



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Veroniky Poláčkovej, v právnej veci žalobcu: **C. T. S., spol. s r.o., S.**, zastúpený: *JUDr. S. O., advokát, H.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/228/12317-75322/2007/992025-r zo dňa 04.10.2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/159/2007-83 zo dňa 16.12.2008, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/159/2007-83 zo dňa 16. decembra 2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/228/12317-75322/2007/992025-r zo dňa 04.10.2007 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Turčianske Teplice č. 667/230/4794/07/Sta zo dňa 24.04.2007 **z r u š u j e** podľa § 250j ods.2 písm. a/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný **je povinný** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 571,73 € na účet advokáta žalobcu JUDr. S. O., H., do 30 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku.

### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline č.k. 21S/159/2008-83 zo dňa 16.12.2008 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/12317-75322/2007/992025-r zo dňa 04.10.2007, ktorým Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Turčianske Teplice

č. 667/230/4794/07/Sta zo dňa 24.04.2007, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2002 v sume 1 192 500,-- Sk.

Krajský súd napadnutý rozsudok zdôvodnil tým, že dospel k rovnakému záveru ako správca dane a žalovaný, vychádzajúc jednak z ustanovení zákona, poukazujúc na vykonané rozsiahle dokazovanie a väzbu na ustanovenie § 29 a nasledujúcich zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákona č. 511/1992 Zb.), na podklade ktorého je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte, aby dôkazmi, ktoré boli v daňovom konaní predložené preukázal dôvodnosť svojich tvrdení. Vzhľadom na vykonané dokazovanie a na zistenia, že sa nepreukázala činnosť žalobcu, teda poradenstvo pre papierenský, plastikársky a polygrafický priemysel, sprostredkovanie obchodu, poskytnutie know-how v oblasti papierenského, plastikárskeho a polygrafického priemyslu, mal súd za to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v konaní pred správnymi orgánmi. Súd pritom poukázal na dôkazy, ktoré vyplynuli z miestnych zisťovaní v spoločnostiach E., a.s., P., L., s.r.o., so sídlom v R., T., s.r.o., S., P., s.r.o. N., C., H., s.r.o., B., A., s.r.o. B., C., s.r.o., N., E. a.s., B., S., a.s., S., K., a.s., Š., E., s.r.o., S., S., s.r.o., Bratislava, N., a.s., R., T., s.r.o., T., U., s.r.o., V., P., s.r.o., B., S. a.s., H., M., I., spoločnosť P., a.s., B., A., s.r.o., V., D., a.s., M., R., s.r.o., T., C., a.s., S., F., s.r.o., S., z čoho jednoznačne možno vyvodit' záver, že daňový subjekt nepreukázal sprostredkovanie uvedenej činnosti, a to poradenstvo pre papierenský, plastikársky a polygrafický priemysel, sprostredkovanie obchodu, poskytnutie know-how v oblasti papierenského, plastikárskeho a polygrafického priemyslu. Pokiaľ daňový subjekt tvrdil, že poradenstvo a sprostredkovanie bolo vykonávané pre odberateľov spoločnosti, následne vznikol rozpor, vzhľadom na ďalšie uvedenie, že spôsob sprostredkovania bol taký, že u vybraných zákazníkov v mene objednávateľa dohodol obchod, a následne zákazník, bez akéhokoľvek zneistenia objednával tovar od spoločnosti C. T. S., s.r.o., S.. Daňový subjekt preukazoval sprostredkovanie nárastom tržieb v roku 2006 oproti roku 2002, s poukazom na prílohu k uvedenej odpovedi, ale i podľa zoznamu odberateľov k sprostredkovaným obchodom.

