

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-1S/150/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200956  
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 10. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1019200956.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: Energetic Systems, s.r.o., so sídlom Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, IČO: 46 780 751, zastúpený: Advokátska kancelária DE IURE s.r.o., so sídlom Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101037414/2019 zo dňa 3. mája 2019, takto

### rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave návrh žalobcu na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku z a m i e t a.

II. Správny súd v Bratislave žalobu z a m i e t a.

III. Žalovanému právo na náhradu trov konania voči žalobcovi n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 102461405/2018 zo dňa 05.12.2018, podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi za zaniknutý daňový subjekt X A. B. B., IČO: XX XXX XXX, so sídlom C. XX, D. rozdiel dane v sume XXX € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101037414/2019 zo dňa 03.05.2019 rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil.

II.

Žaloba

3. Žalobca podal včas voči napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodňoval tým, že napadnuté opatrenie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP), je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP), a tým, že

došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). Navrhol, aby správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a aby mu bola priznaná úplná náhrada trov konania. Súčasne žalobca navrhol, aby správny súd predložil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky v tomto znení:

„1) Je ustanovenie § 46b Zákona o daní z príjmu odvolávajúc sa na ods. 2 Daňovú licenciu, ktorú platí daňovník

a) k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 480 EUR,

b) k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 960,- EUR

a to pre určenie minimálnej dane z príjmu (právnických osôb) v súlade s daňovou neutralitou a proporcionalitou; odvolávajúc sa v ustanovení zákona na určitú skupinu platiteľov dane z DPH t. j. iným zákon č. 222/2004 Z.z., ktorým sa určuje zákonná povinnosť sa stať platiteľom DPH aj bez svojej vôle; môže potom v zásade daňovej neutrality a proporcionality daňový subjekt byť postihovaný výšou minimálnou daňou z príjmu, ktorú by mal odvieť vyššiu daň na daní z príjmu do rozpočtu Slovenskej republiky ako neplatiteľ DPH ?

2) Je ustanovenie § 46b Zákona o daní z príjmu odvolávajúc sa na ods. 2 Daňovú licenciu, ktorú platí daňovník

a) k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 480 EUR,

b) k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 960,- EUR

nediskriminačným ustanovením k majetku daňovníkov pri výbere daní z príjmu v Slovenskej republike, ak sa má posudzovať minimálny vyber daní z príjmu rozdielne pre jednotlivé daňové subjekty – obchodné spoločnosti a to podľa toho či daňové subjekty, ktoré sú obchodnými spoločnosťami založené na základe toho istého právneho predpisu Obchodného zákonníka č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov; môže Slovenská republika vyberať minimálnu daň z príjmu bez základu dane v rozdielnej výške (paušalizovanej sume) a to podľa určenia či konkrétny daňový subjekt je platiteľom DPH alebo nie je platiteľom DPH podľa zákona č. 222/2004 Z. z.?”.

4. Žalobca v rozsiahlej žalobe v zásade zopakoval svoje námietky a argumentáciu, ktoré už uviedol v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, pričom žalobcom vznesené námietky boli najmä procesnoprávneho charakteru. Žalobca namietal nedostatočné odôvodnenie, kedy uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zostalo bez vyhodnotenia dôkazov, ktoré vyšli najavo pred začatím daňovej kontroly, ako aj počas daňovej kontroly a následného daňového konania. Namietal, že žalovaný spomína vo svojom rozhodnutí len časť odvolacích dôvodov a absolútne sa nevysporiadal s dôkazmi žalobcu a ani ich nehodnotil jednotlivo a ani vo vzájomných súvislostiach. Taktiež sa žalovaný podľa žalobcu nevysporiadal ani s právom žalobcu na odpor, ktorý žalobca už uplatnil a uviedol pri podávaní daňového priznania na daní z príjmu za rok 2015 a to v súlade s čl. 32 Ústavy SR. Ďalej namietal, že žalovaný vo svojom rozhodnutí nepoužil žiadnu právnu úvahu, neuviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5. Vychádzajúc z obsahu žaloby, žalobca vzniesol nasledovné relevantné námietky:

Ad a) nezákonnosť daňovej kontroly, a teda aj protokolu z dôvodu namietanej zaujatosti vtedajšieho riaditeľa správcu dane a zamestnancov správcu dane

K tomu uviedol, že konateľ žalobcu uviedol dňa 09.10.2014 do zápisnice o ústnom pojednávaní zaujatosť správcu dane a jeho zamestnancov, vrátane riaditeľa správcu dane (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104404/5/4567328/2014/FilV). Na základe uvedeného správcu dane vydal rozhodnutie č. 9104404/5/4610668/14/Kusn, ktorým prerušil daňovú kontrolu a žalobca sa domnieva, že predmetné prerušenie úkonov správcu dane do rozhodnutia o námietke zaujatosti bolo správne, a teda nie je možné ani v tomto prípade začínať daňovú kontrolu voči daňovému subjektu tým istým správcom dane. V dôsledku uvedeného žalobca namietal, že samotné začatie daňovej kontroly je v rozpore s § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 9 Daňového poriadku, vrátane § 60 ods. 1, 3 až 6 a 8 Daňového poriadku. Žalobca uviedol, že na predmetnej zaujatosti trvá. V tejto súvislosti žalobca namietal, že správca dane mal podľa

§ 60 ods. 3 Daňového poriadku oznámiť všetky skutočnosti týkajúce sa prípadnej zaujatosti príslušnému nadriadenému zamestnancovi resp. orgánu a zdržať sa akýchkoľvek úkonov do vyriešenia zaujatosti alebo nezaujatosti samotného správcu dane. Žalobca súčasne poukázal na § 8 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, kedy by správca dane mal delegovať miestnu príslušnosť na iného správcu dane tak, aby boli odstránené všetky prípadné podozrenia z nezaujatosti voči daňovému subjektu. Žalobca uviedol, že o týchto skutočnostiach by mal rozhodovať nadriadený orgán t.j. žalovaný, avšak aj v tejto súvislosti je podľa žalobcu otázkou, či bude predmetný proces spravodlivý, keďže funkciu pre takéto rozhodovanie má práve viceprezident žalovaného, ktorý bol v predmetnom čase riaditeľom správcu dane. Žalobca ďalej namietal, že správca dane – kontrolóri sa vo veci samej nevysporiadali s predmetnou námietkou zaujatosti.

Ad b) nezákonnosť oznámenia o začatí daňovej kontroly, ako aj samotného začatia daňovej kontroly, z dôvodu vykonania daňovej kontroly v sídle správcu dane

K tomu uviedol, že daňová kontrola podľa oznámenia č. 102075053/2017 zo dňa 02.10.2017 sa koná v rozpore s § 44 ods. 1 a 2 v spojení s § 45 ods. 1 písm. b) a f) Daňového poriadku, z ktorých vyplýva, že daňová kontrola sa vykonáva u daňového subjektu alebo na mieste, kde daňový subjekt je povinný zabezpečiť miesto a podmienky daňovej kontroly, umožňovať vstup do sídla/miesta podnikania daňového subjektu a jeho prevádzkových priestorov a teda daňová kontrola sa nemá začínať v sídle správcu dane, pretože daňový subjekt na predmetnej adrese nemá žiadne priestory, ale ide o sídlo správcu dane, čím dochádza k šikanóznemu výkonu práva správcu dane. Okrem uvedeného v súvislosti s oznámením o začatí daňovej kontroly namietal, že správca dane nezachoval právnu istotu daňového subjektu, kedy v oznámení o daňovej kontrole neuviedol totožné zameranie daňovej kontroly, tak ako ho uviedol v protokole. V oznámení bolo uvedené, že má ísť o daňovú kontrolu - daň z príjmov právnickej osoby - rok 2015 u daňového subjektu a v protokole uviedol zameranie daňovej kontroly ako „Zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej licencie právnickej osoby v zmysle § 46b zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov“.

Ad c) protiústavnosť samotného inštitútu daňovej licencie ako aj rozpor tohto inštitútu so Zmluvou o fungovaní EÚ, Chartou základných práv EÚ a so smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Samotnú daňovú licenciu preto žalobca považuje za diskriminačnú, v rozpore s Ústavou SR ako aj právnymi normami EÚ. Podľa názoru žalobcu zákonodarca neskôr predmetnú daňovú licenciu zo zákona o dani z príjmu vypustil len preto, že v takom znení ako bola uvedená v zákone o dani z príjmu neobstojí pre jej nesúlad s legislatívou EÚ a to s článkom 110-113 ZFEÚ, ktoré upravujú oblasť daní a čl. 273 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti žalobca namietal, že znenie ustanovenia upravujúceho daňovú licenciu je v rozpore s Chartou základných práv EÚ, konkrétne čl. 16, čl. 17, čl. 21 ods. 1, čl. 47, čl. 49 ods. 1 a 3 a čl. 50. Protiústavnosť daňovej licencie žalobca okrem tvrdenia o jej diskriminačnom charaktere ďalej odôvodňoval tým, že § 46b zákona o dani z príjmov, ktoré ukladá povinnosť platiť daňové licencie len právnickým osobám, a to diferencovane k postaveniu platiteľa dane DPH a teda obmedzuje hospodársku súťaž chránenú v zmysle čl. 55 ods. 2 Ústavy SR. Podľa žalobcu je daňová licencia v rozpore s čl. 13 ods. 3 a článkom 4 ods. 4 Listiny základných práv a slobôd a súčasne porušuje čl. 20 ods. 1 Ústavy SR. V tejto súvislosti žalobca namietal, že postup správcu dane bol v rozpore s čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 7 ods. 2 a 5, čl. 12 ods. 2 a 4, čl. 13, čl. 20, čl. 35, čl. 55 Ústavy SR.

Ad d) nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu, že daňovou kontrolou nemožno kontrolovať resp. zisťovať výšku daňovej licencie

Podľa žalobcu správca dane nemôže vykonávať daňovú kontrolu na daňovú licenciu, kedy daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, pretože určenie daňovej licencie nie je určovaním základu dane. V tejto súvislosti žalobca namietal aj, že rozhodnutia daňových orgánov sú nedostatočne odôvodnené, pretože sa riadne nevysporiadali s odvolacími námietkami žalobcu. K tomu uviedol, že daňové orgány sa nevysporiadali s tým, či je vôbec možný spôsob určenia, vyrubenia daňovej licencie pri dani z príjmu daňovou kontrolou, či možno použiť pre daňové subjekty takúto daň cez aplikáciu iného

zákona (o DPH), ktorý diskriminuje subjekty vyššou daňovou licenciou pri dani z príjmu a to len preto, že sa zo zákona museli niektoré daňové subjekty stať (nedobrovoľne) platiteľom DPH.

III.

Vyjadrenie žalovaného

6. Žalovaný sa vo vyjadrení k žalobe pridržiaval svojich záverov uvedených v napadnutom rozhodnutí. Uviedol, že pri výkone daňovej kontroly správca dane postupoval podľa § 44 až 47 Daňového poriadku a ďalších všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane, pričom umožnil žalobcovi ako daňovému subjektu, aby mohol všetky rozhodné skutočnosti preukázať, prípadne sa k nim vyjadriť avšak žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by mali vplyv na zmenu upravenej daňovej povinnosti, uvedenej v protokole. Žalovaný uviedol, že obsah oznámenia o daňovej kontrole je v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku a daňová kontrola sa vykonávala v súlade s § 44 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu a na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. V oznámení o daňovej kontrole správca dane uviedol aj miesto jej výkonu – sídlo správcu dane, voči ktorému žalobca v lehote do 8 dní od prevzatia oznámenia nenamietal a ani nenavrhol iné miesto. Vzhľadom na to, že správca dane začal vykonávať daňovú kontrolu v štyroch subjektoch spojených s osobou konateľa žalobcu šiestimi zamestnancami, bolo účelnejšie za miesto výkonu určiť sídlo správcu dane. K namietanému rozporu zamerania kontroly, uvedenom v oznámení o daňovej kontrole a v protokole žalovaný uviedol, že správca dane vykonal kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 v súlade s oznámením o daňovej kontrole a ustanoveniami zákona o dani z príjmov.

