

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Asan/21/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200439
Dátum vydania rozhodnutia: 17.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200439.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): Zvac Systems s.r.o., so sídlom Záhorácka 5365/17A, 901 01 Malacky, IČO: 35 859 911, zast. Advokátska kancelária Lebovič, s.r.o., so sídlom Mlynské nivy 73/a, 821 05 Bratislava, IČO: 50 289 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe vo veciach správneho trestania, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 3. mája 2018 č. k. 6S/55/2016-41, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 3. mája 2018 č. k. 6S/55/2016-41 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102458444/2016 z 29.01.2016 ruší a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi priznáva právo na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 102458444/2016 z 29.01.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 21130615/2015 z 02.11.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie o uložení sankcie“), ktorým bola žalobcovi (servisnej organizácii) podľa § 16c ods. 1 písm. a) zák. č. 289/2008 Z.z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 289/2008 Z.z.“) uložená pokuta vo výške 100 eur za správny delikt podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z.

2. Správca dane vykonal dňa 29.08.2015 u podnikateľa H. M., Q. XXX, G. E. C. (ďalej len „podnikateľ“) na predajnom mieste stánok so zmrzlinou G. M. miestne zisťovanie zamerané na kontrolu dodržiavania zákona č. 289/2009 Z.z., o výsledku ktorého bola spísaná zápisnica č. 20743477/2015 dňa 29.08.2015 (ďalej len „zápisnica“). Pri kontrole elektronickej registračnej pokladnice (ďalej aj len „pokladnica“) s prideleným daňovým kódom DKP č. 638102910522001 danej do prevádzky dňa 30.04.2012 bolo zistené, že v knihe elektronickej registračnej pokladnice žalobca - servisná organizácia nezaznamenala číslo plomby, ktorou označila elektronickejšiu registračnú pokladnicu, čím porušila § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. a tým sa dopustila správneho deliktu podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z.

3. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že keďže podľa § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. servisná organizácia zaznamenáva do knihy elektronickej registračnej pokladnice aj číslo plomby, ktorou označila pokladnicu po jej uvedení do prevádzky, rovnako je jej povinnosťou zaznamenať číslo plomby aj spätne podľa § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. Uvedené záznamy sa uvádzajú v knihe elektronickej registračnej pokladnice v časti „Záznamy servisnej organizácie“, do ktorej má povinnosť zaznamenávať servisná organizácia a nie podnikateľ. Záznamy podnikateľa tvoria v knihe elektronickej registračnej pokladnice samostatnú časť, do ktorej sa číslo plomby nezaznamenáva. Zo zák. č. 289/2008 Z.z., Prílohy č. 3 (Vzor knihy elektronickej registračnej pokladnice) podľa žalovaného vyplýva, že zákonodarca nepripúšťa možnosť, aby do časti záznamy servisnej organizácie písal údaje sám podnikateľ.

4. K výške pokuty žalovaný uviedol, že vzhľadom na to, že ide o prvé porušenie uvedeného ustanovenia zák. č. 289/2008 Z.z. správca dane správne uložil pokutu v spodnej hranici zákonom stanoveného rozpätia.

II.

Konanie na správnom súde

5. Žalobou podanou na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) 14.03.2016 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu, že rozhodnutie orgánu verejnej správy vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a zistenie skutkového stavu je nedostatočné na posúdenie veci.

6. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu, tento správne po právnej stránke posúdili a v logických súvislostiach riadne odôvodnili. Keďže krajský súd nezistil žiadnu vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí, žalobu podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

7. Krajský súd úvodom poznamenal, že spornou bola skutočnosť, či záznamy ustanovené zák. č. 289/2008 Z.z. účinným k 01.01.2014, t. j. zaznamenanie čísla plomby do knihy elektronickej registračnej pokladnice podľa § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. posledná veta, ktorú podnikateľ používal aj pred 01.01.2014, má povinnosť vykonať servisná organizácia.