Krajský súd v Žiline dospel k rovnakému záveru, k akému dospel správca dane, a to, že nárast tržieb spoločnosti nepreukazuje, že k sprostredkovaniu a poradenstvu skutočne došlo. Tiež nebolo preukázané, či v prípadoch sprostredkovania vystupoval konateľ spoločnosti C. T. S. s.r.o. S. ako živnostník alebo konateľ žalobcu. Činnosti smerujúce k lepšej predajnosti tovaru: *technický servis, skúšky nových produktov, kartonáž, potlač fólie, prezentácie výrobkov, vývoj zariadenia na čistenie odpadových vôd z tlačiarne*, boli žalobcom podľa jednotlivých odberateľov vykonané, avšak nemožno ich považovať za sprostredkovanie. Vo všeobecnosti ide o činnosti, ktoré ovplyvňujú odbytové možnosti tovaru, ale primárne nevytvárajú príležitosť záujemcovi uzatvoriť s treťou osobou určitú zmluvu. V uvedenom prípade nemožno hovoriť o sprostredkovaní, jednalo sa o dodanie tovaru spoločnosťou odberateľom, keďže uvedené činnosti ako sprostredkovanie vykonal Ing. P. P., a to ako konateľ spoločnosti C. T. S., spol. s r.o., S. a vykonal ho pre objednávateľa spoločnosť C. T. S., spol. s r.o., S.

Podľa § 642 zák. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník, v znení neskorších predpisov, zmluvou o sprostredkovaní sa 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.

Je teda nutné, aby záujemca preukázal, že sprostredkovateľ v jeho záujme vo vzťahu k tretím osobám vôbec konal (a to vo vzťahu priamo k nim alebo vo vzťahu k osobám, o ktorých sa sprostredkovateľ mohol rozumne domnievať, že tieto tretie osoby budú pôsobiť v prospech záujemcu). Vzhľadom k veľmi rôznorodým spôsobom jednania, ktoré pripadajú do úvahy bude na záujemcovi, aby si zaistil primerané záznamy o konaní sprostredkovateľa, typicky nimi budú záznamy, či správy sprostredkovateľa o uskutočnení jednania s konkrétnymi osobami alebo záznamy o tom, ktorým konkrétnym osobám, či, a na aké konkrétne miesta boli zasielané podklady s údajmi o záujemcom ponúkaných službách, tovare, a čo bolo ich obsahom. Dôležité v tejto súvislosti bude identifikovať s kým, a kedy bolo jednané, či komu, a kam, a aké materiály boli zasielané, alebo z tejto informácie bude možné posúdiť, či sprostredkovateľ vyvíjal svoju aktivitu vo vzťahu k osobám, o ktorých sa mohol rozumne domnievať, že mohli rozhodnúť, či pôsobiť k rozhodnutiu oprávnenej osoby v tom smere, aby záujemca získal príležitosť k uzavretiu zmluvy, a či táto aktivita bola svojou povahou, rozsahom, obsahom a nákladmi na ňu vynaloženými primeraná cieľu, ktorý mal byť dosiahnutý.

Nie je vylúčené, že samotná osoba sprostredkovateľa (jeho autorita v určitom podnikateľskom prostredí, či obore, činnosti, dôvera, ktorú k nemu majú určití kľúčoví ľudia pôsobiaci u oslovovaných tretích osôb a pod.) výrazne napomáha tomu, aby záujemca získal príležitosť k uzavretiu zmluvy. Ak záujemca ako daňový subjekt niečo takéto tvrdí, t.j. že práve preto uzavrel zmluvu o sprostredkovaní s určitou osobou, musí preukázať jej špecifické, či výnimočné znalosti, schopnosti, kontakty, či iné aktíva a tiež musí preukázať, že tieto kontakty boli také v prospech daňového subjektu, ako záujemca reálne žiadal. Je zrejmé v niektorých prípadoch bude obtiažne takýto dôkaz podať, lebo pôsobenie sprostredkovateľa bude natoľko „intímne“, alebo sa môže pohybovať na hrane zákona, zákonom dovoleného, že sprostredkovateľ nebude ochotný poskytnúť záujemcovi potrebnú súčinnosť k osvetleniu toho, akým spôsobom v prospech záujemcu pôsobil. Na dôkaznom bremene záujemcu ako daňového subjektu to však nič nemení, veď nie všetky výdavky, ktoré daňový subjekt vynaloží, budú daňovo uznané. Takýmito budú len tie z nich, u ktorých daňový subjekt z hľadiska zákona preukáže relevantné vlastnosti. Je potom na daňovom subjekte, aby pri úvahách o rentabilite svojho podnikania zvažil i skutočnosti, či sa mu určité špecifické vynaložené výdavky na získanie nových zákaziek podarí uplatniť, ale v určitej miere musí počítať s tým, že pôjde o výdavky daňovo neuplatniteľné. V danom prípade sa krajský súd stotožnil so žalovaným, že nebol predložený relevantný dôkaz o tom, že fakturované služby boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre, čím nebola splnená podmienka preukázania daňového základu podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1990 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. S poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 zákona

