



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **V. Ž.**, bytom Ž., DIČ: X., zastúpeného *JUDr. V. J., advokátom so sídlom v Ž.* proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 13.06.2007, č. I/228/7810-47233/2007/993196-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k. 21S/89/2007-37 zo dňa 23.09.2008 rozhodol

#### t a k t o :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/89/2007-37 zo dňa 23. septembra 2008 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

#### O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd zamietol žalobný návrh žalobcu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, ktorým žalovaný v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina I, zo dňa 06.03.2007, č. 694/231/21625/07/Kra o uložení pokuty vo výške 50 000,-- Sk žalobcovi za porušenie nepeňažnej povinnosti (viest' záznamovú povinnosť) vyplývajúcej z § 37 ods. 1 a 2 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a rozhodnutia č. 694/320/106957/2006 zo dňa 22.11.2006.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 247 ods. 1 a nasl. O.s.p. a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného posúdilo vec po právnej stránke správne.

Zo spisového materiálu krajský súd zistil, že Daňový úrad Žilina I rozhodnutím č. 694/320/106957/2006 zo dňa 22.11.2006 o záznamovej povinnosti uložil daňovému subjektu v zmysle § 37 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej iba zákon č. 511/1992 Zb.) viesť záznamovú povinnosť na správne určenie základu dane a daňovej povinnosti tak, že „na dokladoch vyhotovených elektronickými registračnými pokladnicami (ďalej iba ERP) a vydávaných zákaznikom musí uvádzať pomenovanie predávaného tovaru, ktoré dostatočne vyjadruje vecný obsah tovaru, nielen názov tovarovej skupiny (napr. tovarová skupina ovocie – uvádzať mandarínky, banány, jahody a pod., tovarová skupina zelenina – uvádzať kel, kapusta, zemiaky a pod., taktiež nápoje a ostatný predávaný sortiment tovaru). Ostatné náležitosti dokladu vydávaného ERP sú uvedené v § 2 vyhl. MZ SR č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia tržieb elektronickou registračnou pokladnicou v znení neskorších predpisov. Záznamová povinnosť sa ukladá dňom doručenia tohto rozhodnutia“.

Uvedené rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti bolo daňovému subjektu doručené dňa 28.11.2006. Daňový subjekt nevyužil zákonnú možnosť brániť sa proti predmetnému rozhodnutiu o uložení záznamovej povinnosti zákonnými prostriedkami, preto toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a stalo sa vykonateľným. V uvedenom rozhodnutí bol daňový subjekt poučený o tom, že v prípade nesplnenia si predmetnej záznamovej povinnosti mu bude uložená pokuta podľa § 35 zák. č. 511/1992 Zb. Z dokladov vyhotovených elektronickými registračnými pokladnicami v dňoch nasledujúcich po účinnosti uvedeného rozhodnutia vyplýva, že žalobca nerešpektoval rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti a na výstupných dokladoch uvádzal ako názov tovaru iba tovarovú skupinu a nie konkrétny tovar.

Pokiaľ teda správca dane zistil u daňového subjektu porušenia pri predaji príslušných tovarových skupín ovocia, zeleniny a pod., postupoval v súlade so zákonom, ak uložil príslušnú záznamovú povinnosť podľa § 37 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. Túto skutočnosť však krajský súd považoval za potrebné skonštatovať len pre poučenie daňového subjektu, pretože rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti je právoplatné a vykonateľné.

Krajský súd sa stotožnil so žalovaným, že ak daňový subjekt v rámci výkonu podnikateľskej činnosti nakupuje a predáva tovar, je potrebné **pre správne určenie dane** (resp. pre zjednodušenie výkonu kontrolnej činnosti u daňového subjektu) obzvlášť u tovarov s krátkou dobou trvanlivosti, medzi ktoré patrí taktiež zelenina a ovocie, priradiť nákupy konkrétnych druhov tovarov k ich predajom. Taktiež aj pre prípadné reklamačné práva spotrebiteľa musí byť zákazníkovi z príslušného výstupu z elektronickej registračnej pokladnice zrejmé, aký konkrétny tovar a za akú konkrétnu finančnú čiastku nakúpil.

Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti neobsahuje obligatórne obsahové náležitosti záznamovej povinnosti, ktoré vyplývajú z ust. § 37 ods. 2, veta druhá zák. č. 511/1992 Zb., podľa krajského súdu z rozhodnutia, hoci je stručné, nesporne logicky vyplýva, aké povinnosti správca dane daňovému subjektu ukladá a rovnako upozornenie, že pokiaľ tieto povinnosti si nebude plniť, môže nastúpiť zo strany správcu dane zákonná sankcia.

Proti tomuto rozsudku podal odvolanie žalobca, v ktorom namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a že vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci. Rozsudok je podľa žalobcu zmaťočný a nepreskúmateľný, pretože jeho odôvodnenie je rozporuplné, nepresvedčivé. Krajský súd navrhovateľom prezentované skutkové tvrdenia a právnu argumentáciu právne relevantne a presvedčivo nevyvrátil. Predovšetkým sa nevysporiadal s tým, aké zákonné náležitosti musia byť splnené, aby správca dane mohol daňovému subjektu uložiť záznamovú povinnosť (povinnosť viesť osobitné záznamy, osobitnú evidenciu) podľa § 37 ods. 1, 2 zákona o správe daní a poplatkov (ďalej iba ZSDP), či existovali vo veci (v skutkovom stave) zákonom požadované náležitosti pre vydanie rozhodnutia o uložení záznamovej povinnosti zo dňa 22.11.2006 č. 694/320/106957/2006, či rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti určenia záznamovej povinnosti, či je vedenie evidencie (záznamovej povinnosti), ktorú rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti ukladá daňovému subjektu, upravené všeobecným právnym predpisom, predovšetkým vyhl. č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou v platnom znení, ak je vedenie takej evidencie predmetom úpravy všeobecným právnym predpisom, môže byť ním upravená povinnosť súčasne aj predmetom (obsahom) rozhodnutia správcu dane uloženej povinnosti o vedení osobitného záznamu (rozhodnutia o uložení záznamovej povinnosti) daňovému subjektu, a ak áno, z akej právnej úpravy taký právny záver či názor vyplýva.

Žalobca poukázal na to, že sa proti rozhodnutiu o uložení povinnosti nemohol brániť, pretože podľa § 37 ods. 2 ZSDP proti tomuto rozhodnutiu sa nemožno odvolať. Preto ak uloženie pokuty za neplnenie rozhodnutím uloženej povinnosti viesť záznamovú povinnosť má byť hodnotené ako zákonné, musí byť prvotne preukázané, že rozhodnutie o uložení záznamovej povinnosti zákonné. Jeho zákonnosť si mal súd vyriešiť ako predbežnú otázku. V ustanovení § 37 ods. 2 druhá veta zákon (ZSDP) vypočítava obligatórne obsahové náležitosti záznamovej povinnosti. Keďže ani extenzívnym výkladom z obsahu uvedeného rozhodnutia nemožno zistiť všetky náležitosti, vydané rozhodnutie je v rozpore s ustanoveniami § 37 ods. 1, 2 ZSDP a treba ho kvalifikovať ako protiprávne a z hľadiska zákona ako neplatné. Nesplnenie povinnosti uloženej v rozpore so zákonom nemožno kvalifikovať ako porušenie povinnosti nepenažnej povahy uloženej správcom dane, nemôžu sa tak naplniť podmienky a znaky skutkovej podstaty daňového deliktu, za ktorý možno uložiť pokutu. Žalobca teda zdôraznil, že uloženie záznamovej povinnosti podľa § 37 ods. 1. a ods. 2 ZSDP môže byť iba uloženie vedenia osobitných záznamov (evidencie), povinnosť vedenia ktorých **nevyplýva** zo všeobecne platných predpisov. Nezákonosť touto žalobou

napadnutého rozhodnutia žalovaného má tak počiatok vo vydaní nezákonného rozhodnutia správcu dane o uložení záznamovej povinnosti.

Podľa žalobcu aj v prípade zákonnosti rozhodnutia správcu dane o uložení záznamovej povinnosti správca dane nepostupoval pri ukladaní pokuty dostatočne citlivo a spravodlivo v duchu § 35 ods. 13 ZSDP, pretože neposúdil otázky závažnosti, doby trvania a následkov protiprávneho stavu pri uložení pokuty. Protiprávny stav sa navonok prejavil iba tým, že na tlačových výstupoch namiesto jednotlivých názvov konkrétneho ovocia, bolo napísané iba „ovocie“. Jeho nesprávnosť nebola daňovníkom zavinená úmyselne, nesledoval žiadny svoj záujem či prospech, a aj pri existencii tohto protiprávneho stavu boli splnené a naplnené zámery zákonodarcu, ktoré sledoval prijatím tejto právnej úpravy, čiže existujúci protiprávny stav nemohol byť tak závažný, resp. vôbec nebol závažný, neskúmal prečo nebol odstránený skôr.

Podľa vyjadrenia žalovaného k odvolaniu žalobca uvádza prevažne tie isté dôvody, ako uviedol v žalobe proti rozhodnutiu žalovaného, ku ktorým sa vyjadril k žalobe. Rozhodnutím č.j. 694/320/106957/2006 zo dňa 22.11.2006 o záznamovej povinnosti uložil správca dane žalobcovi viesť záznamovú povinnosť a to tak, že na dokladoch vyhotovených elektronickými registračnými pokladnicami vydávaných zákazníkom má žalobca uvádzať pomenovanie predávaného tovaru, ktoré dostatočne vyjadruje vecný obsah tovaru nielen názov tovarovej skupín. V poučení rozhodnutia správcu dane upozornil žalobcu, že v prípade nesplnenia predmetnej záznamovej povinnosti mu bude uložená pokuta podľa § 35 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Z dokladov následne vyhotovených elektronickými registračnými pokladnicami žalobcu vyplynulo, že ako názov tovaru sa uvádza iba tovarová skupina nie aj bližšie vecné označenie tovaru. Preto správca dane postupoval správne, keď uložil žalobcovi pokutu podľa § 35 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, pretože si nesplnil povinnosť, ktorá mu bola uložená rozhodnutím č. j. 694/320/106957/2006 zo dňa 22.11.2006. Žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu o uložení pokuty smeroval námietky proti rozhodnutiu o uložení záznamovej povinnosti, čo podľa žalovaného nie je prípustné. Ak žalobca považoval rozhodnutie o záznamovej povinnosti za nezákonné, mohol správcovi dane navrhnúť podľa § 37 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. zrušiť alebo zmeniť toto rozhodnutie alebo mohol vzniesť námietku proti postupu zamestnanca správcu dane podľa § 50 ods. 1 cit. zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane pri ukladaní pokuty nepostupoval v duchu § 55 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, žalovaný poukázal na rozhodnutie o uložení pokuty, z ktorého je zrejmé, za nesplnenie ktorej povinnosti nepeňažnej povahy bola pokuta uložená, od kedy si mal žalobca uvedenú záznamovú povinnosť plniť, dôvod jej uloženia – podľa § 37 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správne určenie dane a následkom nedodržania záznamovej povinnosti uloženej správcom dane je ohrozenie správneho určenia dane u žalobcu v budúcnosti.

Na základe uvedeného navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 O.s.p. na základe podaného odvolania preskúmal vec v rozsahu žaloby podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [web-nssr@supcourt.gov.sk](mailto:web-nssr@supcourt.gov.sk), a vo veci verejne vyhlásil rozsudok (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z podkladov spisu je jednoznačné, že napadnuté rozhodnutie o uložení pokuty za správny delikt podľa § 35 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. vychádza z rozhodnutia zo dňa 22.11.2006 o uložení záznamovej povinnosti vydanom podľa § 37 ods. 1, 2 tohto zákona. Podľa zisteného skutkového stavu, nespochybneného ani samotným žalobcom, žalobca v rozhodnutí uloženú povinnosť si nesplnil. Sporným podľa neho bolo len, či mal túto povinnosť plniť.

Podľa § 37 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. proti rozhodnutiu, ktorým správca dane uložil daňovému subjektu záznamovú povinnosť sa nemožno odvolať.

Podľa ods. 7 tohto zákonného ustanovenia ak správca dane na návrh daňového subjektu alebo z vlastného podnetu zruší alebo zmení rozhodnutie o záznamovej povinnosti, proti tomuto rozhodnutiu sa možno odvolať.

Podľa § 247 ods. 3 O.s.p. predmetom preskúmania môže byť za podmienok ustanovených v odsekoch 1 a 2 aj rozhodnutie, proti ktorému zákon nepripúšťa opravný prostriedok, ak sa stalo právoplatným.

Ak teda proti rozhodnutiu vydanom podľa § 37 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. zákon nepripúšťa opravný prostriedok, posúdením podmienok ustanovených v § 247 ods. 1 a 2 O.s.p. s rozhodnutím, teda že ide o rozhodnutie vydané v správnom konaní a ak týmto rozhodnutím podľa tvrdenia žalobcu bol ukrátený na svojich právach, je nutné dospieť k záveru, že žalobca nevyužil možnosť danú na preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia a preto jeho zákonnosť už v tomto konaní nie je súd oprávnený preskúmať. Uvedené rozhodnutie nie je totožné s rozhodnutím podľa § 245 O.s.p., keďže, ako bolo uvedené, na jeho preskúmanie je určený postup.

Vychádzajúc z uvedeného v danej veci súd preskúmal napadnuté rozhodnutie len z pohľadu námietok týkajúcich sa uloženej pokuty, pretože ostatné námietky sa týkajú rozhodnutia o uložení záznamovej povinnosti. Voči rozhodnutiu o uložení pokuty žalobca namietal iba, že správca dane pri ukladaní pokuty nepostupoval dostatočne citlivo a spravodlivo, neposúdil otázku závažnosti doby trvania a následkov protiprávneho stavu.

Posudzujúc napadnuté rozhodnutie z pohľadu uvedených námietok treba dospieť k rovnakému záveru aký uviedol žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu, teda že správca dane pri ukladaní pokuty vzal do úvahy dobu trvania správneho deliktu, t.j., že žalobca na splnenie uvedenej povinnosti od 28.11.2006 do 12.01.2007 neurobil žiadne kroky, rovnako zvažil aj závažnosť a následky, pre ktoré bola povinnosť uložená, z rozhodnutia vyplýva dôvod jej uloženia – podľa § 37 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správne určenie dane a keďže rozsah uloženia pokuty je stanovený hranicou do 1 000 000,-- Sk, správcem dane zvolená výška v hodnote bližšie k dolnej hranici podľa názoru odvolacieho súdu neprekročila hranice voľnej úvahy správneho orgánu.

V súlade s uvedeným podľa odvolacieho súdu námietky uvedené žalobcom v odvolaní boli neopodstatnené, záver prijatý v tejto veci krajským súdom nespochybnili, preto odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu považoval za vecne správny, z dôvodu ktorého ho podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

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

V Bratislave dňa 26. novembra 2009

**JUDr. Anna E l e x o v á , v.r.**  
predsedníčka senátu

za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková