

Krajský súd Banská Bystrica
Komenského 12
974 87 Banská Bystrica

**ŽALOBA PROTI NEZÁKONNÉMU ROZHODNUTIU
SPRÁVNEHO ORGÁNU**

žalobcu: **EURA Slovakia, s.r.o.**
zap. v o. r. Okr. súdu Banská Bystrica,
vl. č. 16175/S, odd. Sro,
IČO: 44 649 169
Dukelských hrdinov 4/7852 , Zvolen 960 01

(ďalej len „žalobca“)

proti

žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**
Vazovova 2,
815 11, Bratislava

(ďalej len „žalovaný“)

I. Skutkový stav

Žalobca je importérom textilných produktov. Vo svojej firme používa už niekoľko rokov operačný systém GNU/Linux, ktorý dnes patrí medzi štandardné operačné systémy na svete. Dňa 1.1.2010 vstúpilo na základe novelizácie zákonom č. 471/2009 Z.z. v účinnosť ustanovenie § 80 ods. 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „ZoDPH“) v znení neskorších predpisov, ktoré znie:

*„(9) Osoby podľa odsekov 1 až 3 sú **povinné podať súhrnný výkaz elektronickými prostriedkami najneskôr do 20 dní po skončení obdobia, za ktoré sú povinné podať súhrnný výkaz. Súhrnný výkaz musí byť podpísaný zaručeným elektronickým podpisom. Súhrnný výkaz podaný elektronickými prostriedkami nemusí byť podpísaný zaručeným elektronickým podpisom, ak osoba, ktorá podáva súhrnný výkaz, má s daňovým úradom uzavretú písomnú dohodu, ktorá obsahuje najmä náležitosti elektronického doručovania, spôsob overovania podania urobeného elektronickými prostriedkami a spôsob preukazovania doručenia a ak osoba, ktorá podáva súhrnný výkaz, písomne oznámi daňovému úradu údaje potrebné na doručovanie na tlačive podľa vzoru uverejneného na internetovej stránke Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.**“*

S účinnosťou od 1.1.2010 tak § 80 ods. 9 ZoDPH stanovil, že mesačné, resp. štvrťročné, výkazy na účely dani z pridanej hodnoty sa musia podávať výlučne elektronickou formou (viď „*sú povinné podať súhrnný výkaz elektronickými prostriedkami*“). Zákon teda vylúčil písomnú formu a stanovil dve rovnocenné elektronické formy:

I.) podanie súhrnného výkazu elektronickými prostriedkami podpísaného zaručeným elektronickým podpisom (§ 80 ods. 9 prvá a druhá veta ZoDPH) – ďalej aj „spôsob so ZEP“;

II.) podanie súhrnného výkazu elektronickými prostriedkami bez zaručeného elektronického podpisu a spôsobom, ktorý určí daňový úrad v dohode (§ 80 ods. 9 prvá a tretia veta ZoDPH) – ďalej aj „spôsob bez ZEP“;

Obidva elektronické spôsoby pritom v praxi prebiehajú iba cez aplikácie poskytnuté daňovou správou. Od 1.1.2010 na tento účel fungovala aplikácia „eTax“, ktorá slúžila ako pre „spôsob so ZEP“, tak aj pre „spôsob bez ZEP“. V marci 2011 bola zverejnená druhá aplikácia - „eDane“, ktorá rovnako ako „eTax“ umožňovala podávať súhrnné výkazy s alebo bez elektronického podpisu. Do januára 2012 fungovali na splnenie tejto zákonnej povinnosti len tieto dve aplikácie.

I.) „**spôsob so ZEP**“ prebieha tak, že povinná osoba, podnikateľ, ktorý vlastní zaručený elektronický podpis, pristúpi cez počítač k internetovej aplikácii „eDane“ alebo „eTax“, vyplní príslušné formuláre, stlačí tlačítko „podpísať“ a vyberie

certifikát. Následne aplikácia podpíše predmetné podanie jeho kľúčom a odošle súhrnný výkaz daňovému úradu.

II.) „spôsob bez ZEP“ prebieha tak, že povinná osoba, podnikateľ, najprv uzatvorí s daňovým úradom osobitnú dohodu, tzv. *Dohodu o spôsobe doručovania písomností doručovaných elektronickými prostriedkami, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom uzatvorená podľa § 20 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov*, potom písomne oznámi daňovému úradu údaje potrebné na doručovanie na tlačive podľa vzoru uverejneného na internetovej stránke Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky. Na základe toho potom podnikateľ získa tzv. elektronickú značku. Podnikateľ potom pristúpi cez počítač k internetovej aplikácii „eDane“ alebo „eTax“, vyplní príslušné formuláre, stlačí tlačítko „Označiť pred odoslaním“ a vyberie certifikát. Následne aplikácia podpíše predmetné podanie jeho elektronickou značkou a odošle súhrnný výkaz daňovému úradu.

Spor vo veci samej vznikol tým, že **aplikácie „eDane“ a „eTax“** sú zhotovené tak, aby ich bolo **možné používať výlučne iba na produktoch jednej firmy na trhu**. Technické riešenie totiž využíva také uzatvorené prvky, ktoré žiadna iná spoločnosť nemôže využívať. V prípade „spôsobu so ZEP“ totiž aplikácia vytvárajúca zaručený elektronický podpis – D.Signer/XAdES - funguje len na jednom operačnom systéme a za použitia jediného prehliadača, keďže vyžaduje technológiu, ktorá nie je otvorená a technologicky neutrálna. V prípade „spôsobu bez ZEP“, kde podpisovú aplikáciu využívať podľa zákona nie je potrebné (viď aj odborné stanovisko NBÚ z 16.6.2010), keďže sa nepoužíva zaručený elektronický podpis, obmedzuje povinné osoby rovnaká uzatvorená technológia. Podnikatelia, ktorí si teda zakúpili operačné systémy od iných firiem, nemôžu predmetnú aplikáciu používať, a teda ani si splniť svoju zákonnú povinnosť. Potvrďuje to aj vyjadrenie odborníkov zo Sekcie informatiky Daňového riaditeľstva, ktoré ako odpoveď z dňa 17.3.2010 na žiadosť (priložené ako dôkaz) podľa zákona o slobodnom prístupe k informáciám uvádza: „*V súčasnej dobe nie je nám známy žiadny spôsob použitia nášho riešenia na operačných systémoch Mac OS alebo Linux*“.

Keďže zákon zároveň vylučuje splnenie zákonnej povinnosti inými ako elektronickými prostriedkami (§ 80 ods. 9 prvá veta ZoDPH), všetky povinné osoby podľa § 80 ods. 9 by si tak podľa názoru daňovej správy mali na to, aby mohli rešpektovať zákon, zabezpečiť produkt jednej firmy. Keďže žalobca mal záujem rešpektovať zákon, splnil si výkazovú povinnosť písomnou formou. Dnes za to čelí 12 pokutám, z ktorých je 11 predmetom tejto žaloby.

Dňa 1.2.2010 uzatvoril žalobca so žalovaným orgánom verejnej moci *Dohodu o spôsobe doručovania písomností doručovaných elektronickými prostriedkami, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom* podľa § 80 ods. 9 ZoDPH (ďalej aj „Dohoda“). Keďže ustanovenie čl. 4 bod 4.8 Dohody stanovovalo, že „*Ak z dôvodu prekážok, ktoré nie sú na strane správcu dane, nemôže daňový subjekt doručiť správcovi dane písomnosti elektronickou formou,*

ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom, v lehote ustanovenej osobitným zákonom, je povinný doručiť písomnosti v zákonom stanovenej lehote miestne príslušnému správcovi dane na predpísaných tlačivách iným vhodným spôsobom.“ a žalobca z dôvodu technickej prekážky žalovaného nemohol takto plniť, podával žalobca v dobrej viere súhrnné výkazy podľa § 80 ods. 9 ZoDPH papierovou formou.

Dňa 25.5.2011, t.j. o viac ako rok neskôr, bolo žalobcovi doručené rozhodnutie daňového úradu vo Zvolene (č. 685/230/35371/11/Tu zo dňa 17.05.2011), ktorým mu tento daňový orgán uložil pokutu vo výške 663,87 € za zdaňovacie obdobie máj 2010. Išlo o prvú sankciu za nesplnenie elektronickej formy. Žalobca sa v zákonnej lehote odvolal. Daňové riaditeľstvo SR následne svojím rozhodnutím (č. 1/221/14843-77637/2011/993424-r zo dňa 25.7.2011) neskôr potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu vo Zvolene. Žalobca sa preto obrátil na Okresnú prokuratúru vo Zvolene, pričom žiadal o preskúmanie zákonnosti tohto rozhodnutia o uložení pokuty (doručené osobne do podateľne dňa 4.10.2011). Okresná prokuratúra vo Zvolene neskôr podnet postúpila na Krajskú prokuratúru Banská Bystrica. Krajská prokuratúra dňa 5.12.2011 žalobcovi oznámila, že napadnuté rozhodnutie je zákonné a podnet žalobcu odložila.

Dňa 13.12.2011 vydal Daňový úrad vo Zvolene, zrejme povzbudený odmietavým rozhodnutím Krajskej prokuratúry Banská Bystrica, jedenásť ďalších rozhodnutí o uložení identických pokút, menovite:

- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92305/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92329/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92314/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92347/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92368/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92366/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92369/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92370/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92372/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92380/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92343/11/Tu z dňa 13.12.2011.

Všetky boli vydané v ten istý deň podľa § 35 ods.6 zákona č. 511/1992 Zb., v znení neskorších predpisov a ukladali žalobcovi dovedna pokuty v celkovej výške 4.978,90 €. V ich odôvodnení žalovaný uviedol, že jednotlivé pokuty boli uložené z dôvodu, že žalobca si v zmysle § 80 ods. 9 zákona č. 222/2004 Z.z., v znení neskorších predpisov, nesplnil svoju zákonnú povinnosť. Dňa 30.12.2011 doručil žalobca do podateľne odvolanie.

Dňa 10.4.2012 boli žalobcovi doručené rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR, ktoré všetky potvrdzovali jednotlivé rozhodnutia Daňového úradu vo Zvolene z dňa 13.12.2012, menovite:

- č. 1040503/1/39789/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39802/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39815/2012 z 29.2.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39824/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39831/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39910/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39898/2012 z 22.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39890/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39880/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39936/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39921/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012.

Dôkazy:

- 1.rozhodnutie Daňového úradu vo Zvolene z 17.5.2011,
- 2.rozhodnutie Daňového riaditeľstva z dňa 25.7.2011,
- 3.podnet na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia DÚ Zvolen,
- 4.odloženie podnetu Krajskou prokuratúrou z 5.12.2011,
- 5.oznámenie žalobcu na Daňový úrad Zvolen z 27.01.2011 ,
- 6.dohoda o spôsobe doručovania písomnosti doručovaných elektronickými prostriedkami z 1.2.2010 ,
- 7.zápisnica z 1.2.2010 o ústnom pojednávaní, kde bola spísaná vyššie uvedená Dohoda,
- 8.zápisnica o miestnom zisťovaní Daňovým úradom Zvolen zo dňa 14.5.2010 (*uvedený výsledok, že súhrnný výkaz nebol podaný z dôvodu, že aplikácia DRSR sú prispôsobené len pre OS Windows*) ,
- 9.odborné stanovisko Národného bezpečnostného úradu zo dňa 16.6.2010
- 10.doručenky potvrdzujúce podanie súhrnných výkazov na predpísaných tlačivách správcu dane za dotknuté obdobia,
- 11.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92305/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 12.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92329/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 13.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92314/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 14.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92347/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 15.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92368/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 16.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92366/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 17.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92369/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 18.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92370/11/Tu z dňa 13.12.2011,
- 19.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92372/11/Tu z dňa 13.12.2011,

20.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92380/11/Tu z dňa 13.12.2011,
21.rozhodnutie DÚ vo Zvolene č. 685/230/92343/11/Tu z dňa 13.12.2011.
22.rozhodnutie FR SR č. 1040503/1/39789/2012 z 21.3.2012,
23.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39802/2012 z 21.3.2012,
24.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39815/2012 z 29.2.2012,
25.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39824/2012 z 21.3.2012,
26.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39831/2012 z 21.3.2012,
27.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39910/2012 z 21.3.2012,
28.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39898/2012 z 22.3.2012,
29.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39890/2012 z 21.3.2012,
30.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39880/2012 z 21.3.2012,
31.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39936/2012 z 21.3.2012,
32.rozhodnutie FR SR č.1040503/1/39921/2012 z 21.3.2012.,
33.prehlásenie konateľa Františka Slivku o tom, že žalobca používa len operačný systém LINUX a nemá k dispozícii operačný systém Windows,
34.odpoveď sekcie informatiky DR SR na žiadosť z dňa 17.3.2010 podľa zákona o slobodnom prístupe k informáciám a žiadosť,
35.odpoveď DR SR na žiadosť z dňa 11.5.2010 podľa zákona o slobodnom prístupe k informáciám a žiadosť,
36.odpoveď Ministerstva financií SR na žiadosť z dňa 29.3.2010 podľa zákona o slobodnom prístupe k informáciám a žiadosť,

II.

Právomoc, príslušnosť a iné

Právomoc súdu je daná na základe §§ 7 ods. 2, 244 a 247 OSP. Vecná príslušnosť Krajského súdu je daná podľa § 246 ods. 1 OSP, keďže osobitný zákon neustanovuje inak.

Miestna príslušnosť Krajského súdu v Banskej Bystrici je daná podľa § 246a ods. 1 druhá veta OSP, keďže Finančné riaditeľstvo nie je ústredným orgánom štátnej správy a zároveň je orgánom s pôsobnosťou pre celé územie SR. Krajský súd v Banskej Bystrici je krajským súdom, v ktorého obvode je všeobecný súd navrhovateľa.