č. 366/1999 Z.z. výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sa pre zistenie základu dane odpočítavajú vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške stanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Výdavky musia byť skutočne svojim účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Daňový subjekt dôkazné bremeno neuniesol, nepreukázal, že ním uplatnené náklady boli skutočne vynaložené na dosiahnutie zabezpečenia a udržania jeho zdaniteľných príjmov. Krajský súd poukázal opätovne na skutočnosť, že dôkazné bremeno v danom prípade spočíva na daňovníkovi, a teda je na ňom, aby využil dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii a tiež aby preukázal ním tvrdené skutočnosti. Formálne doloženie obchodného prípadu zmluvou, faktúrou a dokladmi o úhrade je bez preukázania skutočného vykonania služieb pre daňové účely nepostačujúce. Žalobca nepreukázal spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že fakturované služby boli dodané uvedeným odberateľom.

Pokiaľ ide o dohodu o pracovnej činnosti od 01.01.2002 s dojednaným druhom práce, krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že nie je spochybnená platnosť uvedenej dohody, avšak pokiaľ ide o výhrady žalovaného k vyplácaným náhradám cestovných nákladov, s týmito sa súd stotožňuje. Daňový subjekt poukázal na to, že pri kontrole nebola predložená písomná úprava, ktorá by konkrétne riešila spôsob cestovných náhrad zamestnancovi, čo však v konečnom dôsledku neznamena, že by nebolo možné vyplácať uvedené náhrady, a to formou dohody, avšak túto dohodu je potrebné následne i realizovať. Ani v Zákonníku práce, ani v zákone o cestovných náhradách nie je uvedené, že v prípade chýbajúcej písomnej dohody je v tejto časti alebo dokonca celá dohoda o pracovnej činnosti medzi zamestnávateľom a zamestnancom neplatná. V predmetnej dohode bola dohodnutá práca, bol dohodnutý pracovný čas, ako je maximálny rozsah práce a dohodnutá odmena. Daňovými výdavkami sú náklady na pracovné cesty, na ktoré vzniká nárok podľa osobitných predpisov, čo v danom prípade bol zákon č. 119/1992 Z.z. a neskôr zákon č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách, ktorý nadobudol účinnosť od 01. júla 2002. Uvedené zákony upravujú poskytovanie cestovných náhrad pri pracovných cestách pre zamestnancov. Poskytovanie cestovných náhrad v prípade dohôd o pracovnej činnosti je riešené v zákone č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov ustanovenie § 1 ods. 1 písm. c/. Z uvedeného vyplýva, že je potrebné pre prípad uznania cestovných náhrad, aby tieto boli písomne dohodnuté. To však v danom prípade nebolo. Bližšie uvedené zákony upravujú poskytovanie cestovných náhrad pri pracovných cestách pre zamestnancov. Za zamestnanca na účely zákona o cestovných náhradách sa považujú aj zamestnanci, ktorí sú činní na základe dohôd o pracovnej činnosti uzatvorených v zmysle Zákonníka práce, aby týmto zamestnancom vznikol nárok na poskytovanie náhrad cestovných nákladov, musia byť podľa krajského súdu v dohode o pracovnej činnosti tieto náhrady vopred písomne dohodnuté, čo v danom prípade nebolo.

