťahoch by nebolo možné splnomocniť iného na nejaké úkony, či konanie inak než podľa § 14 obchodného zákonníka, t.j. ako prokuristu. Je názoru, že keďže obchodný zákonník neupravuje zastupovanie na základe plnej moci je možné v tomto prípade použiť ustanovenia občianskeho zákonníka (§ 31 a nasl.). Odvolateľ ďalej uviedol, že zotrváva na názore, že zmluva, ktorú uzavrel žalobca s objednávateľom je zmluvou o dielo, keďže zmluva o dielo je vždy zmluva, podľa ktorej prevažná časť záväzku zhotoviteľa spočíva vo vykonaní činnosti. Je pritom bezvýznamné, kto v tomto prípade zadovážil materiál na výrobu diela. Tak tomu bolo aj v tomto prípade, keď pracovníci zhotoviteľa vyhotovovali dielo – hnutelnú vec a preto jednoznačne išlo o zmluvu podľa obchodného zákonníka. Žalobca uvádzal, že v zmysle platných zmlúv boli zamestnanci spoločnosti N., s.r.o., skutočne zamestnancami tejto spoločnosti a tomuto zodpovedajú aj vykonané dôkazy. Účelom a zmyslom dohody, ktorú uzavrel žalobca so spoločnosťou N., s.r.o., bolo pridelenie zamestnancov tejto spoločnosti na výkon práce spoločnosti žalobcu. Podľa žalobcu bolo preukázané, že pridelení zamestnanci svoju prácu riadne vykonávali, teda nešlo o fiktívne plnenie.

Úlohou súdu a daňových orgánov bolo skúmať, či zmluva o dielo v súvislosti s dohodou o dočasnom pridelení (ak nejde o zmluvu o dielo, ale o dohodu o dočasnom pridelení) nie je inou zmluvou, napr. niektorým typom mandátnej zmluvy (t.j. zmluvy príkaznej), ktorá spočíva vo vykonaní činnosti, či poskytnutí služby. Právny úkon sa vykladá podľa obsahu a účelu, analogicky sa na právny úkon použijú stanovenia, ktoré sú svojim účelom a obsahom úkonu najbližšie (dočasné pridelenie zamestnanca). Povinnosťou správca dane je dbať aj na zachovanie práv daňového subjektu, čo však v tomto prípade podľa odvolateľa nerešpektoval. Zmluvu neposúdil (ak ju považoval za neplatnú) podľa iného ustanovenia zákona, ale rovno ju označil za neplatnú a výdavky s ňou vynaložené označil za výdavky neoprávnené, čím porušil práva žalobcu. Podľa žalobcu z vykonaného dokazovania vyplýva, že výdavky, ktoré správca dane spochybnil, žalobca skutočne vynaložil na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Podľa žalobcu, žalovaný ako aj správca dane, nevykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu potrebnom pre rozhodnutie, vykonané dôkazy však aj nesprávne skutkovo a právne vyhodnotili a vo veci napokon zaujali nesprávny právny názor.