7. K námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane a riaditeľa správcu dane žalovaný uviedol, že námietka zaujatosti a návrh na vylúčenie riaditeľa správcu dane zo všetkých daňových kontrol a daňových konaní u žalobcu a právneho predchodcu žalobcu (X A. B. B.), ktoré majú totožného konateľa boli riešené oznámeniami č. 1100302/1/489385/2014/5067 a č. 1100302/1/489299/2014/5067 z 12.11.2014. Po preskúmaní skutočností, uvedených v predmetných námietkach žalovaný dospel k záveru, že riaditeľ daňového úradu na neúčastňuje na úkonoch daňového konania, ani daňovej kontroly u daňového subjektu a nie je preukázaný jeho pomer k veci alebo účastníkovi konania a teda nebol zákonom ustanovený dôvod na jeho vylúčenie podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný ďalej uviedol, že podanie žalobcu z 25.01.2019 v časti, týkajúcej sa zaujatosti bývalého riaditeľa správcu dane, toho času už viceprezidenta finančnej správy, neobsahovalo náležitosti určené v § 60 ods. 4 Daňového poriadku, a preto žalovaný listom č.100989415/2019 z 29.04.2019 oznámil žalobcovi, že na predmetné podanie vo veci zaujatosti viceprezidenta viceprezidenta finančnej správy neprihliada. Voči zamestnancom správcu dane, ktorí boli poverení výkonom kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 v spoločnosti žalobcu nebola podaná žiadna námietka zaujatosti, pričom kontrola dane z príjmov bola začatá po vznesení žalobcom opísanej námietky, ktorá sa vzťahuje na kontrolu dane z pridanej hodnoty. Podaná námietka zaujatosti sa netýka predmetnej daňovej kontroly a nespĺňa podmienku definovanú v ustanovení § 60 ods. 4 Daňového poriadku. Žalovaný ďalej dodal, že po začatí daňovej kontroly nie je možné delegovať miestnu príslušnosť na iného správcu dane a k tomu poukázal na § 68 ods. 1 Daňového poriadku.

8. Žalovaný poukázal na § 46b zákona o dani z príjmov, ktorým zákonodarca pristúpil k určaniu minimálnej dane vo forme daňovej licencie právnickej osoby s určením podmienok splatnosti a určenia, na koho sa predmetná minimálna daň vzťahuje. Zákon o dani z príjmov, ktorý uvedené ustanovenie obsahuje, bol schválený Národnou radou Slovenskej republiky, preto daňové subjekty boli povinné podľa neho postupovať. K námietke daňového subjektu o diskriminačnom znení ustanovenia o daňovej licenci právnickej osoby, žalovaný uviedol, že nie je oprávnený posudzovať ústavnosť právnej úpravy daňovej licencie resp. jej súlad s úniijným právom, ale je povinný dodržiavať zákony v ich platnom znení, pričom náplňou daňových orgánov je kontrola dodržiavania platných zákonov Slovenskej republiky v oblasti daní.

IV.

Replika a duplika

9. Žalobca reagoval na vyjadrenie žalovaného replikou, v ktorej sa nestotožnil s obsahom vyjadrenia žalovaného a pridržiaval sa svojej žalobnej argumentácie, ktorú v zásade zopakoval.

10. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

V.

Relevantná právna úprava

11. Podľa § 46 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. daňovou licenciou je minimálna daň, po odpočítaní úľav na dani podľa § 30a alebo § 30b alebo § 52 ods. 3 a 4 a po zápočte dane zaplatenej v zahraničí podľa § 45, ktorú platí daňovník za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška daňovej licencie ustanovenej pre jednotlivého daňovníka podľa odseku 2 alebo daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu.

12. Podľa § 46b ods. 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z. daňovú licenciou platí daňovník, ktorý k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia je platiteľom dane z pridanej hodnoty s ročným obratom neprevyšujúcim 500 000 eur, a to vo výške 960 eur.

VI.

Právne posúdenie veci správnym súdom

13. Konanie o správnej žalobe bolo pôvodne vedené pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 1S/150/2019. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „súd“, „správny súd“), na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-1S/150/2019. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu.

14. Správny súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu žalovaného orgánu verejnej správy vrátane administratívneho spisu orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako i priebeh administratívneho konania predchádzajúceho jeho vydaniu, viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), na pojednávaní konanom dňa 10. októbra 2024 dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

15. Predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní bolo preskúmanie zákonnosti napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 960,- EUR na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015, na základe aplikácie inštitútu daňovej licencie podľa § 46b zákona č. 595/2003 Z.z.