Proti rozsudku Krajského súdu v Žiline podal odvolanie žalobca, ktorý uviedol, že v tomto prípade bolo pomerne rozsiahle dokazovanie zbytočné, pretože Ing. P. P. poradenskú činnosť vykonával na základe uzavretej zmluvy o dielo vždy iba pre žalobcu. Je

len samozrejme, že Ing. P. P. vystupoval ako štatutárny zástupca žalobcu pri obchodných činnostiach v jednaní s jednotlivými obchodnými partnermi, avšak nikdy sa neprofiloval ako osoba, ktorá pre tieto spoločnosti vykonáva nejaké poradenstvo, ale vždy vystupoval ako osoba, ktorá túto činnosť vykonáva výhradne pre žalobcu. Je predsa logické, že na žalobcu mohol Ing. P. P. účinne previesť všetky svoje skúsenosti a vedomosti iba svojím osobným pričinením, čo výsledky hospodárenia žalobcu za dotknuté účtovné obdobia iba potvrdzujú. Žalobca nikdy netvrdil, že Ing. P. P. vykonával poradenskú činnosť pre tretie subjekty, pretože túto činnosť vykonával iba pre neho.

Odvolaateľ preukázal, že s Ing. P. P. uzavrel zmluvu o dielo dňa 01.01.2002, Ing. P. P. preňho poradenskú činnosť vykonal, za čo žalobca uhradil dohodnutú odmenu 8,5% z celkového ročného obratu dosiahnutého žalobcom s obmedzením, že celková cena za zhotovenie diela bola stanovená maximálne sumou 5 mil. Sk. Výsledkom realizácie tejto zmluvy bol u žalobcu nepopierateľný nárast obratu za rok 2002 na sumu prevyšujúcu 54 miliónov Sk.

Podľa názoru žalobcu súd prvého stupňa na základe zisteného skutkového stavu nesprávne vec právne posúdil, čoho výsledkom bolo zamietnutie žalobného návrhu. Podľa názoru žalobcu zistený skutkový stav jednoznačne preukazuje, že žalobca vynaložil výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov v súlade s § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z.

Na základe vyššie uvedeného žalobca navrhuje, aby odvolací súd zmenil napadnuté rozhodnutie a zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 04.10.2007 č. I/228/12317-75322/2007/992025-r a priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný uvádzajúc, že žalobca nepreukázal vykonanie poradenstva a sprostredkovanie, správca dane na základe toho, aby zistil čo najobjektívnejšie skutkový stav veci dožiadal miestne príslušných správcov dane jednotlivých odberateľov (odberatelia uvedení v Prílohe I – Prehľad technických, obchodných a servisných služieb vybraným odberateľom) v zmysle § 16 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) o zistenie skutočností, ktoré majú vplyv na posúdenie danej veci.

Na základe dožiadaní Daňového úradu Turčianske Teplice boli v zmysle § 14 zákona č. 511/1992 Zb. vykonané miestne zisťovania u jednotlivých daňových subjektov (odberateľov). Z dožiadaní sa nepreukázalo, že služby za poradenstvo pre papierenský, plastikársky a polygrafický priemysel, sprostredkovanie obchodu, poskytnutie know-how v oblasti papierenského, plastikárskeho a polygrafického priemyslu v zmysle zmluvy o dielo boli vykonané.

K opakovanej daňovej kontrole Ing. P. P. predložil správcovi dane dňa 06.12.2006 písomnú odpoveď na výzvu č. 667/320/13896/2006Sti, ktorou bola spoločnosť správcom

dane vyzvaná, aby v stanovenej lehote podala podrobné písomné vysvetlenie a preukázala vykonanie poradenstva pre papierenský, plastikársky a polygrafický priemysel, sprostredkovanie obchodu, poskytnutie know-how v oblasti papierenského, plastikárskeho a polygrafického priemyslu v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 01.01.2002, uzatvorenou medzi objednávateľom C. T. S., spol. s r.o., S. a zhotoviteľom Ing. P. P., C. T. S., K.

Na základe tejto odpovede vznikol rozpor v tvrdení Ing. P. P., keď uvádza, že poradenstvo vykonával ako fyzická osoba v spoločnosti C. T. S., spol. s r.o., S., ktoré bolo zamerané na riešenie vnútorných záležitostí spoločnosti a bolo jednané so zamestnancami spoločnosti aj s Ing. P. P.. Počas výkonu riadnej kontroly žalobca tvrdil, že poradenstvo a sprostredkovanie bolo vykonávané pre odberateľov spoločnosti. V uvedenej odpovedi ďalej tvrdí, že spôsob sprostredkovania bol taký, že u vybraných zákazníkov (väčšia časť bývalých zákazníkov firmy Ing. P. P. C. T. S., S.) v mene objednávateľa dohodol obchod. Následne zákazník bez akéhokoľvek zneistenia objednával tovar v spoločnosti C. T. S., spol. s r.o., S.. Žalobca preukazuje sprostredkovanie nárastom tržieb v roku 2006 oproti roku 2002 podľa prílohy k uvedenej odpovedi, ktorú tvorí zoznam odberateľov k sprostredkovaným obchodom. Žalovaný tak ako aj správca dane má za to, že nárast tržieb spoločnosti nepreukazuje, že k sprostredkovaniu a poradenstvu naozaj došlo.

Činnosti smerujúce k lepšej predajnosti tovaru, technický servis, skúšky nových produktov, kartonáž, potlač, fólie, prezentácie výrobkov, vývoj zariadenia na čistenie odpadových vôd z tlačiarne, obchodné rokovanie, ktoré boli spoločnosťou uvedené v prílohe k odpovedi na výzvu daňového úradu č. 667/340/1066612004/Sti podľa jednotlivých odberateľov, nemožno považovať za sprostredkovanie. Vo všeobecnosti ide síce o činnosti, ktoré ovplyvňujú odbytové možnosti tovaru, ale primárne nevytvára príležitosť záujemcovi uzatvoriť s treťou osobou určitú zmluvu. V uvedenom prípade nemožno hovoriť o sprostredkovaní (jednalo sa o dodanie tovaru spoločnosti odberateľom), nakoľko sprostredkovanie vykonal Ing. P. P. ako konateľ spoločnosti C. T. S., spol. s r.o., S. a vykonal ho pre objednávateľa spoločnosť C. T. S., spol. s r.o., S.

Poukazujúc na uvedené žalovaný navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 21S/159/2007 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa zákona č. 99/1963 Zb. OSP. Po zistení, že odvolanie bolo podané včas, oprávnenou osobou (§ 204 ods. 1 OSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 OSP odvolanie prípustné, postupoval podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 veta prvá v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá OSP, dospel k záveru, že odvolanie je čiastočne dôvodné a preto napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Turčianske Teplice zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§250j ods. 2 písm. a/ OSP).

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku Krajského súdu v Žiline ako aj po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu dospel senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k záveru, že sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku a to v časti právneho posúdenia zákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane v časti vylúčenia sumy 4.607558,- Sk zo základu dane z príjmov právnických osôb za rok 2002 týkajúcej sa neuznaných nákladov za vykonané poradenstvo pre papierenský, plastikársky a polygrafický priemysel, sprostredkovanie obchodu, poskytnutie know-how v oblasti papierenského, plastikárskeho a polygrafického priemyslu. V tejto časti odvolací súd nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od rozhodnutia krajského súdu, jeho logických argumentov a relevantných právnych záverov.

Z obsahu súdneho ako aj administratívneho spisu vyplynulo, že sprostredkovateľom v tejto veci bol samotný konateľ žalobcu. Vzhľadom na charakter uvedeného sprostredkovania bolo obtiažne, aby konateľ žalobcu, ktorý zároveň mal byť sprostredkovateľ ako živnostník, preukázal, že sprostredkovanie realizoval a že ho splnil v prospech záujemcu. Odvolací súd sa tu stotožnil s prvostupňovým súdom, ako aj s daňovými orgánmi, že žalobca v tomto konaní dôkazné bremeno neunesol, keďže okrem zmluvy o dielo zo dňa 01.01.2002, ktorú uzavrel objednávateľ – žalobca so zhotoviteľom Ing. P. P., C. T. S., s.r.o., T., a faktúry, ako aj okrem dokladov o úhrade, nebola v rámci konania preukázaná realizácia samotného diela, ktorá mala spočívať vo vykonaní služieb pre daňové účely. Preto tieto činnosti nemôže považovať odvolací súd rovnako ako krajský súd a daňové orgány, za preukázané sprostredkovanie resp. plnenie zo zmluvy o dielo.