8. Krajský súd uviedol, že elektronickejšiu registračnú pokladnicu môže uviesť do prevádzky len servisná organizácia, zaznamenaním údajov do fiškálnej pamäte. Uvedenie pokladnice do prevádzky servisná organizácia zaznamená do knihy elektronickej registračnej pokladnice s uvedením dátumu a času a záznam potvrdí odtlačkom pečiatky a podpisom fyzickej osoby, ktorá pokladnicu uviedla do prevádzky vrátane jej mena a priezviska. Pri uvedení pokladnice do prevádzky servisná organizácia označí pokladnicu plombou na mieste alebo miestach, ktoré navrhol výrobca pokladnice a ktoré v procese certifikácie odsúhlasila akreditovaná osoba. Z dôvodu ochrany údajov vložených do pokladnice má servisná organizácia povinnosť po každom zásahu servisnej organizácie do pokladnice označiť pokladnicu plombou. Zásahy do pokladnice sa evidujú v knihe elektronickej registračnej pokladnice,

servisná organizácia musí do knihy elektronickej registračnej pokladnice zaznamenať číslo plomby, ktorou označila pokladnicu.

9. Podnikateľ má povinnosť viesť knihu elektronickej registračnej pokladnice v ktorej sa uvádzajú identifikačné údaje o podnikateľovi, údaje o pokladnici, údaje o servisnej organizácii, ktoré vyplňa podnikateľ, záznamy daňového úradu, záznamy podnikateľa, záznamy servisnej organizácie. Krajský súd konštatoval, že nakoľko novela zák. č. 289/2008 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2014 priniesla viac povinných údajov v knihe elektronickej registračnej pokladnice, ktoré sa týkajú jak podnikateľov tak aj servisných organizácií, v prechodných ustanoveniach zákona zákonodarca upravil, že podnikateľ, ktorý používal knihu elektronickej registračnej pokladnice aj pred 01.01.2014, môže ju používať naďalej s tým, že záznamy ustanovené novelou zákona dopíše ručne. Žalovaný absolútne logicky vyhodnotil vzniknutú situáciu vzťahujúcu sa na povinnosti uložené servisným organizáciám, ktoré do knihy elektronickej registračnej pokladnice môže zaznamenať výlučne servisná organizácia, čo vyplýva aj z Prílohy č. 3 zák. č. 289/2008 Z.z., ktorej súčasťou je vzor knihy elektronickej registračnej pokladnice, v ktorom je okrem iného uvedené, čo je obsahom „Záznamu servisnej organizácie“, kde zákonodarca nepripúšťa, aby do „Záznamu servisnej organizácie“ písal údaje podnikateľ.

10. Krajský súd mal zato, že jednotlivé ustanovenia zákona nie je možné vytrhnúť z kontextu a hlavne účelu zákona. Je absolútne správne a logické, že ak zákonodarca ukladá povinnosť servisnej organizácii do knihy elektronickej registračnej pokladnice zaznamenať číslo plomby, ktorou označila pokladnicu, že takýto záznam nemôže vykonať podnikateľ, ktorý používal knihu elektronickej registračnej pokladnice aj pred 01.01.2014. Takýto aplikačný výklad zákona by poprel účel vážnosti a dôležitosti úkonu, zaznamenať číslo plomby označenej pokladnice servisnou organizáciou. Preto citované prechodné ust. § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. účinné od 01.01.2014, je potrebné vykladať s účelom zákona a v jeho celom kontexte tak, že podnikateľ, ktorý používal knihu elektronickej registračnej pokladnice aj pred 01.01.2014, ju môže používať aj naďalej s tým, že záznamy ustanovené novelou zákona dopíše ručne ale samozrejme len tie, na ktoré mu zákonodarca dal oprávnenie.

11. Keďže zákonodarca povinnosť zaznamenať číslo plomby označenej pokladnice uložil servisnej organizácii v § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. a správca dane pri zistení skutočností miestnym zisťovaním, s výsledkom opísaným v zápisnici, postupoval v súlade so zákonom, keď opísaný skutok má nepochybne znaky protiprávneho konania podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z., za čo uložil žalobcovi podľa § 16c ods. 1 písm. a) zák. č. 289/2008 Z.z. pokutu v dolnej možnej hranici vo výške 100 eur. Žalobca výšku uloženej pokuty nenamietal, preto sa krajský súd v tejto časti rozhodnutím správcu dane nezaoberal.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

12. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 14.07.2018 (č. I. 55), ktorú odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

13. Sťažovateľ ako prvé namietal, že žalovanému absentuje oprávnenie na rozhodnutie o udelení sankcie sťažovateľovi v zmysle § 16c ods. 1 zák. č. 289/2008 Z.z., keďže možnosť dopísania údajov do knihy elektronickej registračnej pokladnice podľa § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. nie je podľa zákona sankcionovaná.