Z uvedených dôvodov požiadal žalobca súd, aby zrušil rozhodnutie prvostupňového súdu a vec mu vrátil na nové konanie a rozhodnutie, alebo aby zmenil rozsudok prvostupňového súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava III a vec vráti Daňovému úradu Bratislava III na nové konanie a rozhodnutie.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný tak, že podstatou veci je skutočnosť, že žalobca má neoprávnené vo svojom hospodárskom výsledku zaúčtované náklady – služby poskytnuté spoločnosťou N., s.r.o., čo v skutočnosti boli hrubé mzdy a povinné odvody do fondov za zamestnancov a zamestnávateľa a tak skreslil základ dane a ovplyvnil svoju daňovú povinnosť v neprospech štátneho rozpočtu. Uvedeným konaním naplnil skutkovú podstatu § 29 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb., keď vykonal úkony, ktoré svojim obsahom odporovali zákonu o daniach z príjmov, čím obišiel § 24 ods. 3 písm. c/ zák.č. 366/1999 Z.z. v znení doplnkov, v dôsledku čoho dosiahol zníženie základu dane. Rozdiel dane v sume 1 729 200 Sk dorubil správca dane z dôvodu, že daňovými výdavkami nie sú výdavky presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi, ako aj výdavky poskytnuté na získanie neoprávneného prospechu (§ 25 od. 1 písm. j/ zák.č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov), ktoré získal žalobca práve zmluvou o dielo. Správca dane a žalovaný správne právne posúdili zmluvu o dielo a dohodu o dočasnom pridelení pracovníkov spoločnosti B., s.r.o. (N., s.r.o.) a s poukazom na uvedené požiadal žalovaný Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 19.04.2007 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 O.s.p. v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní a rozhodol podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. v spojení s § 250 ja ods. 4 O.s.p., pretože dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a preto napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Z obsahu pripojeného administratívneho a súdneho spisu senát Najvyššieho súdu zistil nasledovný skutkový stav veci: Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001. O výsledku kontroly bol vyhotovený protokol č. 602/340/109801/04/Kord. a následne bolo vydané rozhodnutie správcu dane č. 602/230/122416/04/Novk zo dňa 30.09.2004 – dodatočný platobný výmer na daň z príjmov právnických osôb, ktorým bola vyrubená žalobcovi daň z príjmov právnických osôb vo výške 1 729 200 Sk z dôvodu porušenia § 205 ods. 1 písm. j/ zákona č. 366/1999 Z.z. Proti tomuto rozhodnutiu sa žalobca odvolal, pričom žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane a v odôvodnení uviedol, že žalobca porušil § 24 ods. 3 písm. c/ zákona č. 366/1999 Z.z. v dôsledku čoho dosiahol zníženie dane. K uvedeným záverom dospel správca dane a žalovaný na základe zmluvy o dielo, ktorú uzatvoril žalobca ako objednávateľ, pričom dodávateľom diela mala byť spoločnosť B., s.r.o. B., /po zmene obchodného mena a sídla, spoločnosť N., s.r.o., B./ Zmluva o dielo bola uzavretá na dobu neurčitú, bola podpísaná dňa 01.11.1997 s tým, že platobné podmienky boli dohodnuté v čl. 5 zmluvy. V rámci daňovej kontroly správca dane ustálil, že predmetná zmluva o dielo je neplatná, keďže obchádza zákon a svojim obsahom ju považuje za dohodu o dočasnom pridelení, ktorá je svojim obsahom v rozpore so zákonníkom práce a s nariadením vlády č. 223/1988 Z.z.

Podstatou tohto sporu je vyriešenie otázky, či dohoda o dočasnom pridelení zamestnancov je právny vzťah uzavretý medzi zamestnávateľom a zamestnancami alebo medzi zamestnávateľom – požičiavateľom zamestnancov a iným zamestnávateľom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že Zákonník práce a vykonávacie predpisy k Zákonníku práce upravujú len pracovnoprávny vzťah medzi požičiavateľom a zamestnancami, ale neobsahuje právnu úpravu vzťahov medzi požičiavateľom zamestnancov a iným subjektom. Na právnu úpravu tohto vzťahu sa predpokladá aplikácia iného právneho predpisu – napr. Obchodného resp. Občianskeho zákonníka a to konkrétne záväzkovej časti.

Súd je názoru, že Zmluva o dielo, ktorú uzavrel žalobca ako objednávateľ má všetky podstatné náležitosti *Zmluvy príkaznej* upravenej v § 724 a nasl. Občianskeho zákonníka a to predovšetkým z dôvodu všeobecnej úpravy predmetu príkazu, ktorý vyplýva z Občianskeho zákonníka na rozdiel od právnej úpravy predmetu mandátnej zmluvy obsiahnutej v § 566 a nasl. Obchodného zákonníka.

Z Nariadenia vlády č. 223/1988 Zb. vyplýva, že po dobu dočasného pridelenia poskytuje zamestnancovi mzdu, príp. aj náhradu cestovných výdavkov zamestnávateľ, ktorý zamestnanca dočasne prideliť; zamestnávateľa môžu uzavrieť dohodu, podľa ktorej zamestnávateľ, u ktorého bol zamestnanec dočasne pridelený, uhradí zamestnávateľovi, ktorý zamestnanca prideliť, dohodnutú časť poskytnutej mzdy, príp. aj náhrady cestovných výdavkov zodpovedajúcu rozsahu plnenia úloh zamestnancom pre zamestnávateľa, ktorému bol zamestnanec dočasne pridelený.