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

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov, najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 24 ods. 2 písm. f/ zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov daňové výdavky podľa ods. 1, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tom zákone sú podľa písm. f/ aj výdavky (náklady), na ktorých úhradu je daňovník povinný podľa osobitných zákonov.

Podľa § 25 ods. 1 písm. j/ zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, aj keď od týchto výdavkov (nákladov) daňovník účtoval výdavky (náklady), ktorých vynaloženie nie je dostatočne preukázané a ďalej aj okrem iného výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi. Osobitným predpisom v tomto prípade je zákon o cestovných náhradách.

K vylúčeniu cestovných náhrad správcom dane zo základu dane z príjmov právnických osôb za rok 2002 vo výške 72 922,-- Sk, odvolací súd uvádza, že medzi žalobcom a Ing. J. P., CSc. bola uzavretá dohoda o pracovnej činnosti od 01.01.2002 s dojednaným druhom práce. Uvedená dohoda bola uzavretá v písomnej forme. Z jej obsahu nevyplývalo akým spôsobom bolo medzi spoločnosťou žalobcu a Ing. J. P., CSc. ako zamestnancom dohodnuté vyplácanie náhrad cestovných nákladov.

Podľa § 238 ods.1 zákona č. 65/1965 Zb. Zákonník práce v znení účinnom ku dňu podpisu dohody o pracovnej činnosti t. j. ku dňu 01.01.2002, dohodu o pracovnej činnosti je zamestnávateľ povinný uzavrieť písomne, inak je neplatná. V dohode musia byť uvedené dojednaná práca, dojednaná odmena za vykonanú prácu, dojednaný rozsah pracovného času a doba, na ktorú sa dohoda uzaviera. Jedno vyhotovenie dohody o pracovnej činnosti je zamestnávateľ povinný vydať zamestnancovi.

Podľa § 242 ods. 1 Zákonníka práce v znení účinnom od 01.01.2002 do 01.04.2002 neplatný je právny úkon,

- a) ktorý sa svojím obsahom alebo účelom prieči zákonu alebo sa obchádza alebo sa inak prieči záujmom spoločnosti,
- b) ktorý sa neurobil slobodne, vážne, určite alebo zrozumiteľne,
- c) ktorým sa zamestnanec vopred vzdáva svojich práv,
- d) ktorý urobil zamestnanec konajúci v duševnej poruche, ktorá ho robí na tento právny úkon neschopným,
- e) ak nemá ten, kto ho urobil, spôsobilosť na právne úkony.

Podľa § 17 ods. 2 zákona č. 311/2001 Z.z. Zákonník práce v znení účinnom od 01.04.2002, právny úkon, na ktorý neudelil predpísaný súhlas príslušný orgán, právny úkon, ktorý vopred neprerokoval príslušný odborový orgán, alebo právny úkon, ktorý sa neurobil formou predpísanou týmto zákonom, je neplatný, len ak to výslovne ustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis.

Podľa § 17 ods. 3 citovaného zákona neplatnosť právneho úkonu nemôže byť zamestnancovi na ujmu, ak neplatnosť nespôsobil sám. Ak vznikne zamestnancovi následkom neplatného právneho úkonu škoda, je zamestnávateľ povinný ju nahradiť.

Právny úkon je neplatný, ak sa neurobil predpísanou formou (§ 238 ods. 1 zákona č. 65/1965 Zb.).