16. Správny súd úvodom zdôrazňuje, že v rámci súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia sa sústredil len na dostatočne konkrétne vymedzené relevantné námietky žalobcu, ktoré bolo možné abstrahovať zo značne rozsiahleho obsahu žaloby. Nie je totiž potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, ak odôvodnenia súdnych rozhodnutí obsahujú odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Nevyžaduje sa teda, aby na každý argument strany, teda aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Z uvedených dôvodov preto v praxi spravidla postačuje, ak sa súd vysporiada „aspoň“ so základnými relevantnými námietkami účastníka konania a prípadne pokiaľ je to vzhľadom na kontext prípadu primerané, za akceptovateľné sa vo vzťahu k rozsahu odôvodnenia reakcie na námietku považujú aj odpovede implicitné. Prihliadnuc na prirodzenú racionalitu postupu súdov ako aj správnych orgánov pri tvorbe rozhodnutí, je takýto postup vhodný najmä u veľmi obsiahlych podaní, akým je napokon aj žalobcom podaná žaloba (v rozsahu 51 strán). Opačný prístup by mohol viesť až k absurdným dôsledkom a k porušeniu zásady efektivity a hospodárnosti konania. Je štandardné a praktické aj pre adresátov rozhodnutí, že príslušný orgán z jednotlivých podkladov (vrátane argumentácie účastníkov obsiahnutej v ich podaniach) abstrahuje podstatu resp. relevantné skutočnosti, ktoré pri svojom rozhodovaní zohľadnil (obdobne napr. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija p. Španielsko z 9. decembra 1994, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžfk/8/2019, rozsudky

Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 As 454/2017, sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 4 Ads 58/2011, sp. zn. 2 Afs 24/2005, uznesenie Ústavného súdu ČR sp. zn. II. ÚS 2774/09).

17. V nadväznosti na uvedené, preto správny súd preskúmaval zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane v kontexte relevantných žalobných námietok, ktoré uviedol v bode 5. tohto rozhodnutia. Pokiaľ ide o namietanú nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu, že žalovaný nerozhodol a ani sa inak nevysporiadal so žalobcom vznesenými námietkami zaujatosti, správny súd konštatuje, že túto žalobnú námietku považuje za nedôvodnú. V prvom rade je potrebné uviesť, že žalobcova argumentácia poukazom na vznesené námietky zaujatosti sa týka námietok zaujatosti vznesených ešte pred začatím daňovej kontroly o akú ide vo veci samej (rok 2017), pričom nemožno považovať za pravdivé žalobcove tvrdenie, že predmetné námietky zaujatosti neboli vyriešené, resp. že sa nimi daňové orgány vôbec nezaoberali, napriek tomu, že žalobca na ne poukazoval. Správny súd s poukazom na obsah administratívneho spisu a rozhodnutia daňových orgánov, osobitne s poukazom na napadnuté rozhodnutie žalovaného konštatuje, že žalovaný sa vyjadril k námietkam zaujatosti podaným v roku 2014, v rámci inej daňovej kontroly, na ktoré poukazoval žalobca, pričom žalovaný konštatoval, že vtedajší návrh na vylúčenie vtedajšieho riaditeľa Daňového úradu Bratislava zo všetkých daňových kontrol a daňových konaní u daňových subjektov E. B., B. F. G. (žalobca) a X A. B. B. bol riešený oznámeniami č. 1100302/1/489385/2014/5067 a č. 1100302/1/489299/2014/5067 z 12.11.2014, v rámci ktorých bolo konštatované, že nebol daný dôvod na vylúčenie podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku. Z uvedeného je zrejmé, že daňové orgány sa jednak zaoberali argumentáciou žalobcu a navyše zistili, že predtým vznesené námietky už boli vyriešené. Vzhľadom na uvedené je neopodstatnená aj žalobcova argumentácia, že daňové orgány mali prerušiť výkon daňovej kontroly, o ktorú išlo v prejednávanej veci, z dôvodu, že sa týka osôb, o ktorých nezaujatosti možno mať pochybnosti. Pokiaľ žalobca poukazoval na námietky zaujatosti vznesené voči zamestnancom v roku 2014, žalovaný sa venoval aj tejto skutočnosti, kedy konštatoval, že voči zamestnancom správcu dane, ktorí boli poverení výkonom kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 v spoločnosti nebola podaná žiadna námietka zaujatosti. Správny súd ďalej uvádza, že žalovaný neopomenul ani „novo“-vznesenú námietku zaujatosti, kedy žalobca aj v odvolaní zo dňa 18.01.2019 v časti namietal zaujatosť toho-času už viceprezidenta finančnej správy (bývalého riaditeľa Daňového úradu Bratislava). Z napadnutého rozhodnutia a taktiež obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalovaný sa tejto časti odvolania venoval ako samostatne podanej námietke zaujatosti, kedy žalobcu oboznámil listom č. 100989415/2019 z 29.04.2019 o tom, že vzhľadom na absenciu náležitostí podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku na predmetnú časť tohto podania (t.j. v časti námietky zaujatosti viceprezidenta finančnej správy) neprihliada. Správny súd v tejto súvislosti konštatuje, že daňové orgány sa venovali argumentácii žalobcu, ktorý poukazoval na námietky zaujatosti vznesené v roku 2014 a súčasne sa žalovaný zaoberal aj námietkou zaujatosti vznesenou v rámci odvolania žalobcu zo dňa 18.01.2019. Vzhľadom na uvedené nebol daný dôvod prerušenia daňového konania v zmysle § 61 Daňového poriadku a postup správcu dane neobchádzal § 60 Daňového poriadku, tak ako namietal žalobca. Pre úplnosť správny súd uvádza, že žalobca relevantne nenamietal voči konkrétnemu resp. vecnému vyhodnoteniu námietok zaujatosti, a preto sa touto otázkou správny súd nezaoberal.

18. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu vykonania daňovej kontroly v sídle správcu dane, správny súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd uvádza, že v zmysle § 44 ods. 2 Daňového poriadku sa daňová kontrola vykonáva alternatívne buď u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Uvedené znamená, že daňový poriadok pripúšťa vykonanie daňovej kontroly na inom mieste, ako priamo v sídle žalobcu, za predpokladu, že to vyžaduje účel daňovej kontroly. V oznámení o daňovej kontrole bol žalobca upovedomený o tom, že sa bude vykonávať v sídle správcu dane, pričom správny súd v zhode so žalovaným konštatuje, že žalobca voči určení miesta výkonu daňovej kontroly uvedenom v oznámení o daňovej kontrole nenamietal do 8 dní od doručenia tohto oznámenia. Prvýkrát žalobca namietal miesto výkonu daňovej kontroly až počas ústneho pojednávania dňa 20.11.2017, čo sa z pohľadu správneho súdu javí ako účelové. Súčasne správny súd poukazuje na to, že správca dane ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach reagovali na žalobcovu argumentáciu, kedy upresnili dôvod, pre ktorý sa daňová kontrola v súlade § 44 ods. 2 Daňového poriadku vykonávala v sídle správcu dane, pričom týmto bola skutočnosť, že správca dane začal vykonávať daňovú kontrolu v štyroch subjektoch spojených s osobou konateľa žalobcu šiestimi svojimi zamestnancami.

19. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu, že daňovou kontrolou nemožno kontrolovať resp. zisťovať výšku daňovej licencie, túto námietku správny súd taktiež neakceptoval. Správny súd s poukazom na § 44 ods. 1 Daňového poriadku uvádza, že daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Základom pre správne zistenie a stanovenie dane je daňové priznanie, pričom vychádzajúc z účelu zákona možno konštatovať, že pokiaľ má správca dane pochybnosť o správnom určení dane v daňovom priznaní, daňový poriadok mu poskytuje možnosť vykonať v tejto súvislosti daňovú kontrolu. Správny súd uvádza, že predmetom daňovej kontroly bola daň z príjmov právnickej osoby za rok 2015, nie samotná výška daňovej licencie, ktorá je upravená priamo zákonom o dani z príjmov. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca v podanom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 priznal daň v sume 0,00,- Eur, správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval správnosť takéhoto určenia dane zo strany žalobcu v ním podanom daňovom priznaní. Na podklade zistení vyplývajúcich z vykonanej daňovej kontroly správca dane zistil, že žalobca bol k 31.12.2015 platiteľom dane z pridanej hodnoty a jeho ročný obrat za rok 2015 neprevyšoval sumu 500 000,- Eur, nespĺnil ani jednu z oslobodzujúcich podmienok podľa § 46b ods. 7 zákona č. 595/2003 Z.z., a teda bol podľa § 46b ods. 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z. povinný v daňovom priznaní uviesť ako správne určenie dane daňovú licenciu vo výške 960,- €. Postup správcu dane, resp. vykonanie daňovej kontroly za účelom zistenia správneho určenia dane, ktoré malo byť určené v konkrétnej výške, tak ako je zákonom upravená prostredníctvom daňovej licencie podľa § 46b ods. 2 písm. b) zákona 595/2003 Z.z., bolo preto z pohľadu správneho súdu v súlade so zákonom o dani z príjmov ako aj s ustanoveniami daňového poriadku. O zistených skutočnostiach a vytýkaných nedostatkoch vyplývajúcich z daňovej kontroly bol žalobca oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 18.09.2018 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101828444/2018 zo dňa 18.09.2018), pričom žalobca žiadne návrhy alebo námietky proti obsahu zápisnice nevzniesol.