14. Sťažovateľ poukázal na novelu (zák. č. 361/2013 Z.z.), ktorou sa s účinnosťou od 01.01.2014 menilo ustanovenie § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 tak, že bola doplnená posledná veta a to povinnosť servisnej organizácie zaznamenať „aj číslo plomby, ktorou označila elektronickej registračnej pokladnicu podľa prvej vety“. Od 01.01.2014 vznikla servisným organizáciám povinnosť, pri uvedení pokladnice do prevádzky a pri každom zásahu servisnej organizácie do pokladnice, zaznamenať do knihy pokladnice aj

číslo plomby, ktorou servisná organizácia označila pokladnicu.

15. Podľa sťažovateľa žalovaný ako aj krajský súd nesprávne subsumovali zistený skutkový základ pod ustanovenie § 7 ods. 5 in fine zák. č. 289/2008 Z.z., keďže sťažovateľ sa nemohol dopustiť porušenia povinnosti zaznamenania čísla plomby, nakoľko u podnikateľa nevykonával uvedenie pokladnice do prevádzky ani zásah na pokladnici po účinnosti novely zákona, t. j. po 01.01.2014. Sťažovateľ ešte pred účinnosťou predmetnej novely zákona uviedol pokladnicu u podnikateľa do prevádzky a označil plombou č. 043632 v zmysle § 7 ods. 5 prvá veta zák. č. 289/2008 Z.z. účinnom v čase uvedenia pokladnice do prevádzky. Sťažovateľ v čase uvedenia pokladnice do prevádzky nemal podľa vtedy platného zákona ustanovenú povinnosť zapísať údaje plomby do knihy pokladnice a neskôr po účinnosti novely nevykonával u podnikateľa úkony zásahu na pokladnici a ani ju nezavádzal u podnikateľa.

16. Sťažovateľ označil interpretáciu zák. č. 289/2008 Z.z. krajským súdom na povinnosti sťažovateľa ako servisnej organizácie za značne extenzívnu, ktorá rozširuje okruh povinností sťažovateľa ako servisnej organizácie aj o povinnosť, ktorú zákonodarca do zákona neuviedol. Povinnosť dodatočného dopísania čísel plomb do knihy pokladnice nie je v zákone explicitne stanovená, nie je uvedená ani v prechodných ustanoveniach zákona účinných od 01.01.2014. V tejto súvislosti poukázal sťažovateľ na čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky z 11.03.1999 sp. zn. PL. ÚS 15/1998. Interpretáciou zák. č. 289/2009 Z.z. prijatou v rozsudku krajského súdu sa sťažovateľovi určila nová povinnosť nad rámec znenia zákona spočívajúca v dopísaní údajov o číse plomby určených novelou zákona č. 289/2008 Z.z. do kníh elektronických registračných pokladníc používaných podnikateľmi pred účinnosťou novely, aj keď zo skutkového základu nenastalo naplnenie hypotézy príslušnej právnej normy (§ 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z.).

17. Sťažovateľ dodal, že ak by mal zákonodarca záujem upraviť postavenie a vzťah servisnej organizácie k povinnosti dodatočného dopísania údajov čísla plomb podľa § 7 ods. 5 in fine zák. č. 289/2008 Z.z. mal možnosť takúto povinnosť uložiť v prechodných ustanoveniach a určiť, za akých podmienok, akým spôsobom a do akej lehoty si túto povinnosť servisné organizácia splnia (pre porovnanie zákonodarca napr. explicitne vyjadril úpravu podmienok používania kníh el. reg. pokladníc podnikateľmi vydaných pred účinnosťou novely v zmysle § 18 ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z.).

18. V súvislosti s výkladom a interpretáciou právnych noriem poukázal sťažovateľ na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky z 18.09.2008 sp. zn. I. ÚS 241/07 a nález Ústavného súdu Českej republiky z 15.12.2013 sp. zn. IV. ÚS 666/02, ktoré upravujú zásadu in dubio mitius. Sťažovateľ zdôraznil, že na poli verejného práva (správne právo) štátne orgány (súdy) môžu konať len to, čo im zákon vyslovene umožňuje. Napadnutým rozsudkom krajského súdu sa sťažovateľ dostal do stavu právnej neistoty, nakoľko interpretačným výkladom novely zák. č. 289/2008 Z.z. mu bola uložená nová povinnosť, ktorá sama o sebe nebola výslovnou vyjadrená priamo v zákone.

19. Záverom sťažovateľ zdôraznil, že nesprávnosť právneho posúdenia vo veci krajským súdom vyplýva z výslovného znenia dotknutých zákonných ustanovení, keďže aplikované znenie ustanovenia § 7 ods. 5 in fine zákona č. 289/2008 Z.z. sa môže použiť iba na prípady, ktoré nastali po jeho účinnosti, k čomu v posudzovanej veci nedošlo. Zároveň prechodné ustanovenia zákona nestanovujú žiadnu povinnosť servisným organizáciám vo vzťahu ku pokladniciam uvedeným do prevádzky pred účinnosťou tohto zákona (takúto povinnosť, resp. podmienky ďalšieho prevádzkovania pokladníc, ukladajú iba podnikateľovi). Vo veciach podmienok zodpovednosti za správny delikt v oblasti správneho trestania je neprípustný extenzívny výklad, či právna analógia, v neprospech účastníka konania. Právnym posúdením krajského súdu nešlo pritom už ani tak o výklad zákona (keďže znenie zákona je jednoznačné a nepripúšťa rôzny výklad), ale skôr o doplnenie novej právnej povinnosti na základe úvah krajského súdu o tom, akým spôsobom by mala byť daná oblasť právnych vzťahov regulovaná.

20. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

B)

21. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 07.08.2018 (č. I. 73) žalovaný uviedol, že v preskúmvanej veci vychádzal zo znenia zákona, podľa ktorého akékoľvek zásahy do pokladnice, ktoré zákonodarca určil výlučne do právomoci pre servisné organizácie, môžu vykonávať len servisné organizácie, ktoré majú na túto činnosť oprávnenie. Jednou z povinností servisnej organizácie je aj označovanie pokladníc plombou a zabezpečiť výmenu plomby alebo doplnenie chýbajúcej plomby. Uvedené činnosti je servisná organizácia povinná zaznamenávať aj do knihy elektronickej registračnej pokladnice. Uvedené záznamy sa uvádzajú v knihe pokladnice v časti „Záznamy servisnej organizácie“, do ktorej má povinnosť zaznamenávať údaje len servisná organizácia a nie podnikateľ. Podľa zákona č. 289/2008 Z.z., Príloha č. 3 je uvedený aj Vzor knihy elektronickej registračnej pokladnice, kde sa presne uvádza, čo obsahujú jednotlivé časti označené ako „Záznamy daňového úradu“, „Záznamy podnikateľa“ a „Záznamy servisnej organizácie“, na základe čoho vyplýva, že zákonodarca nepripúšťa možnosť, aby do časti „Záznamy servisnej organizácie“ písal údaje sám podnikateľ.

22. Žalovaný nesúhlasil s námietkou sťažovateľa o nutnosti zakotviť uvedenú povinnosť servisnej organizácie v prechodných ustanoveniach a poukázal opätovne na prechodné ustanovenie § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. účinné od 01.01.2014, kde sa uvádza, že knihu pokladnice, ktorú podnikateľ používal aj pred 01.01.2014, môže používať aj naďalej s tým, že záznamy ustanovené zákonom účinným k 01.01.2014 dopíše ručne.

23. V tejto súvislosti žalovaný zdôraznil, že akékoľvek zásahy do elektronickej registračnej pokladnice, ktoré zákonodarca určil výlučne do právomoci pre servisné organizácie, môžu vykonávať len servisné organizácie, ktoré majú na túto činnosť oprávnenie. Zákonodarca nepripúšťa, aby záznamy servisnej organizácie písal sám podnikateľ. Záverom sťažovateľ uviedol, že medzi najdôležitejšie požiadavky na pokladnicu patria tie, ktoré zabezpečia, aby údaje v zaevidovaných tržbách nebolo možné pozmeniť, resp. aby takýto zásah bol zistiteľný a práve v záujme ochrany údajov uložených do pokladnice je servisná organizácia povinná pokladnicu označiť plombou.

24. Vzhľadom na uvedené žiadal kasačný súd, aby kasačnú sťažnosť ako bezdôvodnú zamietol a nepriznal trovy konania.

IV.

Právne názory kasačného súdu

25 Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. potrebné zmeniť tak, že zruší preskúmvané rozhodnutie a vec žalovanému vráti na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17. decembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí orgánu verejnej správy (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

27 Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba vo

veciach správneho trestania zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Kasačný súd považuje tento dôvod kasačnej sťažnosti za naplnený, nakoľko v aplikačnom postupe krajského súdu pri rozhodovaní v merite veci zistil nedostatky právneho posúdenia.

Podľa § 7 ods. 4 zák. č. 289/2008 Z.z. účinný v čase uvedenia elektronickej registračnej pokladnice do prevádzky, elektronickej registračnej pokladnice môže uvádzať do prevádzky len servisná organizácia. Servisná organizácia uvádza elektronickej registračnej pokladnice do prevádzky zaznamenaním údajov uvedených v § 4 ods. 4 písm. a) do fiskálnej pamäte; túto skutočnosť servisná organizácia zaznamená do knihy elektronickej registračnej pokladnice s uvedením dátumu a času a záznam potvrdí odtlačkom pečiatky, ak ju servisná organizácia má vyhotovenú, a podpisom fyzickej osoby, ktorá elektronickej registračnej pokladnice uviedla do prevádzky, s uvedením jej mena a priezviska.

Podľa § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. účinný v čase uvedenia elektronickej registračnej pokladnice do prevádzky, pri uvedení elektronickej registračnej pokladnice do prevádzky a po každom zásahu servisnej organizácie do elektronickej registračnej pokladnice, servisná organizácia označí elektronickej registračnej pokladnice plombou na mieste určenom podľa § 4 ods. 2 písm. b) bodu 15; každý zásah do elektronickej registračnej pokladnice servisná organizácia zaznamená do knihy elektronickej registračnej pokladnice s uvedením dôvodu, dátumu a času zásahu a záznam potvrdí odtlačkom pečiatky, ak ju servisná organizácia má vyhotovenú, a podpisom fyzickej osoby, ktorá zásah do elektronickej registračnej pokladnice vykonala, s uvedením jej mena a priezviska.

Podľa § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. účinný od 01.01.2014, pri uvedení elektronickej registračnej pokladnice do prevádzky a po každom zásahu servisnej organizácie do elektronickej registračnej pokladnice, servisná organizácia označí elektronickej registračnej pokladnice plombou na mieste určenom podľa § 4 ods. 2 písm. b) bodu 15; každý zásah do elektronickej registračnej pokladnice servisná organizácia zaznamená do knihy elektronickej registračnej pokladnice s uvedením dôvodu, dátumu a času zásahu a záznam potvrdí odtlačkom pečiatky, ak ju servisná organizácia má vyhotovenú, a podpisom fyzickej osoby, ktorá zásah do elektronickej registračnej pokladnice vykonala, s uvedením jej mena a priezviska. Servisná organizácia do knihy elektronickej registračnej pokladnice zaznamená aj číslo plomby, ktorou označila elektronickej registračnej pokladnice podľa prvej vety.

Podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z. účinný v čase posudzovania správneho deliktu, správneho deliktu sa dopustí ten, kto nezaznamená do knihy elektronickej registračnej pokladnice skutočnosti podľa § 4 ods. 7, § 5 ods. 2 písm. c) a d), § 7 ods. 4 a 5, § 10 ods. 2, § 11 ods. 2 až 4 alebo § 15 ods. 1 a 4.

Podľa § 16c ods. 1 písm. a) zák. č. 289/2008 Z.z. účinný v čase posudzovania správneho deliktu, daňový úrad uloží pokutu za správny delikt podľa § 16a písm. y), aa) až af) a ah) až ak) od 100 eur do 3 300 eur.

Podľa § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. prechodné ustanovenia účinné od 01.01.2014, knihu elektronickej registračnej pokladnice, ktorú podnikateľ používal aj pred 1. januárom 2014, môže používať aj naďalej s tým, že záznamy ustanovené zákonom účinným k 1. januáru 2014 dopíše ručne.

28 Kasačný súd z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu žalovaného zistil, že 29.08.2015 bola správcom dane u podnikateľa vykonaná kontrola zameraná na dodržiavanie zák. č. 289/2008 Z.z., ktorej výsledok je zaznamenaný v zápisnici. Zo zápisnice vyplýva, že u podnikateľa bola elektronickej registračnej pokladnice uvedená do prevádzky 30.04.2012, pričom bola označená plombou č. 043632, ktorá pri kontrole poškodená nebola. Výsledkom kontroly bolo taktiež zistenie, že v knihe elektronickej registračnej pokladnice servisná organizácia - sťažovateľ nezaznamenala číslo plomby, ktorou označila pokladnicu. Nakoľko mal správca dane za to, že uvedeným postupom porušil sťažovateľ § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z., dopustil správneho deliktu v zmysle § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z., za čo mu bola prvostupňovým rozhodnutím podľa § 16c ods. 1 písm. a) zák. č. 289/2008 Z.z. uložená pokuta vo výške 100 eur. Prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené napadnutým rozhodnutím, v ktorom žalovaný poukázal na prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 01.01.2014 a mal za to, že sťažovateľ sa dopustil porušenia § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z., nakoľko podľa § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. mal sťažovateľ povinnosť zaznamenať číslo plomby aj spätne.

29. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ako jeden z najzávažnejších sťažnostných dôvodov namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Nesprávne právne posúdenie veci videl sťažovateľ v

tom, že krajský súd použil pri aplikácii ustanovenia § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. neprimerane extenzívny výklad, keď uzavrel, že po 01.01.2014 existovala povinnosť servisnej organizácie (sťažovateľa) dodatočne dopísať do knihy elektronickej registračnej pokladnice údaje podľa § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. v znení účinnom od 01.01.2014 aj v prípade pokladníc uvedených do prevádzky pred 01.01.2014.

30. Medzi účastníkmi bolo sporné, či v prípade, ak bola pokladnica uvedená do prevádzky pred 01.01.2014, teda pred ustanovením povinnosti zaznamenať číslo plomby do knihy pokladnice, a ďalší zásah do pokladnice vykonaný nebol, bola servisná organizácia povinná v zmysle zák. č. 289/2008 Z.z. tento údaj dopísať a dopustila sa teda správneho deliktu podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z. za porušenie § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. Kasačný súd dospel k záveru, že takáto povinnosť servisnej organizácii (sťažovateľovi) zo zákona nevyplývala.

31. Kasačný súd úvodom uvádza, že označenie pokladnice plombou je bezpochyby nevyhnutné z dôvodu ochrany údajov vložených resp. zaevidovaných v pokladnici a za týmto účelom je označenie v zmysle § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. zverené servisnej organizácii, ktorá vykonáva označenie pokladnice plombou pri uvedení do prevádzky ako aj po každom ďalšom zásahu do pokladnice. Novelou zák. č. 289/2008 Z.z. (zák. č. 361/2013 Z.z.) účinnou od 01.01.2014 bol novelizovaný aj § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. a servisnej organizácii sa uložila povinnosť zaznamenať číslo plomby, ktorou označila pokladnicu do knihy elektronickej registračnej pokladnice. Zároveň bolo v prechodných ustanoveniach k novele účinnej od 01.01.2014 (konkrétne § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z.) uvedené, že knihu elektronickej registračnej pokladnice, ktorú podnikateľ používal aj pred 01.01.2014, môže používať aj naďalej s tým, že záznamy ustanovené zákonom účinným k 01.01.2014 dopíše ručne. Kasačný súd nespochybňuje, že jedným z takýchto údajov, ktoré v knihe pokladnice po 01.01.2014 chýbajú je práve číslo plomby, ktorou bola pokladnica označená pri uvedení do prevádzky a po ďalšom zásahu do pokladnice. Z prechodných ustanovení však nevyplýva, že by subjektom, ktorý mal tento údaj dopísať, je sťažovateľ ako servisná organizácia.

32. Na druhej strane kasačný súd súhlasí so žalovaným ako aj krajským súdom v tom, že údaj o čísle plomby patrí medzi údaje, ktoré sa zapisujú do časti knihy elektronickej registračnej pokladnice označenej ako „Záznamy servisnej organizácie“, a preto takýto záznam nemôže vykonať sám podnikateľ. Kasačný súd však dospel k záveru, že skutočnosť, že v knihe pokladnice chýba od 01.01.2014 údaj o čísle plomby neznamená, že bola povinnosť zapísania údajov uložená servisnej organizácii teda sťažovateľovi, pokiaľ táto povinnosť nebola explicitne sťažovateľovi uložená zákonom č. 289/2008 Z.z.

33. V čase uvedenia pokladnice do prevádzky (30.04.2012) bola servisnej organizácii uložená povinnosť označiť pokladnicu plombou, čo sťažovateľ aj vykonal a pokladnica bola označená plombou č. 043632. Pri kontrole vykonanej 29.08.2015 bola pokladnica stále označená plombou č. 043632, pričom plomba nebola poškodená. Z uvedeného je možné vyvodiť, že po uvedení pokladnice do prevádzky na nej nebol vykonaný ďalší zásah, pri ktorom by bola po 01.01.2014 uložená povinnosť zaznamenať údaj o plombe aj do knihy pokladnice.

34. Kasačný súd preto považuje za dôvodnú kasačnú námietku sťažovateľa, že ak chcel zákonodarca upraviť postavenie a vzťah servisnej organizácie k povinnosti dodatočného dopísania údajov čísla plomb podľa § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z., mal možnosť takúto povinnosť uložiť v prechodných ustanoveniach a určiť, za akých podmienok, akým spôsobom a v akej lehote si má servisná organizácia túto povinnosť splniť, čo sa však nestalo. Povinnosť sťažovateľa dodatočne dopísať údaje do knihy pokladnice po 01.01.2014 z príslušných ustanovení § 289/2008 Z.z. nevyplýva.

35. Je síce pravdou, že jednotlivé ustanovenia zák. č. 289/2008 Z.z. nie je možné vytrhnúť z kontextu a hlavne účelu zákona, ako to konštatoval krajský súd, to však neznamená, že sa mal krajský súd v preskúmvanej veci uchýliť k extenzívneho výkladu ustanovenia § 7 ods. 5 a § 18c ods. 7 zák. č. 289/2008 Z.z. a rozšíriť povinnosti a následnú zodpovednosť za správny delikt servisnej organizácie nad rámec zákonných ustanovení. Sťažovateľ sa nemohol dopustiť porušenia povinnosti zaznamenania čísla

plomby, nakoľko u podnikateľa nevykonával uvedenie pokladnice do prevádzky ani zásah na pokladnici po účinnosti novely zákona, t. j. po 01.01.2014.

36. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že uloženie pokuty za správny delikt podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z. patrí do oblasti správneho trestania. Správne trestanie, resp. posudzovanie zodpovednosti za správny delikt v oblasti verejnej správy je oblasťou, ktorá sa približuje výkonu trestného súdnictva, a to najmä v súvislosti uplatňovaním zásad trestného konania a dodržiavaním záruk spravodlivého procesu najmä voči tomu, kto je obvinený, a preto má rozhodovanie vo veciach správneho trestania svoje špecifiká. Na rozhodovania o správnom delikte sú kladené zvýšené požiadavky v prvom rade na určitosť identifikácie konania, ktoré je sankcionované, nakoľko postihnúť páchatel'a správneho deliktu je možné len v prípade ak naplnená skutková podstata správneho deliktu stanoveného v zákone. Z vymedzenia skutkovej podstaty správneho deliktu musí byť preto jasný objekt, ktorý je príslušným ustanovením chránený, ako aj konanie resp. nekonanie, ktorým určený subjekt naplní skutkovú podstatu správneho deliktu (zavinenie sa pri tomto správnom delikte nevyžaduje). Vzhľadom na uplatňovanie zásad trestného konania je rovnako aj v prípade vyvodzovania zodpovednosti za správny delikt neprípustný extenzívny výklad, či právna analógia v neprospech účastníka konania a v plnom rozsahu platia princípy nullum crimen sine lege ako aj nulla poena sine lege, resp. in dubio mitius.

37 Základné princípy vzťahujúce sa na správne trestanie možno vyvodiť zo všeobecných ústavných požiadaviek na uplatňovanie verejnej moci, zo všeobecných princíпов demokratického a právneho štátu, ako aj z požiadaviek obsiahnutých v medzinárodných zmluvách (najmä Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd). Jedným zo základných dokumentov, ktoré je potrebné v prípade správneho trestania aplikovať, a to aj napriek jeho nezáväznosti, je Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy č. E(91)1 členským štátom o správnych sankciách (ďalej tiež „odporúčanie“), nakoľko aplikácia uvedeného dokumentu prispieva k začleneniu Slovenskej republiky medzi štáty rešpektujúce štandardy Rady Európy. Uvedené odporúčanie preto vymedzuje zásady, ktoré predstavujú základný európsky štandard ochrany subjektov v rámci správneho trestania. Z obsahu odporúčania vyplýva, že ustanovuje aj nasledovné zásady: 1. zásadu zákonnosti, 2. zásadu retroaktivity, 3. zásadu ne bis in idem, 4. zásadu konania o správnom delikte v primeranej lehote, 5. zásadu ukončenia správneho konania o delikte rozhodnutím, 6. špeciálne zásady ako právo osoby byť informovaný a obvinený voči nej, právo byť vypočutý, právo na odôvodnenie rozhodnutie, právo na obhajobu a pod., 7. zásadu, že dôkazné bremeno nesie správny orgán a zásadu preskúmateľnosti rozhodnutia, ktorým sa ukladá sankcia nezávislým súdom.

38. Zásada zákonnosti, ktorá je vo všeobecnosti vyjadrená v článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, sa vzťahuje aj na vyššie zmienený princíp nulla poena sine lege, poprípade nullum crimen sine lege, t. j. nie je správneho deliktu a správneho postihu bez toho, aby to zákon vyslovene stanovil. V zmysle odporúčania sa uplatňuje požiadavka na určité, jasné a presné formulovanie a znenie skutkových podstát správnych deliktov a k tomu prislúchajúci výpočet sankcií, ktoré možno uložiť za jednotlivé správne delikty.

39. Podľa názoru kasačného súdu nebola táto požiadavka v preskúmanom prípade splnená, nakoľko sťažovateľovi nebola v § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. a ani v prechodných ustanoveniach stanovená povinnosť, aby po 01.01.2014 zaznamenal (dopísal) údaje o plombe, ktorou bola pokladnica pred 01.01.2014 označená do knihy elektronickej registračnej pokladnice. Táto povinnosť sa na servisnú organizáciu vzťahuje len do budúca, teda na pokladnice uvedené do prevádzky po 01.01.2014, resp. po ďalšom zásahu do pokladnice. Vzhľadom na záver, že zák. č. 289/2008 Z.z. takúto povinnosť sťažovateľovi nestanovoval, nie je možné vyvodzovať administratívnu zodpovednosť sťažovateľa za porušenie § 7 ods. 5 zák. č. 289/2008 Z.z. Nedostatok právnej úpravy nemožno pričítať na ťarchu sťažovateľa (in dubio mitius).

40. Kasačný súd sa z vyššie uvedených dôvodov nestotožnil so záverom krajského súdu o tom, že prvostupňový orgán ako aj žalovaný postupovali v súlade so zákonom, keď opísaný skutok má nepochybne znaky protiprávneho konania podľa § 16a písm. ak) zák. č. 289/2008 Z.z. Kasačný súd má

za to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie, dopustil nesprávneho právneho posúdenia citovaných ustanovení zák. č. 289/2008 Z.z., pričom neprihliadal ani na osobitný charakter konania vo veciach správneho trestania.

41. Kasačný súd na základe vyššie uvedených úvah konštatuje, že krajský súd dospel k nesprávnemu záveru, keď správnu žalobu zamietol. Nakoľko samotné napadnuté rozhodnutie trpí vadami, ktoré ho činia nezákonným, kasačný súd nezrušil napadnutý rozsudok, ale považoval za potrebné rozhodnúť v zmysle § 462 ods. 2 v spojení s § 457 ods. 1 S.s.p. tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

Podľa § 462 ods. 2 S.s.p. platí, že ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

42. O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý mal v konaní úspech, priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde voči žalovanému (§ 467 ods. 2 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 2 S.s.p. ak kasačný súd zmení rozhodnutie krajského súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).