Rozhodnutia žalovaného správneho orgánu boli žalobcovi doručené 10.4.2012. Žaloba je teda podaná v zákonnej lehote dvoch mesiacov určenej podľa § 250b ods. 1 OSP. Povinné zastúpenie v zmysle § 250a OSP žalobca zabezpečí prostredníctvom svojho zamestnanca, ktorý má právnické vzdelanie.

III. Všeobecne o nezákonnosti rozhodnutia

Žalobca touto žalobou napáda nasledovné rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR:

- č. 1040503/1/39789/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39802/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39815/2012 z 29.2.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39824/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39831/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39910/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39898/2012 z 22.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39890/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39880/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39936/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012,
- č.1040503/1/39921/2012 z 21.3.2012, doručené žalobcovi dňa 10.4.2012, (ďalej aj „napádané rozhodnutia“).

Žalobca má zato, že **napádané rozhodnutia** správneho orgánu vychádzali jednak z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a)), a tiež že v konaní, ktoré viedlo k ich vydaniu, existuje taká vada, ktorá mala vplyv na zákonnosť ich rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. e)). Za namietanú vadu pritom žalobca považuje konanie daňovej správy, ktoré zmarilo (znemožnilo) elektronické splnenie zákonnej povinnosti žalobcu v rozpore s niekoľkými právnymi predpismi, a následne toto zmarenie potrestalo použitím verejnoprávnej represie – pokuty. Za „konanie, ktoré viedlo k vydaniu rozhodnutia“, žalobca považuje správanie daňovej správy pri zabezpečovaní technickej činnosti a následnej súčinnosti, ktoré mali vytvoriť žalobcovi podmienky na splnenie jeho zákonnej povinnosti podľa ustanovenia § 80 ods. 9 ZoDPH. Žalobca vidí protizákonnosť postupu predovšetkým pri prvotnom zvolení technického riešenia, ktoré dnes žalobca a iný nemôžu používať, pri formulovaní Dohody podľa § 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH, ktorá ide zjavne nad rámec § 80 ods. 9 ZoDPH, dlhotrvajúcej nečinnosti pri náprave tohto protiprávneho stavu, ako aj v jeho následnom vynucovaní ukladaním pokút.

Postup Finančného riaditeľstva pri riešení konkrétnych otázok implementácie § 80 ods. 9 Z o PDH totiž nerešpektoval mnohé hmotnoprávne a procesnoprávne normy, a to tak, ako ich rozoberáme podrobnejšie nižšie. Týmito rozhodnutiami a postupom, ktorý im predchádzal, tak boli následne priamo dotknuté práva a právom chránené záujmy žalobcu, ktorý sa musel brániť pred neoprávnene uloženou administratívno-právnou sankciou, a tiež trpieť porušovanie jeho práv

ako sú uvedené nižšie. Dosiahnutia nápravy, a teda aj vytýkania tejto vady, sa pritom žalobca môže pritom efektívne domáhať len v tomto konaní, keďže žaloba proti postupu (§ 247 OSP) alebo zásahu orgánu verejnej moci (§ 250v OSP) neumožňuje uvedené rozhodnutia zrušiť.

Subsidiárne žalobca napáda predmetné rozhodnutia aj v rozsahu § 250j ods. 2 písm. b), c), d) z dôvodov uvedených nižšie.

Žalobca má predovšetkým za to, že Finančné riaditeľstvo SR (FRSR) konalo v rozpore s ustanoveniami niekoľkých predpisov, keď „elektronické splnenie“ zákonnej povinnosti podľa § 80 ods. ZoDPH podmienilo zaobstaraním a následným používaním jedného konkrétneho produktu. Žalovaný pritom porušenie niektorých z uvedených predpisov vo svojich vyhláseniach aj sám pripúšťa (§ 14 Z o ISVS). Zo strany FRSR bolo konanie, ktoré viedlo k vydaniu rozhodnutia v rozpore so:

a) smernicou o elektronickom obchode (čl. 3 ods. 7), ktorá má v tomto prípade priamy účinok;

b) vnútroštátnymi ustanoveniami o štandardoch vo verejnej správe (§ 3 ods. 1 a ods. 4, § 6 Z o ISVS, § 1 Výnosu, § 3 ods. 3 a § 14 Z o ISVS a bod 8.1 Prílohy č.1 k Výnosu);

c) zákonom o ochrane hospodárskej súťaže (§ 39 Z o HS);

d) ústavným princípom legality a právneho štátu (čl. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 13 Ústavy);

e) právom na slobodu podnikania (čl.13 ods. 3 a čl. 35 Ústavy) a

f) právom na dobrú správu vecí verejných (čl.30 Ústavy).

Táto protizákonnosť, miestami až s intenzitou protiústavnosti, predstavuje takú závažnú vadu, ktorá musí podľa § 250j ods. 2 písm. e) viesť k zrušeniu predmetných rozhodnutí. Bez namietaného vynucovania si jedného produktu by totiž povinný splnil svoju zákonnú povinnosť elektronicky a nie papierovo. Toto konanie spôsobilo, že žalobca splnil svoju zákonnú povinnosť písomnou formou. Toto konanie je teda aj príčinou vydania napadnutých rozhodnutí orgánu verejnej moci.

Žalobca má ďalej za to, že Finančné riaditeľstvo SR nesprávne interpretovalo ustanovenie § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. a § 80 ods. 9 ZoDPH, ktoré vymedzujú dotknutý správny delikt a jeho trestanie. Žalovaný správny orgán totiž okrem cieľu samotnej sankcie, nevzal do úvahy fakt, že jeho správanie, ktoré prechádzalo uloženiu pokuty, je súčasťou skutkovej podstaty správneho deliktu. Správanie orgánu verejnej moci, ktoré viedlo k uloženiu pokuty je totiž nedielnou súčasťou skutkovej podstaty správneho deliktu, keďže jeho objektívnu stránku (nesplnenie elektronickej formy) priamo vyvolalo (podmienilo). Protiprávne zmarenie splnenia povinnosti, na ktorú sa sankcia vzťahuje, musí byť v dobre spravovanom štáte považované za okolnosť vylučujúcu protiprávnosť správneho deliktu.

Z mediálnych vystúpení žalovaného je zrejmé, že sa bude v prejednávanej veci snažiť zmiast' súd tým, že ide o výlučne technický problém. Bude sa však mýliť. Ide o základný spoločenský problém digitálneho veku (pozri rozhodnutie SDEÚ vo veci T-201/04). Jedným zo znamení tohto veku je aj fenomén „čisto elektronických“ zákonných povinností, a teda povinností voči štátu, ktoré možno splniť len elektronicky. Súd stojí pred otázkou slobody a práv občana v tomto novom veku a pri plnení týchto povinností.

V prejednanom spore totiž ide aj o to, či je to štát kto musí brať ohľad na slobodu občanov, alebo je to občan, ktorý sa musí podvoliť arbitrárnym technologickým rozhodnutiam štátu. Tie majú veľký spoločenský dopad na slobodu jednotlivca.

Žalobca sa domnieva, že nemôžeme pripustiť, aby orgány verejnej moci takto nepriamo rozhodovali o tom, aké si občan musí zabezpečiť softvérové výrobky. Ak to totiž dovoľíme, a nabudúce sa ďalší orgán verejnej správy rozhodne, že bude používať iné riešenie pre svoje služby, ktoré je dostupné len pre iného výrobcu, bude si musieť potom každý občan alebo celá spoločnosť kúpiť ich produkty len aby tak splnili svoju zákonnú povinnosť? Koľko rôznych produktov budú potom občania vôbec vlastniť, aby mohli rešpektovať zákon?

Žalobca je presvedčený, že štát je tu pre občanov a nie naopak. Vyplýva to i z čl. 2 ods. 1 Ústavy podľa, ktorej *„štátna moc pochádza od občanov“*. Nie je to teda štát, kto dáva práva občanom, ale sú to občania, ktorí v dobrej viere zverujú správu svojich vecí štátu. Preto by to mal byť štát kto obozretným zvolením si technického riešenia, ktoré bude založené na otvorených a technologicky neutrálnych štandardoch, umožní všeobecne prístup občanov – zákazníkov rôznych softvérových spoločností - k splneniu si svojich zákonných povinností.

Dôkazy :

1.článok Hospodárskych novín z dňa 9.5.2012 s názvom „Odmietol Windows. A tak dostal od daniarov pokutu“

IV.

Porušenie smernice o elektronickom obchode

Súčasťou slovenského právneho poriadku je od 1.5.2004 aj smernica Európskeho Parlamentu a Rady 1999/93/ES z 13. decembra 1999 o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy (ďalej aj „SoEP“). Táto smernica sa vzťahuje aj na komunikovanie občana, resp. podnikateľa s verejnou správou. Okrem iného to potvrdzuje aj odôvodnenie č. 19 SoEP, ktoré uvádza, že *„elektronické podpisy sa budú používať vo verejnom sektore v rámci orgánov štátnej správy krajín a správy spoločenstva a v styku takýchto orgánov s občanmi a hospodárskymi subjektami, napríklad v systémoch verejného*

obstarávania, **daňovej správy**, sociálneho zabezpečenia, zdravotníctva a justície“. Obidva spôsoby podávania súhrnných výkazov DPH podľa § 80 ods. 9 ZoDPH, t.j. podpisovanie I.) zaručeným elektronickým podpisom a II.) bez zaručeného elektronického podpisu, ale s tzv. elektronickou značkou, je pritom nevyhnutné považovať za použitie „elektronického podpisu“ tak, ako ho definuje čl. 2 ods. 2 SoEP (*„elektronický podpis“ (electronic signature) sú dáta v elektronickej forme, ktoré sú pripojené alebo logicky pridružené k ostatným elektronickým dátam a ktoré slúžia ako metóda overovania pravosti;*). Vzťah medzi podávateľom súhrnného výkazu a daňovým úradom je teda vzťahom, na ktorý sa aplikuje SoEP. Žalobca je presvedčený, že zo strany daňovej správy nebolo pri technickej implementácii § 80 ods. 9 ZoDPH dodržané jej dôležité ustanovenie čl. 3 ods. 7 SoEP, ktoré znie:

Článok 3

Prístup na trh

7. Členské štáty môžu používanie elektronického podpisu vo verejnom sektore podmieniť splnením ďalších možných požiadaviek. Tieto **požiadavky budú objektívne, transparentné, primerané a nediskriminačné a budú sa vzťahovať výlučne na špecifické znaky príslušného použitia**. Také požiadavky nesmú byť prekážkou cezhraničných služieb pre občanov.

Ustanovenie čl. 3 ods. 7 SoEP nie je transponované v zákone č. 215/2002 Z.z. o elektronickom podpise a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Z o EP“). Tabuľka zhody so smernicou totiž poukazuje na ustanovenie § 5 Z o EP. Predmetné ustanovenie však toto pravidlo vôbec nepreberá. Je preto potrebné, aby sa uplatnil priamy účinok čl. 3 ods. 7 SoEP. To isté platí vo vzťahu k definícii elektronického podpisu podľa § 3 ods. 1 Z o EP, ktorý je dlhodobo v nesúlade s čl. 2 ods. 2 SoEP (*rovňako* Rexa, R. Slovenský či európsky model elektronického podpisu? In: Informačné technológie – Parlamentný kuriér, 2006, str. 46, *tiež* Moravčíková, A. Elektronický podpis – kľúč k moderným elektronickým službám, In: Informačné technológie – Parlamentný kuriér, str. 55). Možnosť priameho účinku čl. 2 ods. 2 SoEP a čl. 3 ods. 7 SoEP tak musí byť preskúmaná vo svetle podmienok judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (SDEÚ) formulovanej najmä vo veciach *Yvonne van Duyn* C-41/74, *Ratti* C-148/78, *Becker* C-8/81, *Marshall* C-152/84, *Minerálne vody* C-80/86, *Lemmens* C-226/97. Tieto podmienky znejú nasledovne:

- a) ustanovenie smernice musí byť bezpodmienečné,
- b) dostatočne určité,
- c) ide o horizontálny právny vzťah,
- d) uplynula doba na transpozíciu,
- e) ustanovenie smernice nebolo implementované vôbec alebo nesprávne.

Aplikácia čl. 2 ods. 2 SoEP a čl. 3 ods. 7 SoEP v tomto spore pritom podľa žalobcu spĺňa všetky podmienky judikatúry SDEÚ. Čl. 2 ods. 2 SoEP stanovuje únijnú definíciu elektronického podpisu, je preto bezpodmienečná (a). To isté

platí o pravidle zakotvenom v čl. 3 ods. 7 SoEP, ktoré nie je podmienené vydaním ďalších ustanovení zo strany členských štátov, ale je chápané ako „merítko dovoleného“. Z rovnakých dôvodov považuje žalobca obidve ustanovenia za dostatočne určité (b). V prejednávacom spore ide o vzťah orgánu verejnej moci a právnickej osoby súkromného práva, ktorá namieta rôzne zásahy orgánu verejnej moci. Ide teda o horizontálny právny vzťah – vzťah jednotlivca voči štátu (c). Slovenskej republike uplynula vstupom SR do EÚ, t.j. 1.1.2004, doba na transpozíciu predmetných ustanovení (d). Ustanovenie čl. 2 ods. 2 SoEP bolo implementované nesprávne, keďže zákonná definícia podľa § 3 ods. 1 Z o EP je oveľa užšia, a čl. 3 ods. 7 SoEP nebol transponovaný vôbec (e). Priamy účinok je teda prípustný.

Keďže sa teda na vzťah medzi žalobcom a žalovaným vzťahuje čl. 3 ods. 7 SoEP, je nevyhnutné preskúmať, či požiadavka jediného produktu, ktorú žalovaný pre používanie elektronického podpisu (či už vo forme „spôsobu s ZEP“ alebo „spôsobu bez ZEP“) stanovil, je vôbec prípustná. Podľa citovaného ustanovenia **musí byť táto požiadavka kumulatívne:**

- a) objektívna,
- b) transparentná,
- c) primeraná,
- d) nediskriminačná,
- e) vzťahuje sa výlučne na špecifické znaky príslušného použitia a
- f) nie je prekážkou cezhraničných služieb.

Žalovaný podmienil používanie elektronického podpisu (či už vo forme zaručeného elektronického podpisu alebo elektronickej značky) používaním operačného systému Windows a internetového prehliadača Internet Explorer. Obidva produkty sú od spoločnosti Microsoft. V procese verejného obstarávania daňová správa pre „spôsob so ZEP“ nezabezpečila objednávku certifikácie riešenia, ktoré by bolo technologicky neutrálne a otvorené, a teda neviazané na produkty jedného výrobcu. Úmyselne a vedome tak vylúčila používanie konkurenčných operačných systémov, ako napr. od spoločnosti Apple, GNU/Linux alebo BSD a pod. Rovnako vylúčila možnosť, aby podnikateľ používal síce operačný systém Windows, avšak pristupoval prostredníctvom iného prehliadača, ako napr. Firefox, Chromium, Opera, Safari a pod. Navyše v prípade „spôsobu bez ZEP“ bola sporná technológia (certifikovaný podpisový produkt) vyžadovaná napriek tomu, že jej prítomnosť zákon vôbec nevyžaduje, pričom jej nasadením došlo k ďalšiemu obmedzeniu využitia elektronického podpisu – elektronickej značky.

Finančné riaditeľstvo vo svojich vyjadreniach, napr. vo svojom vyjadrení pre STV z mája 2012 uvádza, že *„Pre oblasť vytvárania ZEP je na strane klienta využívaný certifikovaný SCA produkt D.Signer/XAdES, ktorý je aplikačne volaný cez prvok ActiveX, t.j. je viazaný na prostredie OS Windows a internetové prehliadače, ktoré podporujú takéto aktívne prvky kódu. Limitujúcim obmedzením služby elektronického podávania dokumentov na platformu OS*

Windows je podpisovací komponent, ktorý bol v čase zavedenia služby jediným klientským podpisovacím komponentom spĺňajúcim požiadavku na podpisovanie XML dokumentov. Do 23.05.2011 nebol zo strany Národného bezpečnostného úradu SR certifikovaný žiadny produkt na vytváranie ZEP na inej platforme ako OS Windows. [...] Finančná správa SR má záujem na tom, aby boli elektronické služby daňovým subjektom poskytované bez obmedzenia na platformu operačného systému. Je však viazaná na existenciu produktov certifikovaných Národným bezpečnostným úradom SR a existenciu ďalších komponentov (napr. ovládačov ku klientskym HW komponentom), ktoré by umožňovali prácu v prostredí rôznych platforiem.“

Finančné riaditeľstvo preto poukazuje na to, že podmienka v zmysle čl. 3 ods. 7 SoEP vychádza z toho, že NBÚ v danom čase necertifikoval žiadny produkt, ktorý by mohli na svojich platformách použiť. FRSR teda tvrdí, že nemohlo použiť technologicky neutrálne riešenie, ktoré by bolo objektívne, transparentné, primerané a najmä nediskriminačné, pretože si ho žiadna firma na trhu necertifikovala. Je potrebné ale odlišiť dva rôzne prípady. V prípade „spôsobu so ZEP“ sa vyžaduje takýto certifikovaný podpisový produkt. V prípade „spôsobu bez ZEP“ sa certifikácia žiadneho produktu nevyžaduje (viď aj odborné stanovisko NBÚ).

„Spôsob so ZEP“. FRSR nikdy nevysvetlilo prečo popri objednávke aplikácií „eDane“ (111 432,10 € s DPH) či „eTax“ (3 500 000 € s DPH) v hodnote niekď ko miliónov eur, nemohla daňová správa vypísať verejnú súťaž aj na takýto certifikát. Sám štát by si tak zabezpečil certifikáciu pre multiplatformové riešenie, ktoré chce používať. Nik by dnes FRSR nežaloval. Problému jedného produktu sa tak mohla elegantne vyhnúť, pričom všetci občania by mali rovnako prístup k splneniu zákonnej povinnosti. Žalobca je preto presvedčený, že takéto podmieňovanie používania zaručeného elektronického podpisu, nie je ani objektívne nevyhnutné a je naopak bezdôvodne diskriminačné.

„Spôsob bez ZEP“. Podmieňovanie použitia elektronického podpisu v prípade § 80 ods. 9 ZoDPH tretia veta nemá úplne žiadne opodstatnenie. V tomto prípade sa totiž používanie takejto certifikovanej aplikácie, podpisovača zaručených elektronických podpisov, vôbec nevyžaduje, keďže nie je potrebné podpísať žiadny zaručený elektronický podpis. Rovnaký názor zastáva vo svojom odbornom stanovisku aj NBÚ, ktorý uvádza: „V zmysle § 24 zákona o EP certifikácii, ktorú vykonáva Národný bezpečnostný úrad, podliehajú iba bezpečné produktu pre zaručený elektronický podpis. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti možno vysloviť záver, že používanie certifikovaných bezpečných produktov sa vyžaduje iba v prípadoch zaručeného elektronického podpisu.“ (doložené ako dôkaz). V tomto prípade teda takéto obmedzenie úplne postráda akúkoľvek legitimitu. Súčasné technologické obmedzenie zo strany daňovej správy je preto úplne arbitrárne. Pritom náklady vhodného riešenia pre technologicky neutrálnu implementáciu „spôsobu bez ZEP“ (§ 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH) by podľa jednej z oslovených firiem pôsobiacich na trhu

nepresiahla ani dnes sumu 24.000 € pri dobe zhotovenia približne 2 mesiace. Žalobca je preto presvedčený, že takéto podmieňovanie používania elektronického podpisu, elektronickej značky, nie je ani objektívne nevyhnutné a je naopak bezdôvodne diskriminačné.

Žalobca preto vychádza z toho, že podmienka jedného produktu, ktorú daňová správa uložila pri používaní elektronického podpisu, či už pri aplikácií „eDane“ alebo „eTax“, a či už pri zaručenom elektronickom podpise alebo elektronickej značke ako forme elektronického podpisu, je v rozpore s čl. 3 ods. 7 SoEP, pretože nie je objektívna, transparentná a ani primeraná, a naopak je diskriminačná. Táto podmienka je tiež je prekážkou cezhraničných služieb. Používatelia iných operačných systémov a iných internetových prehliadačov sú totiž neobjektívne, t.j. bez rozumného dôvodu, diskriminovaný voči používateľom operačného systému Windows a internetového prehliadača Explorer. Musia si totiž len pre splnenie tejto zákonnej povinnosti zabezpečiť operačný systém, ktorý inak nepotrebuje a zákon im jeho používanie ani neukladá (čl. 2 ods. 3 Ústavy – zásada *iura merae facultatis*). Zároveň sú nútení, ako žalobca, používať operačný systém, ktorý nie je voľne dostupný. Iné operačné systémy, ktoré sú dostupné zadarmo, jeden z ktorých používa aj žalobca, neumožňujú splnenie zákonnej povinnosti. Takéto podmienenie používania elektronického podpisu je taktiež spôsobilé vytvárať bariéry na vnútornom trhu, keďže aj podnikatelia z iných členských štátoch budú musieť používať výlučne iba produkty tejto jednej firmy. Je nepochopiteľné prečo v oblasti priemyslu funguje mnoho industriálnych riešení a aktivít bez ohľadu na operačný systém, ale riešenie orgánu verejnej moci musí byť takto obmedzené.

Podľa názoru žalobcu vyššie uvedený výklad potvrdzujú aj príslušné odôvodnenia SoEP (č.7, č.8, č.16), ktoré uvádzajú, že: „(7) vnútorný trh zabezpečuje voľný pohyb osôb, následkom ktorého občania a obyvatelia Európskej únie stále častejšie prichádzajú do styku s úradmi v iných členských štátoch, než v ktorých majú bydlisko; **dostupnosť elektronickej komunikácie môže byť v tomto ohľade významnou službou**; (8) rýchly technický rozvoj a globálny charakter internetu si **nevyhnutne vyžaduje otvorený prístup k rozličným technológiám a službám**, ktoré sú schopné elektronicky overovať pravosť dát; (16) táto smernica **prispieva k využitiu a právnomu uznaniu elektronických podpisov v spoločenstve**“.

Žalobca je presvedčený, že naznačený výklad vyššie uvedených ustanovení je správny. Na druhej strane však súhlasí, že keďže predmetné ustanovenia ešte neboli predmetom výkladu Súdneho dvora EÚ, a keďže jedným z účelov práva na zákonného sudcu je to, aby bola zaistená jednotná interpretácia práva EÚ tak, aby v jej celom priestore bolo možné naplniť maximu rovnosti pred zákonom prostredníctvom jednotnej interpretácie účelu právnej normy, obsiahnutej v Únijnom práve (bod 17 sp. zn. II. ÚSČR 1009/08 a sp. zn. II.ÚSČR 1658/11), navrhujeme súdu, aby ešte pred tým ako rozhodne o merite veci, **prerušil konanie podľa § 109 ods. 1 písm. c) a podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní**

Európskej únie položil Súdnemu dvoru Európskej Únie uznesením nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

1. Je ustanovenie čl. 2 ods. 2 SoEP (*smernica Európskeho Parlamentu a Rady 1999/93/ES z 13. decembra 1999 o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy*) vo vzťahu jednotlivca voči štátu, v prípade, ak nedošlo k jeho správnej implementácii v národnom práve, a zároveň uplynula doba jeho implementácie, dostatočne určité a bezpodmienečné, aby bolo spôsobilé priameho účinku?
2. Je ustanovenie čl. 3 ods. 7 SoEP (*smernica Európskeho Parlamentu a Rady 1999/93/ES z 13. decembra 1999 o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy*) vo vzťahu jednotlivca voči štátu, v prípade, ak vôbec nedošlo k jeho implementácii v národnom práve, a zároveň uplynula doba jeho implementácie, dostatočne určité a bezpodmienečné, aby bolo spôsobilé priameho účinku?
3. V prípade, ak je odpoveď na prvú a druhú otázku pozitívna, je tzv. elektronická značka používaná slovenskou daňovou správou elektronickým podpisom v zmysle čl. 2 ods. 2 SoEP? (*smernica Európskeho Parlamentu a Rady 1999/93/ES z 13. decembra 1999 o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy*).
4. V prípade, ak je odpoveď na tretiu otázku pozitívna, je podmienenie prístupu k používaniu elektronického podpisu zo strany verejnej správy na používanie iba jedného operačného systému a jedného prehliadača od jedného výrobcu možné považovať za „ďalšie možné požiadavky“ podľa čl. 3 ods. 7 SoEP (*smernica Európskeho Parlamentu a Rady 1999/93/ES z 13. decembra 1999 o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy*)?
5. V prípade, ak je odpoveď na štvrtú otázku pozitívna, je takáto podmienka, podľa ktorej si musí občan zabezpečiť jeden operačný systém a jeden prehliadač od jedného konkrétneho výrobcu v súlade s čl. 3 ods. 7 SoEP (*smernica Európskeho Parlamentu a Rady 1999/93/ES z 13. decembra 1999 o rámci spoločenstva pre elektronické podpisy*), ak uloženiu takejto podmienky používania elektronického podpisu mohol štátny orgán predchádzať tým, že by okrem aplikácie v rámci verejného obstarávania zabezpečil aj certifikáciu otvoreného a technologicky neutrálneho riešenia, ktoré sa neviaže na konkrétny produkt konkrétneho výrobcu?

Dôkazy :

- 1.vyjadrenie Finančného riaditeľstva SR pre STV z 11.05.2012,
- 2.vyjadrenie Finančného riaditeľstva SR pre Hospodárske noviny z dňa 7.5.2012,
- 3.článok Rexa, R. Slovenský či európsky model elektronického podpisu? In: Informačné technológie – Parlamentný kuriér, 2006, str. 46,
- 4.odpoveď Finančného riaditeľstva na žiadosť z dňa 16.5.2012,

V. Porušenie vnútroštátnych ustanovení o štandardoch vo verejnej správe

Konanie daňovej správy pri výklade § 80 ods. 9 Z o PDH, ktoré nevyhnutne viedlo k nespĺneniu povinnosti elektronickými prostriedkami zo strany žalobcu, a následne vydaniu rozhodnutia o sankcii, taktiež porušuje celý rád vnútroštátnych ustanovení. Ba čo viac, daňová správa vie o tomto stave, keď napríklad pre Hospodárske noviny dňa 9.5.2012 uviedla: „Uvedenú skutočnosť (podnikatelia na podanie výkazu môžu používať iba jeden operačný systém – pozn. HN) si plne uvedomujeme a máme záujem službu zladit' s platným výnosom o štandardoch.“. Rovnako to potvrdzuje to aj tzv. „Vyhlásenie Daňového riaditeľstva SR k obmedzeniu elektronického podávania daňových dokumentov na prostredie OS Microsoft a prehliadač Internet Explorer“ z 15. apríla 2010, kde DRSR uvádza: „Porušenie Výnosu Ministerstva financií SR: V zmysle platného Výnosu Ministerstva financií Slovenskej republiky z 8. septembra 2008 č. MF/013261/2008-132 o štandardoch pre informačné systémy verejnej správy platí okrem iného aj nasledovná povinnosť poskytovateľa pre zabezpečenie štandardov prístupnosti a funkčnosti webových stránok podľa §14. **Riešenie služby elektronického podávania dokumentov nedodržiava ustanovenie bodu 8.1 z prílohy č. 1 vyššie uvedeného výnosu.**“

Aplikácie „eDane“ a „eTax“ v čase, kedy boli uložené predmetné pokuty, a kedy bolo vynucované ich používanie zo strany povinných subjektov, teda sama nespĺňala nie len vyššie citované ustanovenia SoEP, ale aj zákona č. 275/2006 Z. z. o informačných systémoch verejnej správy (ďalej aj „ZoISVS“) a Výnosu o štandardoch pre ISVS č. 312/2010 Z. z. (ďalej aj „Výnos“). Tieto predpisy totiž stanovujú, že:

§ 3 Povinné osoby - Z o ISVS

(1) **Za vytváranie, správu a rozvoj informačného systému verejnej správy zodpovedá povinná osoba, ktorá je správcom, zabezpečujúca výkon verejnej správy na určenom úseku verejnej správy podľa osobitného predpisu.**

[..]

(4) Povinné osoby uvedené v odseku 3, ktoré sú správcami, sú povinné **i) zabezpečovať, aby bol informačný systém verejnej správy v súlade so štandardmi informačných systémov verejnej správy (ďalej len "štandardy"),**

§ 6 Štandardy - Z o ISVS

(1) Štandardom je súbor pravidiel spojených s vytváraním, rozvojom a využívaním informačných systémov verejnej správy, ktorý obsahuje charakteristiky, metódy, postupy a podmienky, najmä pokiaľ ide o bezpečnosť a integrovateľnosť informačných systémov verejnej správy. **Štandardy musia byť otvorené a technologicky neutrálne.**

§1 Štandardy pre informačné systémy verejnej správy - Výnos

Týmto výnosom sa ustanovujú štandardy pre informačné systémy verejnej správy, ktorými sú:

a) technické štandardy, vzťahujúce sa na technické prostriedky, sieťovú infraštruktúru a programové prostriedky, a to

1. štandardy pre prepojenie,

2. štandardy pre prístup k elektronickým službám,

3. štandardy pre webové služby,

4. štandardy pre integráciu dát,

b) štandardy prístupnosti a funkčnosti webových stránok, vzťahujúce sa na aplikačné programové vybavenie podľa zákona,

..

§ 14 Prístupnosť webových stránok - Výnos

Štandardom pre prístupnosť webových stránok je dodržiavanie pravidiel podľa prílohy č. 1 bodov 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 2.1, 2.2, 3.4, 3.5, 3.6, 4.3, 5.1, 5.2, 6.1, 6.2, 6.3, 7.1, 7.4, 8.2, 8.3, 9.1, 10.1, 10.4, 11.4, 12.1, 12.4, 12.5, 13.1, 13.3 písm. a), 13.6, 13.11, 13.14, 13.15, 14.1, 14.4, a ak je funkčnosť dôležitá a zároveň nie je prezentovaná ako prístupné riešenie aj na nejakom inom mieste, aj dodržiavanie bodu 8.1.

8.1 – Príloha č.1 Výnosu

Programové prvky, ako sú skripty a applety, sa robia priamo prístupné alebo kompatibilné s pomocnými technológiami. Nie je vhodné, aby obsah ani kód webovej stránky predpokladal, prípadne vyžadoval konkrétny spôsob použitia ani konkrétne vstupné alebo výstupné zariadenie. Ak to nie je možné, poskytuje sa prístupné alternatívne riešenie.

8.1.1 Kód ani obsah webovej stránky nepredpokladá alebo nevyžaduje, aby mal používať konkrétny operačný systém, konkrétny prehliadač, aktívny zvukový výstup a podobne.

Z citácie vyššie uvedených stanoviení vyplýva, že daňová správa mala v prvom rade všeobecnú povinnosť zabezpečiť, aby informačný systém „eDane“ a „eTax“ používal otvorené a technologicky neutrálne štandardy (§ 3 ods. 1 a ods. 4 v spojení s § 6 ods. 1 Z o ISVS). Aby sme lepšie ilustrovali, čo sa „otvorenosťou a technologickou neutralnosťou“ v tomto prípade rozumie, je potrebné sa najprv pozrieť na nasledovné dokumenty:

•Národná koncepcia informatizácie verejnej správy schválená 21. mája 2008, číslo uznesenia vlády 331/2008, ktorá uvádza: „*Informačné systémy, resp. softvérové aplikácie verejnej správy musia byť schopné vzájomnej komunikácie, t. j. vzájomne spolupracovať, využívať a vymieňať si údaje. Pri návrhoch ISVS sa bude vychádzať z NKIVS a z nariadení stanovených Európskym rámcom interoperability [17], ktorý definuje množinu odporúčaní a usmernení pre poskytovanie služieb e-Governmentu.*“

•**Koncepcia využívania softvérových produktov vo verejnej správe** schválená 15. júla 2009, č. uznesenia vlády 523/2009 uvádza: „*Otvorené štandardy sú špecifikácie softvérových rozhraní, protokolov, dát, formátov súborov a pod., ktoré sú detailne popísané a publikované bez obmedzení, ktoré by mohli limitovať ich implementáciu alebo umožňovať skrytú konkurenčnú výhodu.* (6 Príloha - 6.1 Základné pojmy používané v dokumente), alebo tiež: „*Súčasná politika EÚ preferuje softvér založený na otvorených štandardoch, ktorý je plne interoperabilný s ktorýmikoľvek aplikáciami využívajúcimi tie isté štandardy. Konštatuje, že používanie proprietárnych štandardov vedie k zvýšenej závislosti od vybraných dodávateľov softvéru a potláča konkurenciu na trhu.*“ (4.2.1.4 Interoperabilita),

•Obidva dokumenty priamo odkazujú na tretí dokument, **European Interoperability Framework** (EIF 1.0), prijatý Európskou úniou v roku 2004, ktorého pravidlá dokumenty z roku 2008 a 2009 odporúčajú dodržiavať.

Dokument EIF 1.0 obsahuje definíciu otvoreného štandardu, z ktorej vychádza aj skrátaná definícia definovaná v Koncepcii využívania softvéru verejnej správy z 15. júla 2009. Okrem toho bola definícia z EIF 1.0 v upravenej podobe definovaná MF SR v Metodickom pokyne na používanie odborných výrazov pre oblasť informatizácie spoločnosti (číslo: MF/014235/2008-132). Spomínaný Metodický pokyn definuje tento pojem nasledovne: „*Otvorený štandard je taká technická špecifikácia, ktorá je (1) prijatá a udržiavaná neziskovou organizáciou alebo konzorciom, (2) jej ďalší vývoj a modifikácie vychádzajú z otvoreného rozhodovacieho procesu, prístupného všetkým záujemcom, na základe zhody alebo rozhodovania väčšinovým hlasovaním, (3) je zverejnená a príslušné dokumenty sú prístupné buď voľne, alebo za nominálny poplatok a (4) prípadné súvisiace duševné vlastníctvo – patenty – sú neodvolateľne bezplatne sprístupnené pre všetkých rovnako.*“

Z vyššie uvedených dokumentov možno vyvodit' aj podmienky technologickej neutrality, a síce:

- a) orgán nesmie poskytovať skrytú konkurenčnú výhodu a
- b) technické riešenie nesmie byť výrazne viac optimalizované pre konkrétnu platformu (operačný systém, hardware) než pre ostatné.

Technológia použitá v prípade „eDane“ a „eTax“, používa produkt D.Signer/XAdES a prvok ActiveX. Riešenie Active X je podľa slov samotného Finančného riaditeľstva SR: „*viazany na prostredie OS Windows a internetove prehliadace, ktore podporuju taketo aktivne prvky kodu*“ (z už citovaného vyjadrenie pre STV). Je teda zjavné, že súčasná technológia pre „eDane“ a „eTax“ odporuje ZolSVS. FRSR navyše používanie takejto „právne vadnej“ aplikácie ešte vynucuje ukladaním pokút. Pritom len ako následok zavineného protiprávneho konania daňovej správy boli používatelia iných konkurenčných produktov vylúčený z jej používania.

Navyše ZoISVS v § 13 splnomocňuje Ministerstvo na vydanie všeobecne záväzného právneho predpisu o štandardoch. Týmto predpisom je už citovaný Výnos. Ako je zrejmé z citovaného znenia § 14 Výnosu v spojení s bodom 8.1 Prílohy č. 1 Výnosu, právna norma stanovuje, že *„Kód ani obsah webovej stránky nepredpokladá alebo nevyžaduje, aby mal používateľ konkrétny operačný systém, konkrétny prehliadač, aktívny zvukový výstup a podobne.“*. Použitie tohto pravidla § 14 Výnosu podmieňuje tým, že hovorí, že sa použije ako záväzná iba *„ak je funkčnosť dôležitá a zároveň nie je prezentovaná ako prístupné riešenie aj na nejakom inom mieste“*. Cieľ tejto podmienky je stanoviť, aby v prípade, že existujú dve verzie tej istej stránky a jedna z týchto verzií je „prístupné riešenie“ (čiže spĺňa všetky povinné štandardy prístupnosti webových stránok), tak potom môže popri tomto „prístupnom riešení“ existovať aj „neprístupné riešenie“, ktoré bude porušovať štandardy. V prejednávam prípade však neexistovalo na splnenie zákonnej povinnosti takéto alternatívne technické riešenie, a preto sa § 14 Výnosu aplikuje aj na bod 8.1. Navyše, je nesporné, že stanovenie elektronickej formy ako jedinej formy splnenia zákonnej povinnosti robí takúto funkčnosť životne dôležitou pre občanov. Aplikácie „eDane“ a „eTax“ preto porušujú aj § 14 Výnosu.

Žalovaný svojím správaním teda porušil platné predpisy v tejto oblasti. Navyše svojim konaním spôsobil, že firmy ako žalobca, nemohli elektronicky splniť svoju zákonnú povinnosť, pričom by si ju splniť mohli, ak by boli vyššie uvedené predpisy orgánom verejnej moci rešpektované. Preto treba toto konanie považovať za takú závažnú vadu, ktorá viedla k vydaniu nezákonného rozhodnutia. Zároveň je takéto správanie orgánu aj súčasťou hmotného práva, keďže je súčasťou posudzovania naplnenia znakov skutkovej podstaty.

Dôkazy :

- 1.vyhlásenie Daňového riaditeľstva SR k obmedzeniu elektronického podávania daňových dokumentov na prostredie OS Microsoft a prehliadač Internet Explorer,
- 2.vyjadrenie Finančného riaditeľstva SR pre STV z 11.05.2012,
- 3.článok Hospodárskych novín z dňa 9.5.2012 s názvom „Odmietol Windows. A tak dostal od daniarov pokutu“

VI.

Porušenie zákona o ochrane hospodárskej súťaže

Žalovaný svojím konaním navyše porušil aj ustanovenia zákona č. 136/2001 Z.z. o ochrane hospodárskej súťaže a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 347/1990 Zb. o organizácii ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov (ďalej aj „ZoOHS“). Ustanovenie § 39 ZoOHS totiž stanovuje:

§ 39 SIEDMA ČASŤ - INÉ FORMY NEDOVOLENÉHO OBMEDZOVANIA
SÚŤAŽE

Orgány štátnej správy pri výkone štátnej správy, orgány územnej samosprávy pri výkone samosprávy a pri prenesenom výkone štátnej správy a orgány záujmovej samosprávy pri prenesenom výkone štátnej správy nesmú zjavnou podporou zvýhodňujúcou určitého podnikateľa alebo iným spôsobom obmedzovať súťaž.

Konaním daňovej správy totiž došlo k nedovolenému obmedzovaniu hospodárskej súťaže, keď všetky spoločnosti okrem spoločnosti Microsoft, boli vylúčené z možnosti slúžiť na komunikovanie so štátom pri plnení tejto zákonnej povinnosti. Keďže používanie tejto aplikácie sa stalo v súlade s § 80 ods. 9 ZoDPH povinnosťou, štát tak pri výkone štátnej správy zjavne zvýhodnil výrobky spoločnosti Microsoft, ktoré ako jediné umožňovali splnenie tejto zákonnej povinnosti. Výrobky od ostatných spoločností, tak boli znevýhodnené, keďže ich produkty museli trpieť konkurenčnou nevýhodou, a síce, že ich podnikatelia nebudú môcť plnohodnotne využívať pre komunikáciu s daňovou správou. Žalobca sa pritom stal obeťou tohto obmedzenia, keď ako používateľ a zákazník konkurenčného produktu bol postavený do situácie, že nemôže splniť svoju zákonnú povinnosť elektronicky.

Na takéto konanie pritom upozorňuje aj už spomínaná Koncepcia využívania softvérových produktov vo verejnej správe, schválená Vládou SR 15. júla 2009, ktorá uvádza v bode 4.4.1, že „*Služby verejnej správy by podľa najlepších praktík mali poskytovať prístup na základe otvorených štandardov. Predovšetkým by nikdy nemali vyžadovať od verejnej správy a ani od verejnosti nákup alebo využitie systémov od špecifických dodávateľov pre prístup k verejným službám: toto by znamenalo neprípustné štátom podporované budovanie monopolistického postavenia vybraných dodávateľov.*“ alebo bod 6.1 Prílohy, ktorý nepriamo varuje pred ignorovaním otvorených štandardov slovami: „*Otvorené štandardy sú špecifikácie softvérových rozhraní, protokolov, dát, formátov súborov a pod., ktoré sú detailne popísané a publikované bez obmedzení, ktoré by mohli limitovať ich implementáciu alebo umožňovať skrytú konkurenčnú výhodu.*“.

Podľa judikatúry Najvyššieho súdu SR k § 39 ZoOHS platí, že účel tejto ochrany je nasledovný: „*Je potrebné zdôrazniť, že účelom regulácie podľa ZOHS zákona nie je ochrana jednotlivých súťažiteľov a spotrebiteľov, ale ochrana súťaže ako takej a zabezpečenie efektívneho trhového prostredia. Verejnoprávnym nástrojom na ochranu hospodárskej súťaže je zákonom zriadený Protimonopolný úrad, ktorý z úradnej povinnosti prešetruje, či nedochádza k porušeniu zákona o ochrane hospodárskej súťaže a pokiaľ takéto porušenie zistí, je oprávnený uložiť sankcie, ktoré nepredstavujú náhradu škody, ale sú príjmom štátneho rozpočtu.*“ (rozhodnutie, sp. zn. 1Sžhpu 1/2008).

Štátny orgán, vedomý si možných dopadov, ktoré boli proklamované napr. v spomínanej koncepcii, objednal a implementoval technické riešenie, ktoré

a) poskytuje skrytú konkurenčnú výhodu spoločnosti Microsoft, pretože používa technické riešenie, ktoré je výrazne optimalizované pre konkrétnu platformu (operačný systém, hardware),

b) vylúčil a pokrivil súťaž na trhu daných softvérových výrobkov, keď ostatné softvérové spoločnosti postavil do zjavnej nevýhody, keďže v tomto segmente tak nemôžu poskytovať služby,

c) prispel k budovaniu monopolistického postavenia spoločnosti Microsoft, keďže vylúčením súťaže aj vylúčil inováciu, súťaž v tomto segmente.

VII.

Porušenie ústavného princípu legality a právneho štátu

Postoj žalovaného k celej otázke najlepšie zhmotňuje vyjadrenie pre Hospodárske noviny z dňa 14.5.2012, kde uvádza : *„Aby spoločnosť mohla uspieť napríklad pred súdom vo svojich tvrdeniach, nemohlo by byť v dohode o spôsobe doručovania písomností doručovaných elektronickými prostriedkami ...uvedené: „daňový subjekt akceptuje technické podmienky pre elektronické doručovanie písomností...vid'. čl. 5“ a tak isto druhý bod 5.2, že akceptuje pre elektronické doručovanie písomností výhradné používanie prehliadača Internet Explorer verzia minimálne 5.5. Išlo o IT prostredie a technické podmienky, ktoré v tom čase mala daňová správa k dispozícii. [...] Potvrdilo sa znova už veľa krát povedané, podpísané zmluvy, dohody si treba dobre preštudovať ale najmä uvedomiť si pre nás samých z nich vyplývajúce nielen práva ale aj povinnosti či záväzky.“*

Postoj žalovaného je teda taký, že v prípade využívania jednej z možností splnenia zákonnej povinnosti podľa § 80 ods. 9 tretia veta („bez ZEP“), žalovaný pristúpil k určitej dohode a teda sa dobrovoľne zaviazal, že podmienku jedného produktu bude akceptovať. Žalovaný teda inými slovami hovorí, že Dohoda, ktorá sa uzatvára na základe nižšie citovaného ustanovenie môže stanoviť aj také povinnosti podnikateľom, ktoré sú inak v rozpore s čl. 3 ods. 7 v spojení s § 3 ods. 1 a ods. 4, § 6 Z o ISVS, § 1 Výnosu, § 3 ods. 3 a § 14 Výnosu a bodu 8.1 Prílohy č.1 k Výnosu, a tiež § 39 Z o HS, a teda normatívnymi právnymi predpismi vyššej právnej sily. Žalovaný sa taktiež nazdáva, že ustanovením v Dohode môže obmedziť aj právo právnickej osoby podľa čl. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 13, čl. 30 a čl. 35 Ústavy. Žalovaný sa navyše domnieva, že ustanovenie § 80 ods. 9 ZoDPH ho splnomocňuje na „dohodnutie“ takých povinností ako napríklad *„Daňový subjekt akceptuje pre elektronické doručovanie písomností, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom, výhradné používanie prehliadača Internet Explorer verzia minimálne 5.5.“* alebo, že *„Daňový subjekt zodpovedá za konanie poverenej osoby.“* (bod 5.2 a 4.11 Dohody).

Rovnako sa žalovaný nazdáva, že takáto Dohoda môže svojím ustanovením vytvoriť výnimku zo zákonnej povinnej elektronickej formy (bod 4.8), ak uvádza, že „Ak z dôvodu prekážok, ktoré nie sú na strane správcu dane, nemôže daňový subjekt doručiť správcovi dane písomnosti elektronicou formou, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom, v lehote ustanovenej osobitným zákonom, je povinný doručiť písomnosti v zákonom stanovenej lehote miestne príslušnému správcovi dane na predpísaných **tlačivách iným vhodným spôsobom**. Oneskorené doručenie písomností elektronicou formou má rovnaké právne následky ako oneskorené doručenie iným spôsobom.“. Taktiež sa žalovaný domnieva, že v takejto Dohode môže deviovať z povinnosti písomnej formy v bode 4.6 Dohody: „Daňový subjekt je povinný preukázať podanie písomnosti doručovanej elektronickými prostriedkami, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom tak, že **do piatich pracovných dní odo dňa jej podania doručí správcovi dane prvú stranu doručenej písomnosti a písomné Vyhlásenie** o podaní písomnosti elektronicou formou podľa vzoru, ktorý bude zverejnený na internetovej stránke Daňového riaditeľstva SR (www.drsr.sk).“ Táto posledne stanovená povinnosť dodať písomne tzv. krycí list do 5 pracovných dní pritom azda najviac zaráža z pohľadu sledovaného cieľa, ktorým je znižovanie byrokracie, a tiež z pohľadu striktného nástojenia daňovej správy na dodržiavaní elektronickej formy splnenia povinnosti.

Žalobcovi napríklad doteraz nie je zrejmé, či má túce ustanovenie § 80 ods. 9 ZoDPH „*písomne oznámi daňovému úradu údaje potrebné na doručovanie na tlačive podľa vzoru uverejneného na internetovej stránke Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky*“ sa týka uvádzanej povinnosti doručiť daňovému úradu tzv. krycí list alebo sa jedná o oznámenie iných údajov. Ak by sa predsa mala týkať povinnosti zasielať „papierovo“ tzv. krycí list, tak znenie v dnešnej podobe zrejme nedáva zmysel, keďže nejde o „*údaje potrebné na doručovanie*“.

Žalovaný sa prostredníctvom „dohody“ zrejme snažil korigovať možné nedokonalosti zákonnej úpravy elektronickeho plnenia povinností, na ktoré bol viac krát upozorňovaný už v legislatívnom procese.

Tak napríklad, pripomienka Ministerstva dopravy, pôšt a telekomunikácii vtedy navrhovala: „Navrhujeme dve alternatívy týkajúce sa zmeny povinnosti podať súhrnný výkaz elektronickými prostriedkami. Možnosť podať súhrnný výkaz elektronicou, ale aj poštou (nie každá zdaniteľná osoba je pripojená na internet a nie vždy je pripojenie úspešné) je v súlade so smernicou Rady 2008/117/ES v čl. 263 ods. 2 (členské štáty povoľujú a môžu požadovať, aby sa v súlade s podmienkami, ktoré stanovia, súhrnný výkaz uvedený v odseku 1 podával v podobe súboru zaslaného elektronicou).“ Podobnú podmienku podala aj Slovenská komora daňových poradcov: „V tejto súvislosti navrhujeme zakotviť do zákona možnosť podávať súhrnný výkaz aj inými ako elektronickými prostriedkami, kedy je použitý zaručený elektronický podpis, resp. prostredníctvom uzavretia písomnej dohody s daňovým úradom v prípade

podávania súhrnných výkazov bez zaručeného elektronického podpisu aspoň počas určitého prechodného obdobia. Smernica takúto možnosť nevylučuje, a pri zahraničných platiteľoch dane zastúpených v SR prostredníctvom splnomocnenia je elektronické podávanie výkazov a priznaní problematické a oveľa menej využívané.“

Pripomienky neboli napokon akceptované a problém sa daňová správa rozhodla riešiť v Dohode podľa § 80 ods. 9 ZoDPH. Pripomeňme si však, že § 80 ods. 9 ZoDPH stanovuje: „**Súhrnný výkaz podaný elektronickými prostriedkami nemusí byť podpísaný zaručeným elektronickým podpisom, ak osoba, ktorá podáva súhrnný výkaz, má s daňovým úradom uzavretú písomnú dohodu, ktorá obsahuje najmä náležitosti elektronického doručovania, spôsob overovania podania urobeného elektronickými prostriedkami a spôsob preukazovania doručenia ..“.**

Protiústavná konštrukcia § 80 ods. 9 ZoDPH

Ustanovenie § 80 ods. 9 ZoDPH teda dáva orgánu verejnej moci právomoc na formulovanie dohody, ktorá má verejnoprávny charakter, a až na základe, ktorej bude môcť povinný podnikateľ následne využívať tento spôsob splnenia zákonnej povinnosti. Inými slovami, právna norma dáva právomoc orgánu verejnej moci na vydanie istého právneho aktu, ktorým má dôjsť k bližšej špecifikácii náležitostí, spôsobu overovania podania a preukazovania doručenia. Obsah tohto právneho aktu, t.j. práva a povinnosti v ňom založené, nie je možné ovplyvniť zo strany žalovaného formou kontraktáčnej slobody. Ide teda o prejav mocenských oprávnení štátu. Tu sa totiž takáto „dohoda“ odlišuje od súkromnoprávných dohôd, ktorými štát zabezpečuje riadnu správu vecí verejných (napr. nákup počítačov). V prípade § 80 ods. 9 ZoDPH platí, že ak povinný subjekt neakceptuje obsah dohody, pripraví sa zároveň o spôsob splnenia zákonnej povinnosti bez zaručeného elektronického podpisu. Žalobca nespochybňuje, že štát môže uzatvárať aj takéto **dohody verejnoprávneho charakteru**, ktoré sú prejavom mocenských oprávnení štátu, tieto však **musia mať vždy charakter individuálnych právnych aktov** a musia tiež ústavne konformným spôsobom vykonávať zverenú správnu právomoc.

V prípade Dohody podľa § 80 ods. 9 ZoDPH však nejde o individuálny právny akt. Pravidlá v Dohode musia akceptovať všetky povinné subjekty, ktoré chcú využiť tento spôsob splnenia zákonnej povinnosti. Obsah pravidiel Dohody je pre všetky subjekty rovnaký. Žalobca tvrdí, že svojou povahou ide teda ide o normatívny právny akt, ktorý sa však navonok tvári ako individuálny právny akt vydaný ako akt aplikácie práva. **V skutočnosti by takéto pravidlá správania mali byť určené priamo v podzákonných normatívnych aktoch – všeobecne záväzných právnych predpisoch.**

Ústavný súd vo svojej rozhodovacej činnosti zdôrazňuje, že „*nie je podstatné to, ako je príslušný (individuálny) právny akt formálne označený (rozhodnutie,*

opatrenie, oznámenie, vyjadrenie a pod.), ale to, či svojimi účinkami smeruje na konkrétnych adresátov práva, ktorými im zakladá priamo alebo aj sprostredkovane práva alebo povinnosti (PL. ÚS 21/08, IV. ÚS 265/09-45).“

Aby sme teda správne určili povahu Dohody, musíme najprv odlíšiť obsah normatívneho právneho aktu (právneho predpisu) od individuálneho právneho aktu (aktu aplikácie práva). Tento rozdiel formuluje právna veda nasledovne: *„Normatívny právny akt ako výsledok tvorby práva sa odlišuje od individuálneho právneho aktu, ktorý je výsledkom aplikácie práva, rozhodnutia štátneho orgánu na základe zákona či iného normatívneho právneho aktu. Normatívny právny akt sa vyznačuje všeobecnosťou najmä z hľadiska osobnej pôsobnosti, ako aj vecnej pôsobnosti, tj. predmetu regulácie právnych noriem, ktoré normatívny akt obsahuje. Pre individuálny právny akt je naopak charakteristická individualizácia a konkretizácia subjektov a predmetu, na ktoré sa vzťahuje.“* (PRUSÁK, J. Teória práva. Vydavateľské oddelenie PFUK, Bratislava: 2001, str. 190).

Obsah Dohody je rovnaký pre všetky subjekty, ktoré sa rozhodnú používať elektronickú formu podľa § 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH. Svojou povahou ide teda o všeobecné pravidlo správania, ktoré sa vyznačuje všeobecnosťou čo do osobnej pôsobnosti, ako aj predmetu regulácie. A naopak, tie isté Dohody s inými subjektami neobsahujú vo svojej podstate individualizáciu predmetu tohto mocenského aktu. Inými slovami, tieto mocenské akty štátu označené ako „Dohody“ sú rovnaké so všetkými povinnými subjektami, ktoré ju uzatvárajú podľa § 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH. Jedinou individualizáciou obsahu je označenie strán Dohody, ktoré však z aktu nerobia individuálny právny akt (IPA), keďže takto by sme dokázali individualizovať akékoľvek pravidlo obsiahnuté v zákone. Navyše, z hľadiska obsahu by sa takto mali posudzovať ustanovenia takejto dohody osobitne. Ide teda nepochybne o normatívny právny akt, hoci je označený inak.

Normatívne právne akty, však výkonná moc môže vydávať iba v zákonom stanovenej a uznanej forme (viď zákon č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky), napr. vo forme vyhlášok ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky, resp. iných orgánov štátnej správy. S výnimkou nariadení vlády podľa čl. 120 ods. 2 Ústavy ich orgány verejnej moci môžu vydávať iba na základe špeciálneho splnomocnenia – tzv. špeciálna delegácia.

Správne by mala teda právna norma § 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH znieť presnejšie a splnomocňovať príslušný orgán výkonnej moci, napr. Finančné riaditeľstvo SR, na vydanie všeobecne záväzného právneho predpisu, ktorý na základe zákona a v jeho rozsahu určí náležitosti elektronického doručovania, spôsob overovania podania urobeného elektronickými prostriedkami a spôsob preukazovania doručenia. Je neprípustné, aby zákon umožňoval orgánu verejnej moci vydávať „prezlečené“ normatívne právne akty, o ktorých vydávaní má

rozhodnúť parlament. Orgány verejnej moci si tak osvojili normotvornú činnosť parlamentu.

Na tomto závere nemení nič ani fakt, že ustanovenie § 80 ods. 9 ZoDPH takýto normatívny obsah zrejme predpokladá. V právnom štáte je striktné nevyhnutné chrániť delbu moci medzi orgánmi verejnej moci, ktorá sa vyznačuje okrem iného aj tým, že normatívne právne akty, t.j. všeobecne záväzné pravidlá správania, vydáva alebo parlament alebo orgán verejnej moci na základe splnomocnenia v ustanovenej forme, a individuálne právne akty vydáva (prijíma) orgán verejnej moci v medziach zákona a Ústavy. V opačnom prípade sa zmaže hranica medzi aplikáciou a tvorbou práva, pričom orgán verejnej moci si tu uzurpuje normotvorbu bez toho, aby musel rešpektovať zákonnú formu, postup a princípy stanovené pre všeobecne záväzné právne predpisy.

Ako píše prof. Prusák *„Podľa legislatívnych pravidiel musí byť splnomocnenie na vydanie vykonávacieho právneho predpisu vždy určité. Musí z neho jasne vyplývať, ktorý orgán je splnomocnený, aké otázky a v akom rozsahu môže vo vykonávacom právnom predpise upraviť. Nie je možné akceptovať neurčité splnomocnenie na úpravu „podrobností.“ V súlade s legislatívnymi pravidlami je celkom neprípustné presúvať do neskorších vykonávacích právnych predpisov úpravu otázok, ktoré sa nepodarilo vyriešiť alebo dohodnúť pri príprave zákona. Zákony musia totiž upravovať všetky základné vzťahy v oblasti, ktorá je predmetom právnej úpravy. Nariadenie vlády, ako aj iný všeobecne záväzný právny predpis, sa musia pohybovať v medziach zákona, na vykonanie ktorého boli vydané. **Nemôžu najmä: a) rozširovať oblasť právnej regulácie nad rámec zákona, b) vyplňať medzery v zákone, c) meniť alebo korigovať ustanovenia zákona.**“* (PRUSÁK, J. Teória práva. Vydavateľské oddelenie PFUK, Bratislava: 2001).

Ustanovenie § 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH teda neobstojí ani ako splnomocňovacie ustanovenie na vydanie podzákonneho právneho predpisu, pretože nespĺňa podmienky materiálneho právneho štátu vyžadované na kvalitu takéhoto splnomocnenia, a zároveň nespĺňa ani podmienky právneho štátu pokiaľ ide udelenie právomoci orgánu verejnej moci, keďže tomu nemôže byť zverené vydávanie normatívny právnych aktov mimo štátom stanovenú a uznanú formu. Konštrukcia ustanovenia § 80 ods. 9 tretia veta ZoDPH tak nevyhntne vyžaduje ústavný prieskum Ústavným súdom SR.

Súd by mal preto **podľa § 245 ods. 1 OSP preskúmať aj zákonnosť samotnej Dohody**, na záväznosť, ktorej sa žalovaný správny orgán odvoláva (§ 245 ods.1 OSP: *„Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posúdi súd i zákonnosť prv urobeného správneho rozhodnutia, o ktoré sa preskúmané rozhodnutie opiera, ak bolo preň prv urobené rozhodnutie záväzné a ak nie je na jeho preskúmanie určený osobitný postup.“*). Na záväznosť tejto Dohody sa totiž odvoláva aj Finančné riaditeľstvo SR vo svojich napádaných rozhodnutiach, kde uvádza: *„Ak osoba, ktorá podáva súhrnný výkaz elektronickými prostriedkami,*

má s daňovým úradom uzatvorenú písomnú dohodu o podmienkach elektronického doručovania musí podmienky dodržať.“

Navyše žalobca upozorňuje, že uzatváranie takýchto dohôd ako spôsob podmienenia splnenia zákonnej povinnosti, nie je vôbec štandardné, keďže právny poriadok takýmito dohodami podmieňuje predovšetkým realizovanie práv (viď napr. § 46 ods. 12 zákona č. 4/2004 o službách zamestnanosti).

Akceptovanie vyššie uvedenej praxe zo strany súdu by následne viedlo k tomu, že by orgány verejnej moci, ako v tomto prípade, používali nejasné „splnomocňujúce ustanovenia“ na ukládanie povinností, ktoré by normatívne právne akty „neuniesli“ (napr. z dôvodu nedostatku generality). Občanov potom orgány verejnej moci zavádzajú tým, že na tom s orgánom verejnej moci dohodli.

Princíp právnej istoty

V druhom rade žalobca pochybuje, nakoľko ide v prejednávanom prípade zo strany orgánu verejnej moci o ukládanie povinností „*zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach*“ (čl. 13 ods. 1 Ústavy). Žalovaný tvrdí, že podmieňovanie jedným operačným systémom a prehliadačom len ukladal povinnosti na základe § 80 ods. 9 ZoDPH, pričom ustanovenia ako napríklad bod 5.2 alebo bod 4.11 Dohody podľa neho len „vykonávajú“ toto ustanovenie (realizujú danú právomoc).

Žalobca je presvedčený, že tak dochádza k zásahu do jeho autonómie, a teda pravidla, že „*Každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.*“ (čl. 2 ods. 3 Ústavy). Vo vzťahoch so štátom, teda v mocenských vzťahoch, musí byť naopak dôsledne dodržiavaný princíp legality (čl. 2 ods. 2 Ústavy), ktorý stanovuje, že „*Štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.*“. Neoddeliteľnou súčasťou všeobecného princípu právneho štátu garantovaného čl. 1 ods. 1 prvou vetou Ústavy je princíp právnej istoty. Ako často opakuje Ústavný súd SR vo svojej judikatúre: „*Integrálnou súčasťou princípu právnej istoty je aj dôvera občanov v právny poriadok (m. m. napr. PL. ÚS 36/95, PL. ÚS 37/99 atď.). Právna istota a predovšetkým právna istota ex ante (vopred) vychádza z predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci, pričom pre občanov, iné fyzické osoby a právnické osoby predstavuje princíp právnej istoty predovšetkým ich orientačnú istotu, od ktorej sa odvíja aj ich dôvera v právny poriadok. Občianska sloboda ako imanentný znak demokratického a právneho štátu **vyžaduje spoľahlivosť právneho poriadku, pretože sloboda znamená predovšetkým možnosť usporiadať si život podľa vlastných predstáv.***“ (PL. ÚS 29/05-161).

Zo znenia ustanovenia § 80 ods. 9 ZoDPH nemožno za žiadnych okolností predpokladať, že príslušný orgán verejnej moci sa môže rozhodnúť splnenie zákonnej povinnosti podmieniť jedným softvérovým produktom. Naopak, s

prihliadnutím na iné ustanovenie právneho poriadku (čl. 3 ods. 7, § 3 ods. 1 a ods. 4, § 6 Z o ISVS, § 1 Výnosu, § 3 ods. 3 a § 14 Z ol SVS a bod 8.1 Prílohy č.1 k Vynosu, § 39 Z o HS) je prirodzené očakávať, že riešenie bude otvorené a technologicky neutrálne. Tak dochádza k narušeniu dôvery občana v právny poriadok. Orgán verejnej moci sa totiž podzákonným právnym aktom, opierajúc sa o demonštratív „najmä“, snaží o obmedzenie slobody „konať čo zákon nezakazuje“. Takéto konanie by malo byť v právnom štáte neprípustné.

Pripomeňme, že porušovanie princípu legality v právnom štáte je v prípade daňovej sústavy častejším javom. Daňová správa nie prvýkrát od subjektov vyžaduje, a následne aj sankcionuje povinnosti, ktoré zákon neukladá (rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/19/2009: *„S prihliadnutím na čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky a zásady správneho trestania (najmä relevantné odporúčanie Rady Európy) pre Najvyšší súd vyplýva záver, že verejný záujem na riadnom výbere daní a poplatkov vrátane daňových sankcií je opodstatnený len vtedy, ak má legálny základ. Inak je nutné každý úkon správy daní a poplatkov vyhodnotiť ako nezákonný zásah do oprávnenia jednotlivcov konať všetko, čo im zákon nezakazuje. Za danej situácie sa preto Najvyšší súd stotožnil s argumentáciou žalobcu, že mu žiadny právny predpis výslovne nezakazuje vydávať doklady z elektronickej registračnej pokladnice vo vyššom počte.“*).

Ak by podmienku „jedného produktu“ verejná moc formulovala do zákona, bol by jasne protiústavný, keďže by v tomto prípade absentoval princíp všeobecnosti právnej normy, ktorý inherentnou súčasťou právneho štátu (PL. ÚS 18/06-51). Orgán verejnej moci sa však rozhodol, že § 80 ods. 9 ZoDPH interpretuje čo najširšie, pričom povinným subjektom uložil aj také povinnosti, ktoré zákon nepredpokladá, a ktoré odporujú právnomu poriadku na iných miestach.

Ak štát pristupuje k elektronizácii zákonných povinností, a teda rozhodne sa, že zákonnú povinnosť je možné splniť iba elektronicky, musí zaručiť, že prístup k splneniu zákonnej povinnosti má každý. Podmienenie zákonnej povinnosti „jedným produktom od jednej spoločnosti“, akokoľvek by bol rozšírený, nemožno považovať za súladné s princípom právneho štátu, kde prístup k splneniu zákona musí byť nediskriminačný. Inak štát dopredu znemožňuje svojim občanom správať sa v súlade so zákonom.

Konanie daňovej správy pritom možno pre lepšiu zrozumiteľnosť porovnať s konaním Najvyššieho súdu SR. Ten totiž podobne podmieňoval realizáciu práva splnením podmienky, ktorú zákon nepredpokladá. Ústavný súd SR sa v rozhodnutí I. ÚS 93/06-37 postavil proti takémuto konaniu, keď uviedol *„V tejto súvislosti ústavný súd konštatuje, že ukladanie zákonom nepožadovaných ani nepredvídaných povinností fyzickým osobám a právnickým osobám internou normou najvyššieho súdu je neudržateľné ani z hľadiska princípu legality podľa čl. 2 ods. 2 ústavy, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Vzhľadom*

na to, že najvyšší súd pri realizácii procesného práva účastníkov konania (sťažovateľov) resp. ich právneho zástupcu pri nazeraní do súdneho spisu požadoval od nich splnenie takej povinnosti (predloženie písomnej žiadosti o nahliadnutie do súdneho spisu), akú neukladá žiadny zákon, ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd v tomto smere postupoval protiústavne, čím porušil označené základné právo a články ústavy, tak ako je to uvedené vo výrokovvej časti tohto rozhodnutia.“ Situácia v prejednávanom prípade je o to alarmujúcejšia, že takto nad rozsah čl. 2 ods. 2 Ústavy nebolo podmienené realizovanie práva, ale splnenie zákonnej povinnosti.

V rozpore s čl. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 13 Ústavy je tak ako správanie orgánu verejnej moci tak i samotná právna norma, ktorá je podkladom ukladania „elektronickej“ zákonnej povinnosti. Ustanovenie totiž nespĺňa kvalitu určitosti, ktorú by podobné ustanovenie malo mať aby sa občania dokázali správať v súlade s ním a anticipovať správanie štátu. Navyše ak orgán verejnej moci konštantne vykladá svojim správaním určitú právnu normu tak, že jej priraduje obsah, ktorý je mimo ústavnoprávnych medzí, mal by zasiahnuť Ústavný súd práve s ohľadom na princíp právnej istoty. Ustanovenie § 80 ods. 9 ZoDPH v dnešnej podobe neumožňuje občanovi urobiť si dostatočnú predstavu o jeho situácii, keďže orgán verejnej moci si úpravou rôznych povinností v rovine Dohody operatívne prispôsobuje situáciu svojim aktuálnym mocenským potrebám.

Na dôležitosť takéhoto prieskumu pritom upozorňuje aj Ústavný súd SR, ktorý napríklad vo veci PL. ÚS 29/05-161 uviedol: „**Neoddeliteľnou súčasťou všeobecného princípu právneho štátu garantovaného čl. 1 ods. 1 prvou vetou ústavy je princíp právnej istoty. Tento spočíva okrem iného v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať** (napr. II. ÚS 48/97). Integrovanou súčasťou princípu právnej istoty je aj dôvera občanov v právny poriadok (m. m. napr. PL. ÚS 36/95, PL. ÚS 37/99 atď.). Právna istota a predovšetkým právna istota ex ante (vopred) vychádza z predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci, pričom pre občanov, iné fyzické osoby a právnické osoby predstavuje princíp právnej istoty predovšetkým ich **orientačnú istotu, od ktorej sa odvíja aj ich dôvera v právny poriadok.** Občianska sloboda ako imanentný znak demokratického a právneho štátu vyžaduje spoľahlivosť právneho poriadku, pretože sloboda znamená predovšetkým **možnosť usporiadať si život podľa vlastných predstáv.**

Príkaz právnej istoty má rôzne stránky; jeho súčasťou je najmä príkaz určitosti zákona, resp. iných všeobecne záväzných právnych predpisov, zákaz spätnej časovej pôsobnosti zákonov (zákaz retroaktivity), ako aj príkaz ochrany dôvery občanov (resp. fyzických osôb a právnických osôb) v právny poriadok. Príkaz dostatočnej určitosti zákonov (ako aj iných všeobecne záväzných právnych predpisov) tvoriaci súčasť princípu právneho štátu síce nevyžaduje od zákonodarcu, aby dôkladne a so všetkými podrobnosťami opísal všetky ním

*predpokladané skutkové stavy. Zákon totiž nie je zdrojom hotových odpovedí na všetky skutkové stavy, ktoré nastanú počas jeho uplatňovania v spoločenskej praxi. Preto nevyhnutne obsahuje tak otvorené, ako aj zakryté priestory určené na konkretizáciu v právno-aplikačnej praxi. **Zákonodarca je však povinný formulovať ním vydávané právne predpisy s takou vysokou mierou určitosťou, aká je v danom prípade možná so zreteľom na účel a osobité črty právnej úpravy, ako aj ústavné limity.***

*Pri používaní neurčitých právnych pojmov je zákonodarca so zreteľom na princíp právnej istoty vyplývajúci z čl. 1 ods. 1 prvej vety ústavy obmedzený. Z hľadiska skutkových predpokladov a obsahu príslušnej právnej úpravy musí zákonodarca koncipovať a formulovať zákon a v ňom obsiahnuté právne normy tak, aby zodpovedali požiadavkám jasnosti, prehľadnosti a justiciability (jeho právnej vykonateľnosti a uplatniteľnosti zo strany orgánov verejnej moci aplikujúcich právnú normu, t. j. najmä súdov, ale i iných orgánov verejnej moci), ktoré vyplývajú z princípu právneho štátu. Ústavný súd v súvislosti s uvedeným poukazuje aj na svoj právny názor vyslovený už v konaní sp. zn. PL. ÚS 19/98, podľa ktorého **„Požiadavkou právnej istoty je, aby zákony v právnom štáte boli pochopené dostatočne a aby umožňovali ich adresátom urobiť si aspoň predstavu o svojej právnej situácii.** Nejasnosť, viacvýznamovosť a vágnosť pojmu vytvára stav právnej neistoty, čím sa dostáva do rozporu s čl. 1 ústavy.“*

V tomto prípade došlo práve k porušeniu princípu právnej istoty. Právny poriadok na mnohých miestach (čl. 2 ods. 3 Ústavy, čl. 3 ods. 7, § 3 ods. 1 a ods. 4, § 6 ZoISVS, § 1 Výnosu, § 3 ods. 3 a § 14 Výnosu a bod 8.1 Prílohy č.1 k Výnosu, § 39 ZoHS) garantoval žalobcovi, že môže pri svojom podnikaní používať akékoľvek softvérové riešenia. Nazdával sa v dobrej viere, že keďže zákon neukladá používanie jedného operačného systému, môže si svoje podnikanie založiť na ľubovoľnom operačnom systéme. Táto orientačná istota však bola narušená, keď žalobcovi bolo nanútené akceptovanie podzákonnej a podústavnej „Dohody“, ktorá svojím obsahom neguje mnohé ustanovenia právneho poriadku. Za rešpektovanie tejto Dohody a tiež právneho poriadku vo svojej celistvosti bol napokon vystavený administratívnej represii zo strany štátu. Pripomíname, že keby aj žalobca nepristúpil na túto Dohodu, druhý zostávajúci spôsob splnenia zákonnej povinnosti bol taktiež obmedzený iba na zákazníkov jednej firmy.

Dôkazy :

1.Vyjadrenie DRSR pre Hospodárske noviny: „Vyjadrenie pre HN – IT systémy a finančná správa_2012.odt“

VIII. Protiústavný zásah do práva na slobodu podnikania

Konanie, ktoré viedlo k uloženiu pokuty je v rozpore s právom na slobodu podnikania, a preto je aj samotné rozhodnutie nezákonné. Ak by aj k uloženiu povinnosti v tomto prípade došlo na základe zákona, čo žalobca vzhľadom na neurčitosť a konštrukciu § 80 ods. 9 ZoDPH spochybňuje, jeho výklad, t.j faktická činnosť orgánu pri aplikovaní práva, prekračuje medze ústavnosti.

Výklad § 80 ods. 9 daňovou správou, podľa ktorého je možné stanoviť povinnosť používania jedného operačného systému protiústavne zasahuje do práva podnikat' v zmysle čl. 35 Ústavy. Podľa doktrinálneho rozhodnutia Ústavného súdu SR vo veci PL. ÚS 37/1999 platí nasledovné: *"Slobodu výkonu povolania možno preto obmedziť v tej miere, v akej to rozumná úvaha o všeobecnom prospechu pripúšťa za účelnú. Ochrana základných práv sa preto obmedzuje na odmietnutie protiústavných, nadmerne zaťažujúcich úprav. Slobodu voľby povolania možno obmedziť iba vtedy, ak si to nevyhnutne vyžaduje ochrana osobitne dôležitých hodnôt."* Ustanovenie § 80 ods. 9 je raritou, pretože medzi prvými stanovilo, že zákonnú povinnosť si možno plniť iba elektronicky. Ustanovenie na to určilo dva rovnocenné spôsoby plnenia zákonnej povinnosti elektronickou formou:

- I.) podanie súhrnného výkazu elektronickými prostriedkami podpísaného zaručeným elektronickým podpisom (§ 80 ods. 9 prvá a druhá veta ZoDPH) – ďalej aj „spôsob so ZEP“;
- II.) podanie súhrnného výkazu elektronickými prostriedkami bez zaručeného elektronického podpisu a spôsobom, ktorý určí daňový úrad v dohode (§ 80 ods. 9 prvá a tretia veta ZoDPH) – ďalej aj „spôsob bez ZEP“;

Ak si preložíme predmetné ustanovenie na náklady pre podnikateľa zistíme, že na splnenie zákonnej povinnosti, tak ako je uplatňovaná zo strany daňovej správy nevyhnutné:

I.) vlastniť počítač, mať prístup k internetu, vlastniť zaručený elektronický podpis a mať zakúpený jeden z operačných systémov od firmy Microsoft (Windows 2000, Windows XP, Windows 2003 Server, Windows Vista a Windows 7), alebo

II.) vlastniť počítač, mať prístup k internetu a mať zakúpený jeden z operačných systémov od firmy Microsoft.

Aby tieto náklady na splnenie zákona, a teda tiež toto ustanovenie, bolo ospravedlňiteľné vo vzťahu k verejnému záujmu, ktorý sleduje (zníženie byrokracie), musí šetriť čo najviac právo podnikat', a robiť tak proporcionálne.

Daňová správa však pridaním nákladu na operačný systém jedného výrobcu jednoznačne nešetrila slobodu podnikania primerane sledovanému účelu.

Zníženie byrokracie elektronickými prostriedkami je totiž možné dosiahnuť aj bez povinného používania tohto produktu. Tento argument je o to závažnejší, pretože na trhu existujú aj operačné systémy, ktoré by tieto náklady pre podnikateľov mohli minimalizovať, keďže sú zadarmo a voľne dostupné. Taký operačný systém používa práve žalobca, ktorý ním ročne ušetrí viac ako stovky eur. To, že ho štát v predmetom prípade núti k používaniu riešenia od Microsoftu, preto pociťuje ako nadbytočné náklady, ktoré by čistá „elektronizácia“ plnenia zákonných povinností nevyžadovala. Keďže však daňová správa aplikáciu obmedzila iba na jeden operačný systém, ide tak týmito povinnosťami a nákladmi nad rámec toho čo je nevyhnutné na dosiahnutie stanoveného účelu (zníženie byrokracie).

Odcitujme teda názor Ústavného súdu SR, ktorý v doktrínálnom rozhodnutí PL. ÚS 37/1999 v tejto súvislosti uviedol: „*Ústavný súd k predmetnej problematike zastáva právny názor, že pri obmedzovaní základných práv a slobôd sa musí dbať na ich podstatu a zmysel a príslušné obmedzenia sa môžu použiť len na ustanovený cieľ. Slobodu výkonu povolania možno preto obmedziť v tej miere, v akej to rozumná úvaha o všeobecnom prospechu pripúšťa za účelnú. **Ochrana základných práv sa preto obmedzuje na odmietnutie protiústavných, nadmerne zaťažujúcich úprav.** [..] (Rozhodnutie Spolkového ústavného súdu / SRN/, tzv. „lekársky rozsudok“ BVerfGE 7, 377 z 11. júna 1958 /1 BvR 596/56).“*

Navyše, takýto stav nie len, že nešetrí proporcionálne základné právo, ale vedie tiež k nerovnému zaobchádzaniu pri obmedzovaní tohto práva. To je výslovne zakázané čl. 13 ods. 3 Ústavy, ktorý znie: „*Zákonné obmedzenia základných práv a slobôd musia platiť rovnako pre všetky prípady, ktoré spĺňajú ustanovené podmienky.*“ Je zrejmé, že obmedzenie slobody podnikat' ktoré obmedzuje len podnikateľov, ktorí nie sú zákazníkmi firmy Microsoft, neplatí rovnako pre všetky prípady.

Ak by daňová správa rešpektovala iné ustanovenia právneho poriadku a poskytla riešenie, ktoré je technologicky neutrálne, nedochádzalo by k nerovnému zaobchádzaniu, a aj náklady prenášané na podnikateľov by boli zrejme v súlade s ústavnými limitmi, keďže by dokázali byť ospravedlňujúce snahou o zníženie byrokracie. Ak teda štátny orgán svojim konaním, ktoré prechádzalo uloženiu pokuty vyložil ustanovenie § 80 ods. 9 tak ako bolo načrtnuté vyššie, a následne vynucoval uložením pokuty stav, ktorý je v rozpore s ústavnými limitmi, konal tak mimo ústavných medzi výkladu § 80 ods. 9 ZoDPH.

IX. Porušenie práva na dobrú správu vecí verejných

Žalobca je presvedčený, že vyžadovanie jedného produktu v prípade ak štátny orgán mohol prostredníctvom verejnej súťaže žiadať o certifikáciu riešenia nezávislého od jedného výrobcu, je v rozpore s požiadavkou objektivity postupu orgánu verejnej moci garantovaného okrem iného čl. 30 a čl. 46 ods. 1 Ústavy.

K požiadavke objektivity sa vyjadril Ústavný súd SR vo veci IV. ÚS 387/2010-38, kde uviedol, že : „*Ústavnosť konaní pred orgánom verejnej moci predpokladá aj to, že orgán verejnej moci, pred ktorým sa takéto konania uskutočňujú, koná zásadne nestranne, nezávisle a s využitím všetkých zákonom ustanovených prostriedkov na dosiahnutie účelu predmetného konania. Ústavný súd v tomto smere osobitne pripomína **požiadavku objektivity postupu príslušného orgánu verejnej moci** (m. m. II. ÚS 9/00, II. ÚS 143/02). Len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ktorej nebezpečenstvo spočíva v potenciálnom uplatnení ničím (objektívne) nepodloženej úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú v podmienkach právneho štátu okrem iného garantované zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu pre rozhodnutie. Objektívny postup orgánu verejnej moci sa musí prejavíť nielen vo využití všetkých dostupných a pritom legálnych zdrojov zisťovania skutkového základu na rozhodnutie, ale aj v tom, že takéto rozhodnutie obsahuje (musí obsahovať) aj odôvodnenie, ktoré preukázateľne vychádza z týchto objektívnych postupov a ich uplatnenia v súlade s procesnými predpismi.“*

Ak štátny orgán podmienil splnenie zákonnej povinnosti v prípade dvoch jediných možných spôsobov tým, že vyžadoval jeden konkrétny produkt od jednej spoločnosti, ide podľa názoru žalobcu o prejav svojvôle orgánu verejnej moci, ktorý nemôže byť ničím objektívne podložený.

Ako žalobca poukázal už na začiatku tohto podania, v prejednávanom spore ide o vyriešenie otázky, či je to štát kto musí brať ohľad na slobodu občanov, alebo je to občan, ktorý sa musí podvoliť arbitrárnym technologickým rozhodnutiam štátu. Žalobca je presvedčený, že štát je tu pre občanov a nie naopak. Vyplýva to i z čl. 2 ods. 1 Ústavy podľa, ktorej „*štátna moc pochádza od občanov*“. Nie je to teda štát, kto dáva práva občanom, ale sú to občania, ktorí v dobrej viere zverujú správu svojich vecí štátu. Ten sa potom zaväzuje, že bude ich záležitosti spravovať objektívne. Preto by to mal byť štát kto obozretným zvolením si technického riešenia, ktoré bude založené na otvorených a technologicky neutrálnych štandardoch, umožní všeobecne prístup občanov – zákazníkov rôznych softvérových spoločností - k splneniu si svojich zákonných povinností. Takéto zabezpečenie, ako žalobca uviedol vyššie, je možné zo strany štátu aj v prípade ak neexistujú príslušné certifikované produkty. Daňová správa totiž mohla zabezpečiť certifikáciu technologicky neutrálneho a otvoreného riešenia

formou verejnej súťaže, tak ako zabezpečila samotné technické riešenia „eDane“ a „eTax“.

Je prejavom svojvôle orgánu verejnej moci ak ten podmieni splnenie zákona použitím jediného produktu od jedinej spoločnosti bez toho aby mu to umožňoval zákon.

Navrhujeme preto súdu aby zväžil podanie ustanovenia § 80 ods. 9 ZoDPH na Ústavný súd SR podľa § 109 ods. 1 písm. b), ktorý by najlepšie posúdil súladnosť jeho zákonného znenia, právnej konštrukcie a súčasného konštantného výkladu orgánmi verejnej moci s čl. 1, čl. 2 ods. 2, a čl. 13 ods 1., čl. 13 ods. 3, čl. 30, čl. 35 a čl. 46 ods. 1 Ústavy. Ak sa totiž Ústavný súd SR stotožní s vyššie uvedenými argumentmi žalobcu, podkladom napádanej správnej sankcie bolo protiústavné ustanovenie.

X.

Nesprávne právne posúdenie správneho deliktu

Žalobca je taktiež presvedčený, že Daňové riaditeľstvo SR nesprávne vyložilo ustanovenie § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Z o SDaP“) v spojení s § 80 ods. 9 ZoDPH. Ustanovenie § 35 ods. 6 Z o SDaP stanovuje: „**Ak daňový subjekt *nepredloží v ustanovenej lehote hlásenie alebo prehľad podľa osobitného zákona, 6ec)* správca dane mu uloží pokutu 66, 38 eura; ak hlásenie alebo prehľad daňový subjekt nepredloží ani v lehote určenej správcom dane vo výzve, správca dane mu uloží pokutu 132, 77 eura. Ak daňový subjekt v ustanovenej lehote nepredloží súhrnný výkaz podľa osobitného zákona, 11ae) správca dane mu uloží pokutu 331, 93 eura; ak súhrnný výkaz daňový subjekt nepredloží ani v lehote určenej správcom dane vo výzve, správca dane mu uloží pokutu 663, 87 eura. Správca dane podľa prvej vety alebo druhej vety je oprávnený daňovému subjektu uložiť len jednu pokutu.“**

Skutková podstata viaže uloženie pokuty na cieľ, ktorým je zabezpečenie informácií potrebných pre štát podľa ZoDPH. Účelom normy teda nie je garantovať a vynucovať zo strany štátu elektronické splnenie povinnosti. V prípade napádaných pokút boli štátu poskytnuté všetky informácie, avšak nie v zákonom predpokladanej forme. Finančné riaditeľstvo malo teda vykonať teleologickú interpretáciu právnej normy, a teda posudzovať jej obsah materiálne, nie formálne podľa doslovného znenia. Ako sumarizuje vo svojom známom rozhodnutí Ústavný súd ČR: „*Jazykový výklad predstavuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně*

nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity” (sp. zn. Pl. US 33/97). Je zřejmé, že v prípade žalobcu **došlo k splneniu zákonnej povinnosti dodať informácie**, avšak nie v elektronickej forme (viď aj zápisnicu DÚ vo Zvolene). Žalobca bol teda podrobený sankcii nie za nedodanie informácií, ale za nedodržanie elektronickej formy.

V prípade § 35 ods. 6 Z o SDaP je spoločensky chráneným záujmom (objektom skutkovej podstaty deliktu), záujem štátu na získaní dostatočných informácií na účely dani z pridanej hodnoty. Preto štát uplatňuje v tomto prípade objektívnu zodpovednosť bez ohľadu na zavinenie. Výklad, ktorým sa objekt skutkovej podstaty rozširuje aj na záujem štátu na bezpodmienečnom dodržiavaní elektronickej formy, expanduje skutkovú podstatu správneho deliktu aj na spoločensky zanedbateľne nebezpečné správanie daňového subjektu.

Navyše, ide o administratívno-právnu represiu zo strany štátu, na ktorú sa aplikuje čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách - *“akékoľvek trestné obvinenie”* (rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8 SŽ 18/2011, 8 SŽ 22/2011, 8 SŽ 23/2011 a 8 SŽ 24/2011, pozri aj článok BABIAKOVÁ, E.: Analógia v oblasti správneho trestania. JR, 64, 2012, s. 343-348, tiež rozsudok 2 SŽf/44/2011). Z toho, podľa názoru žalobcu jednoznačne vyplýva, že protiprávne správanie štátu, ktoré sám zavinil, nemôže byť dané na príťaž subjektu, ktorý ako následok poruší povinnosť, ktorej splnenie mu štát sám zmaril. Správanie orgánu verejnej moci, ktoré viedlo k uloženiu pokuty je totiž nedielnou súčasťou skutkovej podstaty správneho deliktu, keďže jeho objektívnu stránku (nesplnenie elektronickej formy) priamo vyvolalo (podmienilo). V právnom štáte musí byť protiprávne zmarenie splnenia povinnosti, na ktoré sa vzťahuje následná sankcia, považované za okolnosť vylučujúcu protiprávnosť správneho deliktu.

Takáto okolnosť vylučujúca protiprávnosť môže byť odvodená z toho, že spoločenská nebezpečnosť, ktorá tvorí materiálnu stránku správneho deliktu, a ktorá je predovšetkým stanovená zákonným vymedzením dotknutých objektov protiprávneho konania, absentuje v prípade ak protiprávny stav zavinil sám štátny orgán, ktorý si jeho dodržiavanie následne vynucuje zneužívaním verejnoprávnej represie. Správne právo trestné nemá vlastnú úpravu okolností vylučujúcich protiprávnosť. Aplikácia okolností podľa § 24 až 30 TP nie je vždy dobre možná, pretože právne vzťahy, ktoré administratívne právo upravuje sú viac špecifické. V takomto prípade by preto mala byť takáto okolnosť odvodená z princípu spoločenskej nebezpečnosti správneho deliktu – jeho materiálnej stránky.

Tento princíp je samozrejmom súčasťou administratívneho trestania a prejavuje sa aj v priamej aplikácii administratívno-právnych sankcií. Ak štát napríklad svojím konaním spôsobí, že povinné elektronické daňové priznanie nie je možné objektívne podať načas, napr. preto lebo technické vybavenie zlyhalo na

niekoľko týždňov, nie je predstaviteľné aby štát v takejto situácii následne oneskorené podanie povinnými subjektmi akokoľvek sankcionoval. A štát to ani nezvykne robiť. Takéto správanie štátu však nie je prejav jeho „dobrej vôle“ ale toho, že akékoľvek rozhodnutie o uložení pokuty by bolo protiprávne, keďže správanie štátu vo fáze „vytvorenia možností“ na splnenie zákonnej povinnosti je taktiež súčasťou skutkovej podstaty správneho deliktu.

Takáto okolnosť vylučujúca protiprávnosť umožňuje občanovi brániť sa pred svojvôľou a vynucovaním „neprávosti“ zo strany štátneho orgánu.

Na povinnosť aplikovať princípy trestného práva poukazuje napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci 5SŽ/21-22/2011, ktoré uvádza: „*Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (pozri napr. sp. zn. 3SŽn/68/2004, 3SŽ/85/2007, 8SŽo/28/2007, 8SŽo/147/2008) je jednotná v tom, že tieto princípy sa v správnom trestaní v plnom rozsahu aplikujú, a že **trestanie za správne delikty** (priestupky, správne delikty právnických osôb a správne delikty fyzických osôb - podnikateľov) **musí podliehať rovnakému režimu ako trestný postih za trestné činy**. Z tohto hľadiska treba vykladať aj všetky záruky, ktoré sa poskytujú obvinenému z trestného činu. Hranice medzi trestnými deliktami, za ktoré ukladá trest súd a deliktami, za ktoré ukladajú sankcie správne orgány, sú určené prejavom vôle zákonodarcu a nie sú odôvodnené prirodzeno-právnymi princípmi. Z týchto dôvodov nemožno akceptovať ani námietku odporkyne (uvedenú v jej vyjadrení z 13. decembra 2011 podanom k veci sp. zn. 6SŽ/19, 23 a 27/2011), že na porušenie zásad správneho trestania súd môže prihliadnuť len na námietku navrhovateľa. V administratívnom trestaní treba rešpektovať Odporúčanie výboru ministrov [Rady Európy (91)] z 13. februára 1991 (relative aux sanctions administratives), podľa ktorého pre ukladanie administratívnych sankcií platia analogicky zásady ukladania sankcií trestných s tým, že správny (administratívny) postih protiprávneho chovania možno uplatniť len v primeranej lehote. Keďže administratívne trestanie má aj podľa štrasburskej judikatúry trestnoprávny charakter, treba vychádzať z Ústavy Slovenskej republiky (čl. 50) a analogicky aj z Trestného zákona.“*

Z judikatúry Najvyššieho súdu navyše vyplýva, že aj keby právna norma § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Z o SDaP mala za cieľ sankcionovať nie len dodanie informácií na čas, ale aj dodržanie elektronickej formy, pri trvajúcom a opakujúcom porušení daňovej normy si nemôže daňový úrad udeliť niekoľko pokút naraz hoci za rôzne obdobia. Ide to totiž proti účelu štátnej represie, ktorým je vynútenie si splnenia povinnosti. Poukazuje na to napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci 5SŽ/21-22/2011, ktorý uvádza „*Na rozdiel od Trestného zákona, právne predpisy, ktoré zakotvujú skutkové podstaty správnych deliktov neupravujú postup správnych orgánov pri postihu za pokračovací delikt. **Pri pokračovanom správnom delikte pri nedostatku špeciálnej úpravy je potrebné použiť „analogiae legis“ § 122 ods. 10 zákona č. 300/2005 Z. z.. Na základe analógie teda v danom prípade treba aplikovať pravidlá pre triedenie trestných činov z časového hľadiska, t. j. správny***

orgán uloží za viaceré čiastkové útoky jednu sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt. Rozhodujúcim znakom pokračovania v trestnom čine je, že jednotlivé útoky, z ktorých každý napĺňa znaky toho istého trestného činu sú po subjektívnej stránke spojené jedným a tým istým zámerom páchatela v tom význame, že už od počiatku zamýšľa aspoň v hrubých rysoch aj ďalšie útoky, a že po objektívnej stránke sa jednotlivé útoky javia ako postupné realizovanie tohto jediného zámeru. Pokračovanie v trestnom čine pritom vyžaduje aj blízku súvislosť v čase a predmete útoku. Aj keď časovú súvislosť nemožno presne ohraničiť, spravidla pôjde o niekoľko dní, týždňov, či mesiacov. Spomenutá časová súvislosť je z objektívneho hľadiska najvýznamnejšia (pozri napr. uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Tz/32/2005).“

Prax daňových orgánov, ktoré takto „hromadne“ ukladajú administratívnoprávne sankcie za niekoľko období v jediný deň pritom vyslovene odmietol Najvyšší súd SR, ktorý v rozhodnutí 2Sžf/44/2011 uviedol, že „Odvolací súd akceptuje argumentáciu žalovaného, že v danom prípade išlo o samostatnosť jednotlivých zdaňovacích období, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spáchané. Ušlo však podľa názoru odvolacieho súdu pozornosti žalovaného ako i správcu dane, že hoci išlo o „samostatnosť zdaňovacích období“ v danom prípade, v ktorých boli jednotlivé správne delikty spôsobené, avšak správca dane rozhodoval o všetkých jednotlivých správnych deliktoch spôsobených žalobkyňou ako daňovým subjektom nie však osobitne po právoplatnom rozhodnutí týkajúcom sa príslušného zdaňovacieho obdobia, **ale rozhodoval v ten istý deň, a to 21.1.2008, 8 samostatnými rozhodnutiami.** V danom prípade vzhľadom na tieto skutočnosti nič, podľa názoru odvolacieho súdu, nebránilo správcovi dane Daňovému úradu Senec, aby v príslušnom konaní rešpektoval zásady administratívnoprávneho trestania naviac, keď žalobkyňa dôvodila tým, že z jej strany ide o previnenie trvajúce a opakované a mala by jej byť uložená iba jedna pokuta ako sankcia za nesplnenie si zákonom stanovenej povinnosti. [...] Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje i na skutočnosť, že aj vo veciach priestupkového charakteru sú priestupkové orgány povinné pri ukladaní sankcií rešpektovať príslušné zásady administratívnoprávneho trestania. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva je potrebné dokonca i sankcie v priestupkových veciach vo forme pokuty považovať za sankcie represívneho charakteru, a v týchto prípadoch dospel Európsky súd pre ľudské práva k záveru, že taktiež ide o trestné veci, a to bez ohľadu na relatívne nízke sankcie.“

Žalobca sa nazdáva, že ak malo ísť vôbec o spáchaný správny delikt, čo žalobca spochybňuje, tak jedine o pokračovací správny delikt. Podľa § 122 ods. 10 zákona č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov sa za pokračovací trestný čin považuje, ak páchatel pokračoval v páchaní toho istého trestného činu. Trestnosť všetkých čiastkových útokov sa posudzuje ako jeden trestný čin. Žalobca je presvedčený, že toto ustanovenie musí byť na základe *analogie legis* použité taktiež v prípade administratívnoprávnych sankcií.

Pokračovací trestný čin je v zákone charakterizovaný troma znakmi, ktoré musia byť splnené súčasne:

a) rovnaká skutková podstata trestného činu (v uvedenom prípade porušenie § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Z o SDaP),

b) všetky čiastkové útoky toho istého páchatela spája objektívna súvislosť (v uvedenom prípade dodržanie elektronickej formy) - v čase a v spôsobe ich spáchania,

c) subjektívna súvislosť najmä jednotiaci zámer páchatela spáchať uvedený trestný čin (žalobca sa celý čas domáhal plnenia písomnou formou, pričom dôvod neplnenia elektronickej, ktorý bol známy aj žalovanému, bol celý čas rovnaký).

XI.

Návrh na odklad vykonateľnosti

Žalobca navrhuje podľa § 250c OSP odklad vykonateľnosti napadnutých rozhodnutí, pretože okamžitým výkonom napadnutého rozhodnutia hrozí žalobcovi závažná ujma v jeho podnikaní. Žalobou napádané rozhodnutia predstavujú spoločne záťaž vo výške 4.978,90 €, ktoré by musel zaplatiť naraz, pretože žalovaný doručil všetkých 11 rozhodnutí súčasne v jediný deň. Žalobca nedisponuje voľnými prostriedkami o takejto sume, a už dnes musel vynaložiť pomerne veľké prostriedky na ochranu svojho práva pred súdom. Žalobca, ako daňový subjekt, sa tiež cíti ukrátený na svojich právach nezákonnými rozhodnutiami a postupom daňového orgánu. Žalobca by sa týmto návrhom na odklad vykonateľnosti chcel vyhnúť najmä tomu aby vedenie tohto súdneho sporu negatívne ovplyvnilo jeho vlastných zamestnancov a dodávateľov v obchodnom styku. Na druhej strane zo strany štátu nedôjde k žiadnej ujme.

XII.

Na základe uvedeného žalobca navrhuje, aby súd vydal tento

r o z s u d o k :

I. Súd zrušuje rozhodnutia Finačného riaditeľstva SR:

- č. 1040503/1/39789/2012 z 21.3.2012,
- č.1040503/1/39802/2012 z 21.3.2012,
- č.1040503/1/39815/2012 z 29.2.2012,
- č.1040503/1/39824/2012 z 21.3.2012,
- č.1040503/1/39831/2012 z 21.3.2012,
- č.1040503/1/39910/2012 z 21.3.2012,

- č.1040503/1/39898/2012 z 22.3.2012,
 - č.1040503/1/39890/2012 z 21.3.2012,
 - č.1040503/1/39880/2012 z 21.3.2012,
 - č.1040503/1/39936/2012 z 21.3.2012,
 - č.1040503/1/39921/2012 z 21.3.2012
- a rozhodnutia Daňového úradu vo Zvolene:**

- č. 685/230/92305/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92329/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92314/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92347/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92368/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92366/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92369/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92370/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92372/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92380/11/Tu z dňa 13.12.2011,
 - č. 685/230/92343/11/Tu z dňa 13.12.2011
- a vec vracia žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie.**

II. Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania.

V Berlíne a Zvolene,
dňa 28.5.2012

.....
František Slivka, konateľ