20. Pokiaľ ide o žalobcom namietanú protiústavnosť daňovej licencie, ako aj rozpor tohto inštitútu so Zmluvou o fungovaní EÚ, Chartou základných práv EÚ a so smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, správny súd k otázke ústavnosti poukazuje na skutočnosť, že súlad ustanovenia § 46b zákona č. 595/2003 Z.z. s Ústavou SR už bol predmetom rozhodovania Ústavného súdu SR, ktorý nálezom sp.zn. PL. ÚS 14/2014 zo dňa 04.11.2015 nevyhovel návrhu skupiny poslancov na vyslovenie nesúladu o.i. aj dotknutého ustanovenia § 46b zákona č. 595/2003 Z.z. s čl. 35 ods. 1 v spojení s čl. 13 ods. 3 a 4 a čl. 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj s čl. 26 ods. 1 v spojení s čl. 4 ods. 3 a 4 Listiny základných práv a slobôd. Správny súd si neosvojil ani tvrdenie žalobcu, že ustanovenia § 46b zákona č. 595/2003 Z.z. je diskriminačné, pretože zákon ukladá povinnosť platiť daňovú licenciu daňovníkom, ktorí sú platiteľom DPH a rovnako aj tým, ktorí nie sú platiteľom DPH, pričom pokiaľ je rozdielna a proporcionálna výška daňovej licencie determinovaná racionálnym kritériom výšky obratu, uvedené nemožno považovať za diskriminačné, pretože dotknuté subjekty nie sú v rovnakom postavení (status platiteľa DPH, výška obratu) a preto nie je dôvodné požadovať pri takýchto subjektoch absolútne rovnaké určenie výšky daňovej licencie. Pokiaľ žalobca ďalej namietal nesúlad s úniijným právom, tento správny súd taktiež nevhliadol. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že argumentáciu žalobcu formulovanú spôsobom, kedy len rozsiahlo poukazuje na znenie množstva ustanovení úniijného práva, bez toho, aby súčasne relevantne uviedol, v čom konkrétne vidí rozpor, považuje za nedôvodnú. Okrem uvedeného správny súd pripomína, že v prípade daňovej licencie ide o inštitút aplikovateľný v súvislosti s daňou z príjmu (priama daň) a preto nie je príliehavá ani argumentácia žalobcu o údajnom rozpore so smernicou 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, keďže táto harmonizuje právne poriadky členských štátov v oblasti iného typu dane – dane z pridanej hodnoty (nepriama daň).

21. Správny súd viazaný žalobnými bodmi nezistil žiadne namietané porušenia zákona, a preto dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 05.12.2018 vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 960 €, pričom správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku a svoje rozhodnutie i riadne odôvodnil. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov, pričom správny súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalobca mal možnosť vyjadriť

sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie vydané správcom dane v prvom stupni, je vecne správne, a preto správny súd žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

22. Správny súd zamietol návrh žalobcu na prerušenie konania a podanie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru vzhľadom na to, že nevzhladol potrebu predloženia prejudiciálnych otázok. Z návrhu žalobcu nie je zrejmé, výkladu ktorého konkrétneho ustanovenia európskeho práva alebo ktorej konkrétnej judikatúry Súdného dvora EÚ sa majú jeho otázky týkať a správny súd takéto ustanovenia únijného práva taktiež neidentifikoval. Rovnako správny súd vo veci nevzhladol potrebu výkladu európskeho práva a výklad európskeho práva v kontexte navrhnutých prejudiciálnych otázok pre rozhodnutie vo veci nepovažoval za potrebný a to najmä z dôvodu, že predmetom súdneho prieskumu bola zákonnosť rozhodnutia správcu dane týkajúceho sa dane z príjmov právnických osôb, ktorá je únijným právom regulovaná len v časti spojenej so zásadami jednotného trhu, čo však vo svetle skutkových okolností prejednávanej veci nebolo predmetom tohto konania.

23. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že aj napriek úspechu žalovaného v konaní mu právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože mu žiadne trovy v konaní nevznikli.

24. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.