Zo samotného obsahu Zmluvy o dielo, ktorú uzavrel žalobca s dodávateľom spoločnosťou B., s.r.o., vyplýva, že neobsahuje podstatné náležitosti dohody o pridelení zamestnancov na výkon práce u iného zamestnávateľa, ktorá opravuje vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancami.

Z Nariadenia č. 223/1988 Zb. však vyplýva, že počas dočasného pridelenia poskytuje zamestnancovi mzdu, prípadne aj náhradu cestovných výdavkov zamestnávateľ, ktorý zamestnanca dočasne prideliť.

Z predmetnej Zmluvy o dielo, z čl. 5 bod 10 vyplýva, že zmluvné strany sa dohodli, že úhrada miezd zamestnancom a úhrada všetkých odvodov sa bude realizovať cez bankové účty dodávateľa, resp. v hotovosti, pričom prevody hrubých miezd zamestnancom má právo vykonávať iba objednávateľ a prevody všetkých odvodov má právo vykonávať iba dodávateľ.

Trhová ekonomika je založená aj na tzv. outsourcingu, na základe ktorého sa podnikatelia cielene venujú najmä svojej hlavnej podnikateľskej činnosti, bez plytvania energie na také činnosti, ktoré priamo nesúvisia s hlavnou náplňou ich činnosti.

Vyhodnotiac skutočnosti zistené v tomto prípade, najmä s prihliadnutím na obsah zmluvy, ktorú žalobca uzavrel so svojím dodávateľom, dospel senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave je potrebné zmeniť a zrušiť rozhodnutia žalovaného aj správcu dane, keďže vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď rozhodli tak, že neuznali predmetné daňové výdavky žalobcu za preukázateľne vynaložené, a to aj napriek tomu, že zo zmluvy ani z nariadenia č.223/1988Zb. nevyplýva, že by

žalobcovi vznikla povinnosť platiť za zapožičaných zamestnancov zdravotné poistenie v nezamestnanosti a príspevok do garančného fondu. Preto nemožno súhlasiť s názorom prvostupňového súdu, že žalobca mal vo svojom hospodárskom výsledku neoprávnene zaúčtované náklady, ktoré bolo možné uznať za daňové výdavky až ich zaplatením štátu./§ 24 ods.3 písmeno c/ zákona č.366/1999Z.z./ pretože nešlo o výdavky vyplývajúce z pracovnoprávných vzťahov, ale zo zmluvy príkaznej /označenej ako zmluva o dielo/.

Odvolačí súd sa nestotožnil ani s právnym názorom krajského súdu na plnomocenstvo udelené D. B. Konkrétne so záverom prvostupňového súdu, že nie je možné v danej veci aplikovať § 31 a nasl. Občianskeho zákonníka. Práve naopak keďže Obchodný zákonník je špeciálna norma vo vzťahu k Občianskemu zákonníku a samotný Obchodný zákonník neobsahuje úpravu zastúpenia na základe plnomocenstva, je možné aj na obchodné vzťahy aplikovať príslušné ustanovenia občianskeho zákonníka.

S poukazom na uvedené dospel senát Najvyššieho súdu SR k záveru, že v danej veci boli zistené také pochybenia, ktoré majú za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného a napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorý vyhádza z iného názoru je potrebné preto zmeniť a rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia a v konaní bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na nezákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. a/, e/ O.s.p.). Odvolací súd sa ďalšími námietkami obsiahnutými v odvolaní nezaoberal, keďže by to bolo vzhľadom na dôvod zmeny napadnutého rozsudku, ako aj na dôvod zrušenia správneho rozhodnutia žalovaného predčasné.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta druhá O.s.p. tak, že žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. Podstata rozhodnutia odvolacieho súdu v merite veci bola aj základom rozhodnutia o náhrade trov konania a keďže rozhodnutie vychádzalo z osobitosti sporu, odvolací súd uvedené považoval za skutočnosti hodné osobitného zreteľa pri rozhodovaní o náhrade trov konania.

**P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.**

V Bratislave dňa 24. apríla 2008

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková