

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Asan/9/2021
Identifikačné číslo spisu: 1018200428
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1018200428.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu: Hampi s.r.o., so sídlom Šulekova 2, 811 06 Bratislava, IČO: 35 870 371, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo : 100186699/2018 z 22. januára 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/50/2018-51 z 29. apríla 2020 v spojení s opravným uznesením č.k. 2S/50/2018-71 z 9. februára 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Žalobca podal 25. októbra 2013 riadne daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet tejto dane v sume 187 775,- €.

2. Žalobca následne podal 19. apríla 2017 v poradí prvé dodatočné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet tejto dane v sume 300 219,11 €, čo predstavovalo navýšenie nadmerného odpočtu oproti riadnemu daňovému priznaniu o sumu 112 444,11 €.

3. Žalobca následne podal 12. mája 2017 v poradí druhé dodatočné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet tejto dane v sume 298 426,37 €, čo predstavovalo zníženie nadmerného odpočtu oproti prvému dodatočnému daňovému priznaniu o sumu 1 792,74 €.

4. Suma 110 651,37 € po podaní druhého dodatočného daňového priznania bola zaslaná na účet žalobcu.

5. Žalobca konečne podal 15. júna 2017 v poradí tretie dodatočné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet tejto dane v sume 185 982,26 €, čo predstavovalo zníženie nadmerného odpočtu oproti druhému dodatočnému daňovému priznaniu o sumu 112 444,11 €.

6. Daňový úrad Bratislava, pobočka Malacky (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 102503830/2017 zo 4. decembra 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 155 ods. 1 písm. g/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) v nadväznosti na § 155 ods. 6 daňového poriadku uložil žalobcovi pokutu vo výške 12 273,30 € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku, a to z dôvodu, že uviedol v dodatočnom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 doručenom 15. júna 2017 sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní doručenom 12. mája 2017 predstavuje zníženie nadmerného odpočtu.

7. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že žalobca 15. júna 2017 podal dodatočné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013, ktorým sa znížil nadmerný odpočet uvedený v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní o sumu 112 444,11 € s tým, že dodatočné daňové priznanie bolo podané po vrátení nadmerného odpočtu. Pri výpočte pokuty sa vychádzalo z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní, t.j. zo sumy 112 444,11 €, pričom počet dní omeškania bol určený 1 329 dňami a sadzba predstavovala 3,00%. Teda $112\,444,11 \text{ €} \times 3\% \times 1329/365/366 = 12\,273,30 \text{ €}$.

8. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 100186699/2018 z 22. januára 2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalobca v odvolaní namietal počet dní omeškania spolu 1 329 dní (od 26.10.2013 do 15.06.2017), dôvodiac tým, že protiprávny stav spočívajúci v uplatnení nadmerného odpočtu vo vyššej sume, než patrila, netrval od 26. októbra 2013, ale až od 19. apríla 2017, dátumu podania prvého dodatočného daňového priznania, čo predstavuje do 15. júna 2017 (dátumu podania posledného, tretieho dodatočného daňového priznania) 57 dní. Správna výška pokuty ba teda mala byť $112\,444,11 \text{ €} \times 3\% \times 57/365 = 526,79 \text{ €}$.

9. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný výpočet správcu dane označil za zákonný, dôvodiac tým, že správca dane pri určení počtu dní vychádzal z ustanovenia § 155 ods. 2 daňového poriadku, podľa ktorého pokuta podľa odseku 1 písm. g/ citovaného zákona sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania. Poukázal na to, že lehota na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013 uplynula 25. októbra 2013. Následne správca dane v zmysle citovaného ustanovenia určil počet dní na výpočet pokuty od 26. októbra 2013 do dňa podania tretieho dodatočného daňového priznania za obdobie september 2013, t.j. do 15. júna 2017. Žalovaný s poukazom na konkrétne ustanovenia daňového poriadku uzavrel, že prvostupňové rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonom, keď pokuta vo výške 12 273,30 € bola uložená za uvedenie v dodatočnom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 podanom 15. júna 2017 sumy, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní podanom 12. mája 2017 predstavuje zníženie nadmerného odpočtu.

10. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu. Zopakoval svoju argumentáciu uvedenú už v podanom odvolaní, pričom zdôraznil, že je trestaný aj za 1 270 dní, počas ktorých nič neporušil. Uviedol, že postup výpočtu sankcie zvolený

žalovaným by mal zmysel, ak by si tretím dodatočným daňovým priznaním zvýšil vlastnú daňovú povinnosť, lebo vtedy by počas celej doby od 26. októbra 2013 do 15. júna 2017 nebola zaplatená daň v správnej výške. Žalobca ďalej navrhol, aby krajský súd moderoval uloženú sankciu postupom podľa § 198 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) a uložil mu pokutu vo výške 526,79 €.

11. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, a priznal žalobcovi právo na náhradu trov konania proti žalovanému. Krajský súd uviedol, že žalovaný sankcionoval žalobcu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bodu 2. daňového poriadku, no tomuto správne deliktu zodpovedá len konanie žalobcu súvisiace s druhým a tretím dodatočným daňovým priznaním.

12. Podaním prvého dodatočného daňového priznania sa nemohol žalobca dopustiť tohto správneho deliktu, pretože si sumu nadmerného odpočtu oproti sume uvedenej v riadnom daňovom priznaní neznížil, ale zvýšil. Týmto konaním sa mohol dopustiť správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku (uplatnením si nároku vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť), no takýmto spôsobom žalovaný nepostupoval.

13. Ani podaním druhého dodatočného daňového priznania si žalobca neznížil sumu nadmerného odpočtu oproti sume uvedenej v riadnom daňovom priznaní, ale iba oproti sume uvedenej v prvom dodatočnom daňovom priznaní, a to o 1 792,74 €.

14. Až v treťom dodatočnom daňovom priznaní bola uplatnená suma o 1 792,74 € nižšia než v riadnom daňovom priznaní.

15. Ak teda žalovaný postihoval žalobcu za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bodu 2/ daňového poriadku, mohol pokutu počítať len zo sumy 1 792,74 € za obdobie od 25. októbra 2013 do 15. júna 2017 a zo sumy 1 792,74 € za obdobie od 19. apríla 2017 do 15. júna 2017.

16. Správny súd tiež poukázal na to, že pri výklade právnej normy treba vychádzať z toho, že podstatná je aplikácia materiálneho hľadiska, nakoľko právny formalizmus v podmienkach demokratického právneho štátu nemôže celkom prevládať doplniac, že podľa konštantnej judikatúry nemožno orgánom verejnej moci a predovšetkým všeobecným súdom tolerovať formalistický prístup a tiež, že povinnosť súdu nachádzať právo neznamena len vyhľadávať priame a výslovné pokyny v zákonom texte, ale tiež formulovať, čo je zmyslom a účelom právnych predpisov (napríklad nález ÚS SR z 7. septembra 2010, sp.zn. Pl. ÚS 34/09).

17. Žalovaný teda nesprávne zobral do svojho výpočtu ako základ sumu 122 444,11 € (správne malo byť uvedené 112 444,11 € - poznámka kasačného súdu), ako aj počet dní 1 329. Z uvedeného dôvodu krajský súd uzavrel, že napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ Správneho súdneho poriadku zrušil napadnuté rozhodnutie vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Krajský súd na záver uviedol, že neboli splnené podmienky na postup podľa § 198 SSP.

II. Argumentácia účastníkov konania

18. Žalovaný podal proti napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť, uplatňuje v nej dôvod nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

19. Argumentuje rovnako, ako v napadnutom rozhodnutí. Uvádza, že napadnutý rozsudok je nevykonateľný, pretože daňový poriadok nepozná pravidlo, podľa ktorého by bolo možné sankcionovať rozdiel súm medzi tretím dodatočným daňovým priznaním a riadnym daňovým priznaním. Rovnako ani postup podľa § 154 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, naznačený krajským súdom, nie je namieste, lebo v práve rozhodovanej veci nedošlo k začatiu daňovej kontroly, ako to predpokladá § 155 ods. 1 písm. f) bod 2 daňového poriadku.

20. Ďalej poukázal na judikatúru, podľa ktorej, ak je sankcia stanovená v právnom predpise pevnou výškou, tak sa správny orgán ani správny súd nemôžu zaoberať otázkou jej primeranosti (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/12/2016), resp. podľa ktorej, ak došlo v dodatočnom daňovom priznaní k uznaniu faktu, že sa uplatnil neoprávnené vysoký nadmerný odpočet, správca dane musí uložiť pokutu z rozdielu medzi jednotlivými sumami nadmerného odpočtu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/59/2013).

21. Sťažovateľ ďalej argumentuje, že podávanie troch dodatočných daňových priznaní svedčí o nie riadnom vedení si účtovej a daňovej evidencie žalobcom. Žalobca získal zo štátneho rozpočtu finančné prostriedky, ktoré nelegitímne užíval, čím mal získať neoprávnenú daňovú výhodu.

22. Sťažovateľ navrhuje zmenu napadnutého rozsudku tak, že sa žaloba zamietne a že sa žalobcovi nepriznajú trovy konania pred krajským súdom.

23. Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

24. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 10. júla 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 6Asan/18/2020 a opätovne po vrátení spisu 6. mája 2021 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 6Asan/9/2021. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) nezistiac vady trestania (§ 453 ods. 2 v spojení s § 195 SSP), rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. V práve rozhodovanej veci nie je medzi účastníkmi konania sporné, v akej výške boli sumy nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2013 jednotlivo uvádzané a menené. Uvedený vývoj je rekapitulovaný v úvodných bodoch tohto rozsudku. Účastníci konania ani neargumentovali, že sa mal použiť postup podľa § 154 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku, ako to ako alternatívu riešenia problému prezentovaného v práve rozhodovanej veci naznačil krajský súd.

27. Spornou medzi účastníkmi konania je odpoveď na otázku, aké dlhé obdobie na účely výpočtu výšky pokuty mal sťažovateľ zobrať do úvahy pri ukladaní pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ daňového poriadku na účely uplatnenia komponentu vzorca uvedeného v § 155 ods. 2 daňového poriadku v kontexte pravidla uvedeného v § 155 ods. 6 daňového poriadku a rovnako akú sumu. Ostatné komponenty výpočtu predmetnej pokuty nie sú v správnej žalobe spochybňované.

28. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na znenie aplikovateľných právnych predpisov.

29. Podľa § 154 daňového poriadku, označeného ako „Správne delikty“, a konkrétne jeho ods. 1 písm. i/ bodu 2, správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v dodatočnom daňovom priznaní sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zníženie nadmerného odpočtu.

30. Podľa § 155 daňového poriadku, označeného ako „Pokuty“, a konkrétne jeho ods. 1 písm. g/, správca dane uloží pokutu vo výške základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20220331.html>>. Podľa jeho ods. 2 pokuta podľa odseku 1 písm. f/ až h/ sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania dodatočného daňového priznania [...]. Napokon podľa jeho ods. 6 ak daňový subjekt podá ďalšie dodatočné daňové priznania, pokuta sa vypočíta spôsobom podľa odseku 1 písm. g/ alebo písm. h/ z rozdielu medzi sumou uvedenou v poslednom dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní.

31. Najvyšší správny súd na úvod uvádza, že účelom právnej úpravy uvedenej v § 154 ods. 1 písm. i/ bude 2 daňového poriadku je sankcionovať daňový subjekt, ktorý si neoprávnene po určitú dobu uplatňuje nárok na nadmerný odpočet vo vyššej sume ako mu patrí, a to spôsobom, že sa pokuta počíta v závislosti od ceny peňazí naviazanej na základnú úrokovú sadzbu Európskej centrálnej banky (s príslušnou korekciou podľa § 155 ods. 5 daňového poriadku), a od času, počas ktorého protiprávny stav (uplatňovanie neoprávnene vysokej sumy nadmerného odpočtu) trval.

32. Z ustanovenia § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku explicitne vyplýva, že na to, aby sa daňový subjekt dopustil spáchania správneho deliktu je potrebné, aby uviedol v dodatočnom daňovom priznaní sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavuje zníženie nadmerného odpočtu. Teda na účely vyhodnotenia či skutočne došlo k spáchaniu správneho deliktu je relevantné vždy posudzovať zníženie nadmerného odpočtu uvedeného v dodatočnom daňovom priznaní vo vzťahu k daňovému priznaniu.

33. V danom prípade bola žalobcovi uložená pokuta podľa § 155 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku v spojení s § 155 ods. 6 daňového poriadku vo výške 12 273,30 € za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku a to z dôvodu, že žalobca uviedol v dodatočnom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 doručenom dňa 15.06.2017 sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v predchádzajúcom dodatočnom daňovom priznaní doručenom dňa 12.05.2017 predstavuje zníženie nadmerného odpočtu.

34. Sťažovateľ sám uvádza, že si žalobca uplatňoval neoprávnene vysokú sumu nadmerného odpočtu v období od 12. mája 2017 do 15. júna 2017, výšku pokuty odvíjal od rozdielu súm nadmerného odpočtu uvedených 12. mája 2017 v druhom dodatočnom daňovom priznaní a 15. júna 2017 v treťom dodatočnom daňovom priznaní podľa § 155 ods. 6 daňového poriadku, avšak dobu trvania tohto neoprávneného uplatňovania počítal od 25. októbra 2013 a to čisto mechanickým použitím § 155 ods. 2 daňového poriadku.

35. V súvislosti s vyššie uvedeným kasačný súd uvádza, že daňový poriadok explicitne neupravuje situáciu, ak daňový subjekt podá viac dodatočných daňových priznaní, avšak nie každým z nich dochádza k zníženiu nadmerného odpočtu oproti daňovému priznaniu. Inak povedané, nie každým z nich dochádza k spáchaniu správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bodu 2 daňového poriadku, v zmysle ktorého správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v dodatočnom daňovom priznaní sumu, ktorá v porovnaní so sumou uvedenou v daňovom priznaní predstavujú zníženie nadmerného odpočtu. Pre takéto prípady musí preto platiť základná zásada nullum crimen sine legem (žiaden trestný čin bez zákona), ktorú je potrebné aplikovať aj v správnom trestaní, nakoľko opačný výklad by v podstate viedol k absurdnej situácii, keď by bol daňový subjekt postihovaný za protiprávne konanie aj za obdobie, počas ktorého k protiprávnemu konaniu výslovne vymedzenému v daňovom poriadku nedošlo.

36. Preto podľa názoru Najvyššieho správneho súdu, je namieste ustanovenie § 155 ods. 2 daňového poriadku aplikovať v spojení s § 155 ods. 6 daňového poriadku iba za situácie, ak pri podaní viacerých dodatočných daňových priznaniach došlo k spáchaniu správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bodu 2 daňového poriadku, a to každým podaným dodatočným daňovým priznaním oproti samotnému

daňovému priznaniu. Inak sa ustanovenie § 155 ods. 6 daňového poriadku nepoužije a pokuta za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku sa počíta postupom podľa § 155 ods. 1 písm. g/ v spojení s § 155 ods. 2 daňového poriadku.

37. Najvyšší správny súd si s plnou vážnosťou uvedomuje, že žalobca skutočne počas určitého obdobia disponoval sumou 112 444,11 €, ktorá predstavuje zníženie nadmerného odpočtu medzi podaným tretím dodatočným daňovým priznaním a druhým dodatočným daňovým priznaním, avšak toto obdobie trvalo približne od 12.05.2017 do 15.06.2017 (kasačnému súdu nie je z obsahu administratívneho spisu zrejmé, kedy presne bola suma vo výške 110 651,37 € vrátená žalobcovi) a nie od 25.10.2013 do 15.06.2017, pričom v tomto prípade ale nešlo v celej sume o zníženie nadmerného odpočtu voči daňovému priznaniu, ale len voči druhému dodatočnému daňovému priznaniu, čím nebola naplnená skutková podstata uvedená v § 154 ods. 1 písm. i) bodu 2 daňového poriadku

38. Z dôvodu, že ide o správne trestanie, v rámci ktorého platí vyššie uvedená zásada (nullum crimen sine legem) nie je prípustné, aby správne súdy svojím výkladom vyplnili medzeru v práve v neprospech žalobcu (sankcionovaného subjektu). Bude preto na zákonodarcovi, aby do budúca upravil pravidlá sankcionovania takého konania, ktoré bolo identifikované práve v prípade žalobcu, keď došlo k zníženiu nadmerného odpočtu medzi jednotlivými dodatočnými priznaniami bez toho, aby každým z nich došlo k zníženiu voči samotnému daňovému priznaniu. Kasačný súd opakuje, že ustanovenia § 155 ods. 1 písm. g/, ods. 2 v spojení s § 155 ods. 6 daňového poriadku sa aplikujú iba v prípade, ak je správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku spáchaný jednotlivými dodatočnými daňovými priznaniami počas celého obdobia, teda odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania alebo po dni splatnosti dane až do dňa podania „posledného“ dodatočného daňového priznania voči daňovému priznaniu.

39. Kasačný súd sa preto stotožňuje s bodom 36 napadnutého rozsudku, v ktorom krajský súd poukázal na výpočet pokuty za spáchanie správneho deliktu podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku s tým, že správne malo byť obdobie určené odo dňa 26.10.2013 (pokuta za počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie september 2013) do dňa 15.06.2017 (deň tretieho dodatočného daňového priznania). Teda pokuta mala byť vypočítaná za obdobie od 26.10.2013 do 15.06.2017 zo sumy 1 792,74 € predstavujúcej rozdiel medzi sumou uvedenou v treťom dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v riadnom daňovom priznaní [§ 155 ods. 1 písm. g/ daňového poriadku], keďže až podaním tretieho dodatočného priznania došlo k zníženiu nadmerného odpočtu voči daňovému priznaniu v sume 1 792,74 €.

40. Vychádzajúc z vyššie uvedených právnych záverov (body 35 až 39 rozsudku) kasačný súd nenašiel zákonný podklad na výpočet pokuty, ktorý predostrel v bode 37 napadnutého rozsudku krajský súd stanovením výpočtu výšky pokuty za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. i/ bod 2 daňového poriadku za obdobie odo dňa 19.04.2017 (deň prvého dodatočného daňového priznania) do dňa 12.05.2017 (deň druhého dodatočného daňového priznania) zo sumy 1 792,74 €. Preto bude v ďalšom konaní namieste vypočítať pokutu postupom podľa bodu 39 tohto rozsudku.

41. Kasačnému súdu nedá záverom neuviesť, že pokiaľ by mal byť odobrený výpočet, ktorý zvolil sťažovateľ, keď sankcionoval žalobcu aj za čas, počas ktorého si neznižil nadmerný odpočet a za sumu, ktorou nadmerný odpočet neznižil, bolo by to nielen proti textu, ale aj proti zmyslu a účelu § 154 ods. 1 písm. i) bodu 2 daňového poriadku. Naviac kasačný súd tento výklad považuje za ústavne neudržateľný, nakoľko by bez legitímneho dôvodu zasahoval do majetku žalobcu.

42. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

43. O trovách konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý v konaní dosiahol úspech, priznal nárok na náhradu trov

kasačného konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

44. Na záver kasačný súd dodáva, že v záhlaví rozsudku neuviedol právneho zástupcu žalobcu, nakoľko z plnomocenstva zo dňa 08.03.2018 nevyplýva, že by bol oprávnený zastupovať žalobcu aj v rámci kasačného konania. Navyše, krajský súd kasačnú sťažnosť žalovaného nedoručoval právnemu zástupcovi žalobcu, ale priamo žalobcovi, čo vyplýva z čl. 68 súdneho spisu.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.