Zo znenia § 1 ods.1 písm. c/ zákona č. 253/2002 Z.z. o cestovných náhradách (účinného od 01.07.2002) vyplýva, že fyzickým osobám činným na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru, ak je to v dohode o práci vykonávanej mimo pracovného pomeru dohodnuté, vzniká nárok na poskytnutie cestovných náhrad. Zákon v tomto ustanovení a do 30.06.2002 zákon č. 119/1992 Zb., neuvádza ako podmienku platnosti písomnú formu, preto je prípustné uzavrieť takúto dohodu – dohodu o poskytnutí cestovných náhrad - aj ústne alebo konkludentne, samozrejme za predpokladu, že takáto dohoda bude dostatočne určitá.

Ustanovenie § 238 ods. 1 zákona č. 65/1965 Zb. požiadavku písomnej formy ustanovuje pre dohodu o pracovnej činnosti a jej podstatné náležitosti. Z tohto ustanovenia však nie je možné vyvodiť, že i dojednania v súvislosti s cestovnými náhradami musia byť uzatvorené písomnou formou.

Vynaložené náklady na cestovné náhrady nie je preto podľa odvolacieho senátu, 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.

Odvolací súd s poukazom na uvedené považuje napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline za nesprávny a preto ho zmenil a rozhodnutie žalovaného a správcu dane zrušil, keďže vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c ods.1 OSP v spojení s § 224 ods. 2 OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania, ktoré pozostávajú zo súdneho poplatku za žalobu 2 000,-- Sk, t.j. 66,39 €, súdneho poplatku za odvolanie 66 € a trov právneho zastúpenia za štyri úkony právnej služby z toho úkony zrealizované v roku 2007: prevzatie a príprava vecí zo dňa 15.10.2007 a žaloba zo dňa 19.11.2007 po 1 371,-- Sk t.j. po 45,51 € podľa § 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Zb. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb, vo výške 1/13 výpočtového základu a režijný paušál 2x 178,-- Sk, t.j. 2x 5,91 €.

Úkon právnej služby zrealizovaný v roku 2008: pojednávanie na krajskom súde dňa 16.12.2008 odmena vo výške 1 466,-- Sk t.j. 48,66 € a režijný paušál 190,-- Sk t.j. 6,31 €. Odvolanie zo dňa 10.02.2009 odmena 53,49 €, režijný paušál 6,95 €.

Trovy právneho zastúpenia sú celkom  $2 \times 45,51 \text{ €} + 2 \times 5,91 \text{ €} + 48,66 \text{ €} + 6,31 \text{ €} + 53,49 \text{ €} + 6,95 \text{ €} = \underline{218,25 \text{ €} + 19\% \text{ DPH} = 259,71 \text{ €}}$ .

Hotové výdavky priznal súd vo výške deklarovanej spotreby paliva, keďže aj po telefonicknej urgencii súdu právny zástupca žalobcu predložil len časť technického preukazu vozidla, z ktorého súd nemohol posúdiť, kto deklarované vozidlo vlastní resp. užíva, aká je jeho ŠPZ. Súd priznal cestovné na pojednávanie na Krajský súd v Žiline dňa 16.12.2008 z Prešova do Žiliny a späť 454 km osobným motorovým vozidlom zn. BMW 320D pri deklarovanej spotrebe 5,7 l na 100 km podľa predloženého technického preukazu vozidla a cene nafty preverenej súdom na [www.natankuj.sk](http://www.natankuj.sk) vo výške 34,22 Sk za 1l, bola priznaná náhrada paliva v množstve 25,88 l, t.j. 885,61 Sk t.j. 29,40 €.

Ďalej bola priznaná náhrada za stratu času 6 hodín t.j. 12 polhodín vo výške 1/60 výpočtového základu za každú polhodinu podľa § 15 b/ v spojení s § 17 ods. 1 citovanej vyhlášky t.j.  $12 \times 10,52 \text{ €} = \underline{126,24 \text{ €} + 19\% \text{ DPH} = 150,23 \text{ €}}$ .

Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu tieto trovy  $66 + 66,39 + 259,71 + 29,40 + 150,23 = \underline{571,73 \text{ €}}$ .

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

V Bratislave dňa 21. januára 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková