



III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI
DAŇOVÉHO PRÁVA

*Pozitívna a negatívna stimulácia štátu
v oblasti zdaňovania*

III. SLOVAK-CZECH
DAYS OF TAX LAW

*The positive and the negative stimulation of the state
in the field of taxation*



**UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA**



**III. SLOVENSKO-ČESKÉ
DNI DAŇOVÉHO PRÁVA**

Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania

Recenzovaný zborník vedeckých prác

Vladimír Babčák a kol.
(eds.)

Košice 2019

**PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW**



**III. SLOVAK-CZECH
DAYS OF TAX LAW**

*Positive and Negative Stimulation of the State
in the Area of Taxation*

Reviewed proceedings of scientific papers

Vladimír Babčák et al.
(eds.)

Košice 2019

Tento zborník vedeckých prác prezentuje príspevky z medzinárodnej vedeckej konferencie III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: *Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*, ktorá sa konala v dňoch 15. až 17. októbra 2019 v Košiciach a vznikol ako čiastkový výstup z riešenia grantovej úlohy projektu APVV 16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a VEGA č. 1/0846/17 „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady“.

The Proceedings presents papers from international scientific conference III. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW: *Positive and Negative Stimulation of the State in the Area of Taxation* held on 15th - 17th October 2019 in Košice and is published as a partial outcome of the implementation of the project APVV 16-0160 “Tax Evasion and Tax Avoidance (motivation factors, formation and elimination)” and VEGA No. 1/0846/17 “Implementation of the initiatives of the EU institutions in the field of direct taxes and indirect taxes and their budgetary law implications”.

Zostavovatelia/

Editors:

prof. h.c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.
JUDr. Adrián Popovič, PhD.
JUDr. Jozef Sábo, PhD.

Recenzenti/

Reviewers:

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, PhD.
Masarykova Univerzita v Brně / Masaryk University in Brno
doc. JUDr. Martin Vernarský, PhD.
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach / Pavol Jozef Šafárik University in Košice

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019

© Pavol Jozef Šafárik University in Košice, 2019

Všetky práva vyhradené. Toto dielo ani žiadnu jeho časť nemožno reprodukovat', ukladať do informačných systémov alebo inak rozširovať bez súhlasu majiteľov práv.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system or transmitted in any form without the permission of the owners of the rights.

Za odbornú a jazykovú stránku tejto publikácie zodpovedajú autori. Rukopis neprešiel redakčnou ani jazykovou úpravou.

The authors are responsible for the professional and linguistic aspects of the publication. No editorial or linguistic revision has been made.

Umístění/ Available at: www.unibook.upjs.sk

Dostupné od/ Publication date: 16.12.2019

DOI: <https://doi.org/10.33542/DDP2019-819-4>

ISBN 978-80-8152-819-4

OBSAH / CONTENT

**ZAMYSLENIE SA NAD DAŇOVOU POLITIKOU (SLOVENSKA/EÚ)
Z HĽADISKA JEJ VPLYVU NA DAŇOVÉ SUBJEKTY
THE REFLECTION ON THE INFLUENCE OF THE TAX POLICY
(SLOVAK/EU) ON TAXPAYERS**

Vladimír Babčák 11

**PRÁVNÍ POVAHA INSTITUTU NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE DPH
LEGAL CHARACTER OF THE INSTITUTE OF THE UNRELIABLE VAT
PAYER**

Vladimír Balcar 43

**OVLIVŇUJÍ DANĚ NAŠE CHOVÁNÍ?
DO THE TAXES INFLUENCE OUR BEHAVIOUR?**

Dana Bárková 59

**INTERPRETÁCIA POJMU SKUTOČNÝ VLASTNÍK VERZUS ZNEUŽITIE
DAŇOVÉHO PRÁVA V AKTUÁLNEJ ROZHODOVACEJ ČINNOSTI
SÚDNEHO DVORA EURÓPSKEJ ÚNIE
INTERPRETATION OF THE CONCEPT OF BENEFICIAL OWNER WITH
RESPECT TO ABUSE OF TAX LAW IN THE CURRENT CASE LAW OF
THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE**

František Bonk 69

**POZITÍVNE A NEGATÍVNE DOPADY IMPLEMENTOVANIA NOVÝCH
TECHNOLÓGIÍ DO ZDAŇOVANIA
POSITIVE AND NEGATIVE IMPACTS OF IMPLEMENTATION OF NEW
TECHNOLOGIES INTO TAXATION**

Mária Bujňáková - Jozef Sábo 81

**VÝSLEDKY ČINNOSTI FINANČNÍ KONTROLY V KONTEXTU PRÁVA NA
INFORMACE
RESULTS OF FINANCIAL CONTROL ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF
THE RIGHT TO INFORMATION**

Stanislav Bureš 93

**NEGATÍVNE STIMULY PODNIKANIA V SR
THE NEGATIVE INCENTIVES IN ENTREPRENEURSHIP IN SLOVAK
REPUBLIC**

Karin Cakoci 105

**ŠTÁTNE STIMULY V OBLASTI ZDAŇOVANIA (S AKCENTOM NA ZDAŇOVANIE NEHNUTEĽNOSTÍ)
STATE INCENTIVES IN THE AREA OF TAXATION (WITH ACCENT ON REAL ESTATE TAXATION)**

Karolína Červená - Anna Vartašová 119

**KOMPLEXITA DAŇOVÉHO PRÁVA: ZÁKLADNÍ NEGATIVNÍ DŮSLEDEK ZÁKONODÁRNÉHO PROCESU
TAX LAW COMPLEXITY: AN ELEMENTARY NEGATIVE EFFECT OF A LAW MAKING PROCESS**

Jan Hájek 133

**VPLYV REVERSE CHARGE MECHANIZMUS DPH NA VYBRANÉ EKONOMICKÉ UKAZOVATELE PODNIKU
IMPACT OF REVERSE CHARGING VAT ON SELECTED BUSSINESS'S ECONOMIC INDICATORS**

Dušan Heseck 145

**REFORMA SYSTÉMU DPH V EÚRÓPSKEJ ÚNII – „REVOLÚCIA“ ALEBO LEN „EVOLÚCIA“?
VAT SYSTEM REFORM IN THE EUROPEAN UNION – „REVOLUTION“ OR ONLY A „EVOLUTION“?**

Ladislav Hrabčák 163

**BEZPEČNÉ PRÍSTAVY VO SVETLE ČINNOSTI OECD A MOŽNÉ IMPLIKÁCIE V PODMIENKACH SLOVENSKEJ REPUBLIKY
SAFE HARBOURS IN THE LIGHT OF OECD ACTIVITIES AND POSSIBLE IMPLICATIONS IN SLOVAK REPUBLIC**

Matej Kačaljak – Andrej Choma – Peter Rakovský 177

**POSTUPU STÁTU V OBLASTI ZDAŇOVÁNÍ
STATE PROCEDURES IN THE FIELD OF TAXATION**

Marie Karfíková 191

**VÝMENA INFORMÁCIÍ V OBLASTI DANÍ V KONTEXTE PRÁVNEHO PORIADKU SR
EXCHANGE OF INFORMATION IN THE FIELD OF TAX IN THE CONTEXT OF SLOVAK LAW**

Andrea Koroncziová - Tomáš Cibul'a - Tibor Hlinka 207

**DISPROPORCIA V ZDAŇOVANÍ VYPLÁCANÝCH PODIELOV NA ZISKU
(DIVIDEND) V ZÁVISLOSTI OD TYPU OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI V
SR**

**DISPROPORTION IN TAXATION OF THE PAID DIVIDENDS WITH
RESPECT TO THE TYPE OF A BUSINESS COMPANY IN SR**

Zuzana Korytárová - Alena Zubaľová 223

**DAŇOVÁ ZAŤAŽENOSŤ V KONTEXTE FAKULTATÍVNOSTI
MIESTNYCH DANÍ**

TAX BURDEN IN THE CONTEXT OF FACULTATIVE LOCAL TAXES

Soňa Kubincová 237

**MOŽNOSTI ZNÍŽENIA, ZVÝŠENIA A OSLOBODENIA OD DANE VO
VECIACH MIESTNYCH DANÍ**

**OPTIONS FOR TAX CUTS, TAX INCREASES AND TAX EXEMPTION IN
LOCAL TAXATION**

Tatiana Kubincová 249

**PÔSOBENIE ŠTÁTU V OBLASTI ZDAŇOVANIA, VPLYV NA MIESTNU
SAMOSPRÁVU**

**STATE INFLUENCE IN THE TAXATION, INFLUENCE ON
MUNICIPALITY**

Patrik Kukuľa 261

**DARY A DAŇOVÁ ASIGNACE – STIMULACE ŠTÁTU V OBLASTI
ZDAŇOVÁNÍ**

**GIFTS AND TAX ASSIGNATION - STIMULATION OF THE STATE IN
TAXATION**

Hana Marková 275

VPLYV KVALITY VLÁDNUTIA NA DAŇOVÚ MEDZERU

IMPACT OF QUALITY OF GOVERNANCE ON TAX GAP

Cecília Olexová - Zuzana Kudlová 285

**NEGATÍVNE DÔSLEDKY TVORBY A REALIZÁCIE SLOVENSKEHO
DAŇOVÉHO ZÁKONODARSTVA**

**NEGATIVE CONSEQUENCES OF CREATION AND IMPLEMENTATION
OF SLOVAK TAX LAW**

Adrián Popovič 295

DAŇOVÁ SAZBA A JEJÍ VLIV NA ZDAŇOVÁNÍ

TAX RATE AND ITS INFLUENCE FOR TAXATION

Petra Smržová (Jánošíková) 311

***POLITICKÉ A EKONOMICKÉ DÔSLEDKY ZNÍŽENIA SADZBY DANE
Z PRÍJMOV PRÁVNICKÝCH OSÔB
POLITICAL AND ECONOMIC CONSEQUENCES OF REDUCING THE
LEGAL PERSON TAX RATES***

Monika Stojáková 325

***ŠTÁT VS. ÚZEMNÁ SAMOSPRÁVA (LIMITY MIESTNYCH DANÍ)
STATE VS. LOCAL GOVERNMENT (LOCAL TAXES LIMITS)***

Miroslav Štrkolec 335

***ÚĽAVA NA DANI A PRIJÍMANIE STIMULOV
TAX RELIEF AND RECEIVING INCENTIVES***

Michal Úradník 347

***SYSTEMATIKA STIMULŮ V ČESKÉM DAŇOVÉM PRÁVU
SYSTEMATICS OF STIMULI IN CZECH TAX LAW***

Roman Vybíral 359

***AKTIVITY EÚ VO VZŤAHU K DAŇOVÝM PODVODOM, DAŇOVÝM
ÚNIKOM A ICH REFLEXIA NA SLOVENSKU
EU ACTIVITIES FOCUSED ON TAX FRAUD, TAX EVASION AND THEIR
REFLECTION IN SLOVAKIA***

Jozef Výrost..... 367

ZAMYSLENIE SA NAD DAŇOVOU POLITIKOU (SLOVENSKA/EÚ) Z HĽADISKA JEJ VPLYVU NA DAŇOVÉ SUBJEKTY¹

THE REFLECTION ON THE INFLUENCE OF THE TAX POLICY (SLOVAK/EU) ON TAXPAYERS

Vladimír Babčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V úvode autor poukazuje na celý rad príčin, okolností a skutočností, ktoré charakterizujú súčasné globálne spoločensko-ekonomické prostredie vo svete (deglobalizácia, BREXIT, nové trendy v automobilovom a strojárskom priemysle, digitalizácia, automatizácia a robotizácia atď.). Na podklade podrobnejšej analýzy pritom konštatuje, že ide o nové výzvy, ktorým neunikne žiadny štát. Preto ani Slovensko, rovnako tak, ako EÚ nemôže ostať voči týmto výzvam ľahostajné a musí tomu prispôbovať aj svoju daňovú politiku. EÚ preto vyvíja zvýšené úsilie o zmenu prístupu členských štátov k rozhodovaniu v oblasti zdaňovania, ktorá by viedla k nahradeniu systému jednomyselného súhlasu s novými legislatívnymi návrhmi rozhodovaním na podklade kvalifikovanej väčšiny.

Autor sa v ďalšom zamýšľa nad súčasnou daňovou politikou, a to nielen v slovenskom daňovom prostredí, ale svoju pozornosť sústreďuje aj na daňovú politiku EÚ. Konštatuje pritom, že každý štát ovplyvňuje podnikateľské prostredie v oblasti zdaňovania dvojakým spôsobom: (1) priamo a bezprostredne prostredníctvom svojej daňovo-právnej normotvorby a (2) nepriamo a sprostredkované daňové zákonodarstvo štátu pôsobí aj na stav podnikania v iných štátoch. Prejavuje sa to napríklad tým, že štáty väčšinou reagujú na zásadnejšie zmeny v daňovom zákonodarstve iných štátov istými protiopatreniami hospodárskej a daňovej povahy (najmä na tie, ktoré by mohli negatívne ovplyvňovať úroveň ekonomického rozvoja ich krajiny), príp. ani aktívne nepristupujú k zmenám vo svojej daňovej normotvorbe, vychádzajúc

¹ Tento článok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

z toho, že zmeny v daňových predpisoch iného štátu skôr pomôžu než uškodia vnútroštátnemu podnikateľskému prostrediu.

Príspevok obsahuje celý rad príkladov pozitívneho, ale najmä negatívneho charakteru, ktoré na Slovensku ovplyvňujú konanie a správanie sa daňových subjektov v oblasti plnenia / neplnenia daňových povinností.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňová politika, daňové právo, daňové subjekty, stimulácia daňových subjektov

Abstrakt v anglickom jazyku

At the beginning of the article, the author shows several factors, circumstances and facts characterizing current global social-economic state of the world (such as deglobalization, BREXIT, new trends in automobile and engineering industry, digitalization, automatization, robotization and more). Based on more detailed analysis, the author constates that those causes constitute new challenges which must be faced by each state. Therefore, Slovakia as well as Europe should not ignore these challenges in their tax policies. The EU has increased its effort to change attitudes of its member states towards decision-making process in the area of taxation. The result pursued by this effort is the replacement of unanimous decisions of member states in tax matters by the qualified majority.

At the subsequent part of the article the author reflects on current state of tax policy of Slovakia as well as tax policy of EU. The author arrives to conclusion that each state influences tax policy by two means: (1) directly via its legislative process, (2) indirectly when legislation of one state influences business environment of the other states. For example, this indirect effect can be demonstrated by countermeasures adopted in tax policies of some states with aim to tackle important legislative changes in taxation of other states (especially when level of economic development in those states are threatened by such changes). On the other hand, same states remain passive and try to indirectly profit from legislative changes that happens in other states.

The article contains many positive, but even more negative, real-life examples of factors influencing behaviour of taxpayers towards fulfilment or towards avoidance of tax obligations in Slovak republic.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

tax policy, tax law, taxpayers, effects on behaviour of taxpayers

NAMIESTO ÚVODU

Niekedy pred jedným - dvoma rokmi začala vládna moc na Slovensku šíriť myšlienku o tzv. „úspešnom príbehu“ Slovenska, ktorú podopierala najmä odkazmi na niektoré ukazovatele rastu ekonomiky², ako je znižovanie deficitu štátneho rozpočtu, klesajúca nezamestnanosť, rast HDP atď. Jedným z neodškriepiteľných výsledkov týchto proklamácií bolo, že slovenský parlament pre rok 2019 schválil vyrovnaný štátny rozpočet³ a pomerne presvedčivo, najmä vo vzťahu k laickej verejnosti, zneli myšlienky o tom, že tento rozpočet nielenže skončí ako vyrovnaný, dokonca možno mierne prebytkový, ale že v ďalších rokoch sa bude slovenská ekonomika rozvíjať pod vplyvom prebytkového hospodárenia. Ruka v ruke s tým zaznievali výroky vládnych predstaviteľov o prekračovaní rastu HDP nad 3% - nú hranicu. Neprešiel ani celý „... devätnásty rok“ a už sme sa ocitli v realite zníženého rastu HDP (oproti očakávaniam), s vysokou pravdepodobnosťou vykázania deficitu štátneho rozpočtu za rok 2019 (oproti očakávaniam) a aj konca „úspešného príbehu“ Slovenska. Vládna moc sa snaží ďalej presvedčať verejnosť o pozitívnych trendoch vývoja slovenskej ekonomiky a podnikateľského prostredia⁴, zatiaľ čo napríklad ekonómovia z Klubu 500 ekonomický vývoj a samotné podnikateľské prostredie vidia cez kritickú optiku⁵, najmä z pohľadu daňovo-odvodového zaťaženia podnikateľov. K týmto kritickým pohľadom nemožno podľa nášho názoru vzniesť odôvodnený nesúhlas.

² Makroekonomické úspechy Slovenska však nie sú schopné odstrániť narastajúce rozdiely medzi chudobnejšou väčšinou spoločnosti a z roka na rok bohatšími jednotlivcami, ktorí sa už bez škrupulí všeobecne označujú ako „finanční oligarchovia“ (pred asi dvadsiatimi rokmi sa v tomto smere používalo diplomatickejšie označenie „domáca podnikateľská vrstva“), pričom väčšina z nich by v prípade existencie právneho štátu na Slovensku bola v súčasnosti už tohto svojho „čara“ zbavená.

³ Vo vyhláseniach vládnych politikov, ako i v printových a elektronických mediách a v ďalších masmediálnych prostriedkoch komunikácie sa v tomto smere zdôrazňovalo najmä to, že ide o **prvý vyrovnaný štátny rozpočet** od vyhlásenia samostatnosti Slovenska. Takéto tvrdenie **je však zavádzajúce**, pretože už pre rok 1993 bol zákonom č. 14/1993 Z. z. schválený vyrovnaný štátny rozpočet pre Slovenskú republiku. Iná je otázka, akým deficitom tento štátny rozpočet skončil.

⁴ Pozri napr.: Správa o stave podnikateľského prostredia v Slovenskej republike (schválená vládou SR dňa 3. apríla 2019 uznesením č.151/2019).

Dostupné na:

<https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/23689/1>.

⁵ Pozri napríklad:

<http://www.klub500.sk/wp-content/uploads/2018/05/Paying-Taxes-2018.pdf>.

V takých zásadných otázkach, ako je vývoj daňovej medzery na Slovensku⁶ sa inštitúcie patriace pod riadiacu sféru Ministerstva financií SR (najmä Inštitút finančnej politiky) snažia tento problém „zľahčovať“ jemne znejúcimi výrazmi. Môžeme v tomto smere citovať z dokumentu *Daňový report Slovenskej republiky 2018*, podľa ktorého „Odhady daňových medzier poukazujú na priestor na zvýšenie úspešnosti a efektivity výberu daní“⁷. Čitateľ neznalý danej problematiky si takéto riadky bude vysvetľovať ako úspech daňovej politiky nášho štátu, skutočnosť je však práve opačná.

To, že slovenská ekonomika a teda aj jej „úspešný príbeh“ bol výrazne ovplyvnený najmä expanziou zahraničných automobiliek na naše teritórium (predovšetkým kvôli lacnej pracovnej sile v porovnaní s ich domovskými krajinami a vytvorením až neprimerane výhodných podmienok zo strany štátu pre podnikanie v konfrontácii s domácimi podnikateľmi) je fakt známy už nielen odbornej, ale i laickej verejnosti. Zverejňované údaje, ktoré majú skôr všeobecný a často krát aj nepresvedčivý a zastieraný charakter svedčia o tom, že sú poskytované nad rámec efektu, ktorý by mali priniesť. V literatúre sa v tejto spojitosti objavuje označenie „*krajina s privilegovaným daňovým režimom*“⁸. Verejnosť túto skutočnosť vníma súčasne v kontexte všeobecne prezentovaného názoru, že pre zahraničné automobilky sa stalo Slovensko akousi montážnou dielňou. Po istú dobu to síce na jednej strane znamenalo ekonomický rast, avšak na strane druhej viaceré nové trendy v rozvoji svetovej ekonomiky sa už aj v súčasnosti negatívne dotýkajú aj samotného „úspešného príbehu“⁹. Koniec-

⁶ Daňová medzera predstavuje odhad objemu daňových príjmov, o ktoré verejná správa prichádza ako dôsledok zneužívania daňového systému, ktorý môže mať legálne i nelegálne príčiny. Príkladom legálneho úniku daní je cezhraničná nákupná turistika, príkladom nelegálneho vyhýbania sa plateniu daní je napríklad podvod pri nadmernom odpočte DPH.

⁷ Pozri: Inštitút finančnej politiky, *Daňový report Slovenskej republiky 2019*, s.53.

⁸ Slovensko sa na stránkach odbornej literatúry bežne označuje ako štát s „privilegovaným / preferenčným daňovým systémom / režimom“. Pozri napríklad: LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996, s.9, príp. BABČÁK, V. EÚ a daňové ráje I. (zrodzenie daňových rajov). In BABČÁK, V.- POPOVIČ, A. – ROMANOVÁ, A. *Zborník „Daňové ráje a zneužívanie daňového systému“*. Košice: ŠafárikPress, 2018, s.15.

Je istým paradoxom, že vláda SR v materiáli „Informácia o problematike daňových rajov“ uvádza znaky vedúce k označeniu krajiny s tzv. „škodlivými zvýhodňujúcimi daňovými režimami“, ktoré sú zamerané na prilákanie zahraničných investorov, ktoré samo o sebe charakterizujú aj politiku Slovenska v tejto oblasti.

Dostupné na:

<http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-81728?prefixFile=m>

⁹ Nepriamo na to poukazujú aj najnovšie „opravy“ / „úpravy“ údajov o raste slovenskej ekonomiky pre rok 2019. Slovenská ekonomika dosiahla svoj vrchol v roku 2018. Rástla o 4,3 percenta. Ministerstvo financií SR znížilo odhad rastu slovenskej ekonomiky v roku 2019 zo 4,5 na 4 percentá. V roku 2020 by sa mala ekonomika spomaliť na 3,7 percenta.

Dostupné na:

koncov už aj samotní vládni predstavitelia upustili od používania floskúl tohto typu.

Existuje celý rad ďalších problémov, s ktorými vládna moc musí počítať, ako sú zárodky prvých prejavov finančnej krízy, začatá „deglobalizácia“ svetovej ekonomiky, ktorej nevyhnutným sprievodným (ochranným) prejavom je aj väčšie uzatváranie sa jednotlivých štátov pred zahraničnou konkurenciou či obchodné vojny medzi svetovými veľmocami. K tomu treba prirátať aj nové trendy v automobilovom priemysle týkajúce sa postupného zastavenia výroby dieselových motorov a ich nahradzovanie ekologickejšími formami, ako sú elektromobily a hybridy¹⁰, ale i doteraz neznáme dôsledky BREXIT-u, ktoré však môžu viesť aj k zvýšenej nezamestnanosti.

Zásadné zmeny pre Slovensko prinesú i ďalšie pohyby vo svetovej ekonomike, ktoré jednoducho nemôžu obísť ani našu krajinu. Súvisia v prvom rade s inováciami a technologickým pokrokom vo svete a s pokračujúcou digitalizáciou, automatizáciou a robotizáciou výroby.

Toto všetko a celý rad ďalších, vzájomne prepojených politických, ekonomických a sociálnych súvislostí (napríklad boj o zvýšenie minimálnej mzdy

<https://dennikn.sk/1370688/kazimir-oznamil-nizsi-odhad-rastu-ekonomiky-ale-vyssi-rast-platov/>.

Medzitým došlo k „oprave“ hore uvedených údajov. V tomto zmysle, ako to uvádzajú internetové zdroje, napríklad: „Medziročný rast slovenského hospodárstva v druhom štvrtroku 2019 prudko spomalil na 1,9 percenta z 3,7 percenta v prvom kvartáli“.

Dostupné na:

<https://finweb.hnonline.sk/ekonomika/1989604-slovenska-ekonomika-neprijemne-prekvapila-jej-rast-sa-prudko-spomalil>.

Najnovšie údaje z internetových zdrojov (z druhej polovice septembra 2019), ktoré nemusia byť celkom presné, vývoj rastu slovenskej ekonomiky ešte viac „objektívizujú“, keď uvádzajú, že: „Rast slovenskej ekonomiky v tomto roku spomalil na 2,4 percent. Predpokladá to Ministerstvo financií (MF) SR vo svojej aktuálnej makroekonomickej prognóze. Výrazne tak upravilo svoje predchádzajúce odhady, keď ešte v júni rezort očakával rast o 3,5 percenta. Vlni slovenské hospodárstvo vzrástlo o 4,1 percenta“.

Dostupné na:

<https://www.etrend.sk/ekonomika/rast-slovenskej-ekonomiky-v-dalsich-rokoch-vyrazne-spomali.html>.

Svoje stanovisko k problému rastu HDP na Slovensku poskytol aj bankový sektor. Bankovní analytici znížili odhad rastu slovenskej ekonomiky v roku 2019 na 2,6 %. Pritom ešte začiatkom leta počítali s rastom ekonomiky o 3,4 %. V roku 2020 rátajú so spomalením rastu na 2,3 %.

Dostupné na:

<https://www.nbs.sk/sk/statisticke-udaje/vybrane-makroekonomicke-ukazovatele/makroekonomicke-predikcie-vybranych-bank>.

¹⁰ Nevylučujeme však, že po nejakom čase sa možno čitateľ dozvie, že z pohľadu ochrany klímy a životného prostredia sa vôbec nejednalo o menej škodlivé automobily než sú dnešné dieselové autá a že „vojna“ proti dieselovým motorom bola predovšetkým bojom o nové podnikateľské príležitosti a nie o ochranu života na Zemi.

či minimálnych dôchodkov, navrhované rozšírenie okruhu adresátov rekreačných poukazov, blížiac sa parlamentné voľby atď.) najmä negatívne zasahuje aj do podnikateľského prostredia a ovplyvňuje samotné správanie sa podnikateľov v oblasti daňovo-právnych vzťahov.. K tomu je nevyhnutné prirátat' množstvo väčších či menších zásahov zo strany štátu do daňovo-odvodovej sféry, ktoré väčšinou neprosievajú stabilite, právnej istote a iným oprávneným požiadavkám na oblasť zdaňovania.

1. DAŇOVÁ POLITIKA VERZUS DAŇOVÉ SUBJEKTY

Tento príspevok má ambíciu poukázať na problémové otázky daňovej politiky (s cieľovým zameraním na Slovensko), najmä z pohľadu voľby a výberu právnych prostriedkov a ich efektivity pri podpore podnikania daňových subjektov. Vychádzame pritom z tézy, že:

„Každý moderný štát ovplyvňuje podnikateľské prostredie v oblasti zdaňovania dvojakým spôsobom: (1) priamo a bezprostredne prostredníctvom svojej daňovo-právnej normotvorby a (2) nepriamo a sprostredkované daňové zákonodarstvo štátu pôsobí aj na stav podnikania v iných štátoch“. Prejavuje sa to napríklad tým, že štáty väčšinou reagujú na zásadnejšie zmeny v daňovom zákonodarstve iných štátov istými protiopatreniami hospodárskej, ale aj daňovej povahy, najmä na tie, ktoré by mohli negatívne ovplyvňovať úroveň ekonomického rozvoja ich krajiny, príp. do úvahy prichádza aj druhá možnosť, a to tá, že nereagujú vo svojej daňovej normotvorbe na zmeny v daňových predpisoch iných štátov, vychádzajúc z odôvodneného predpokladu, že zmeny v týchto predpisoch skôr pomôžu, než uškodia vnútroštátnemu podnikateľskému prostrediu a teda aj celej ekonomike. Jednou z ďalších možností absencie aktivity je podcenenie zmien v daňovom zákonodarstve iného štátu z pohľadu ich dôsledkov na vnútorné ekonomické pomery, čo opäť môže mať svoje vnútorné príčiny politického, ekonomického či sociálneho rázu.

Z toho, čo sme uviedli rezonuje, že ovplyvňovanie ekonomického rozvoja daného štátu (pretože podnikateľské subjekty sú predovšetkým tým činiteľom, ktorý ekonomický rozvoj ovplyvňuje) cestou daňovo-právnych a na nich nadväzujúcich noriem sa môže prezentovať v dvojakom slova zmysle / význame, a to v pozitívnom, ale aj v negatívnom.

Z uvedeného textu vyplývajú čiastkové závery:

- 1) nové / novelizované vnútroštátne daňové zákony ovplyvňujú / majú schopnosť ovplyvňovať aj stav a úroveň podnikania a v komplexnom pohľade aj stav a úroveň ekonomiky iného štátu;

- 2) nové / novelizované daňové zákony môžu negatívne alebo pozitívne stimulovať správanie sa podnikateľov v oblasti zdaňovania (bez ohľadu na vnútroštátne či cezhraničné vplyvy);
- 3) oblasť podnikania a zdaňovania je vzájomne prepojená a v zásade predstavuje akýsi systém „spojených nádob“, ktorý sa prejavuje najmä v kvalite týchto dvoch zložiek verejno-súkromného sektora. Spojovníkom / premostovacím činiteľom medzi nimi je právo a najmä jeho dve súčasti – obchodné právo a daňové právo. Nové trendy a javy v podnikaní (digitalizácia obchodu a služieb, robotizácia a automatizácia výroby, cezhraničné obchodovanie, zdieľaná ekonomika, rozvoj spoločného podnikania v rámci a mimo rámec EÚ, virtuálne meny, atď.) automaticky vedú k nutnej reflexii v oblasti zdaňovania. Platí to však prirodzene aj naopak: zmeny v zdaňovaní, ktoré zakotvila príslušná právna úprava a ktoré reagujú na nové impulzy z oblasti podnikania, vyvolávajú reakciu (pozitívnu / negatívnu s rôznymi dôsledkami na ekonomiku štátu) na strane podnikateľského prostredia. K tým najviac závažným treba zaradiť zneužívanie daňového systému¹¹.

Podnikateľské subjekty – bez ohľadu na to, akú majú právnu formu, či sú to obchodné spoločnosti, družstvá, iné právnické osoby alebo fyzické osoby, ktoré sa zaoberajú podnikaním a súvisiacimi činnosťami v zásade im na roveň postavenými – sa pri svojej podnikateľskej aktivite prednostne riadia ustanoveniami Obchodného zákonníka a ďalšími súkromnoprávnymi predpismi. Tieto osoby sú však z pohľadu daňovo-právnych noriem súčasne daňovými subjektmi a ako také, či sa im to páči alebo nie, sú nútení sa nimi riadiť. Takto subjekt z oblasti súkromnoprávnej sféry je limitovaný / motivovaný aj predpismi verejného práva. Minimálne raz za mesiac musia podnikateľské subjekty ako daňovníci či platitelia dane (v závislosti od konkrétnej dane, ktorej podliehajú) prihliadať aj na ustanovenia daňových či účtovných predpisov, príp. iných verejnoprávných noriem. Nebudeme ďaleko od pravdy, ak toto časové kritérium vzťahu daňového subjektu k nutnosti riadiť sa a dodržiavať daňové a súvisiace predpisy posunieme na dennodenný kontakt s tým, že musia pritom pôsobiť v istej vyváženosti a symbióze ich vnímania a využívania. Už samotná táto skutočnosť signalizuje, že štát musí / mal by pri príprave a schvaľovaní všetkých podnikateľských predpisov (Obchodný zákonník, daňové zákony, účtovné

¹¹ Pozri napr.: CAKOVI, K. - SÁBO, J.: Sloboda pohybu kapitálu a boj proti presunu zdaniteľného príjmu do rajov bez daní. BABČÁK, V.- POPOVIČ, A. – ROMANOVÁ, A. In *Zborník „Daňové raje a zneužívanie daňového systému“* Košice: ŠafárikPress, 2018, s.117-128.

predpisy atď.) dbať na vysokú kvalitu ich obsahu, dopadu na podnikateľské prostredie, ako aj na celkový proces ich prípravy, a to od samotného vypracovania legislatívneho zámeru a návrhu zákona, cez medzirezortné pripomienkové konanie, legislatívnu radu vlády, vládu SR až po predloženie vládneho návrhu zákona na prerokovanie a schválenie v parlamente. Dovoľme si v tejto súvislosti odkázať na znenie čl.2 ods. 1 Legislatívnych pravidiel vlády Slovenskej republiky¹², v zmysle ktorého je cieľom legislatívnych prác „pripraviť za účasti verejnosti a schváliť taký návrh zákona, ktorý sa stane funkčnou súčasťou **vyváženého, prehľadného a stabilného** právneho poriadku Slovenskej republiky ...“. Je bez akýchkoľvek pochybností, že tento cieľ majú splňať aj daňové zákony. Máme však isté pochybnosti, či to v skutočnosti nie je iba všeobecne formulovaná požiadavka, pretože nie vo vzťahu ku všetkým daňovým zákonom možno konštatovať, že prispievajú ku prehľadnosti a stabilite slovenského právneho poriadku. Práve naopak, časté zmeny daňových predpisov (nie vždy odôvodnené) skôr podkopávajú aj tak už nestabilné zákonné základy zdaňovania, než aby boli oporou stability daňového systému a teda aj stability slovenského právneho poriadku. Objektívne však treba priznať, že svoj podiel na tomto trende má aj EÚ hypertrofiou právnych aktov z tejto oblasti, ktorými priamo alebo aj sprostredkované ovplyvňuje daňové systémy členských štátov a ktoré sa okrem toho každou ďalšou legislatívnou zmenou pravidiel „nabaľujú“ v počte strán. V súčasnosti už vôbec nie je podstatné to, či ide o harmonizované alebo neharmonizované dane.

Zdaňovanie je poslednou oblasťou politiky EÚ, v ktorej sa rozhodovanie zakladá výlučne na jednomyselnosti s možnosťou práva veta, ktoré členské štáty vnímajú ako prostriedok ochrany ich národno-štátnej zvrchovanosti. Je bez diskusie, že jedným z prejavov štátnej zvrchovanosti je aj daňová suverenita štátu. Požiadavka jednomyselnosti pri rozhodovaní v daňových veciach nebola po istú dobu posudzovaná ako zásadná problémová otázka. Avšak už po dobu viac ako desať rokov jej riešenie vyvoláva napätie vo vzťahoch medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a inštitúciami EÚ. Súvisí to s minimálne nasledovnými faktormi:

(1) V prvopočiatkoch rozvoja EÚ (vo vtedajšom EHS) sa orientovala daňová politika najmä na odstraňovanie prekážok spoločného trhu s nenarušenou hospodárskou súťažou, príp. aby daňová politika nebránila voľnému pohybu tovaru a služieb v rámci spoločného trhu. V podstate bolo záujmom vtedajších členských štátov prispievať svojimi postojmi k harmonizácií nepriameho

¹² Úplné znenie platné od 29.mája 2019.

zdaňovania, čo bolo nevyhnutnou podmienkou pre fungovanie a rozvoj tohto trhu. V tom čase nedochádzalo medzi 6 zakladajúcimi členmi k výraznejším problémom pri presadzovaní politiky harmonizácie právnych predpisov v oblasti nepriameho zdaňovania, i keď v niektorých prípadoch¹³ existovali ťažkosti s prípravou tejto harmonizácie. V podstate jednotný prístup k politike spoločného trhu súvisel nielen s veľkosťou EÚ či s porovnateľnými ekonomickými podmienkami jej členov, ale aj s podobným historickým vývojom v zakladajúcich členských štátoch. K tomuto zoskupeniu od 1. januára 1973 pristúpili tri ďalšie štáty a k rovnakému dňu sa na území vtedajšej EÚ začala uplatňovať daň z pridanej hodnoty, a to podľa spoločných pravidiel zdaňovania. V porovnaní so súčasnou EÚ išlo vlastne o trojnásobne menší počet jej členov. Takto aj rozhodnutia v daňovej oblasti sa v tom čase mohli prijímať bez väčších ťažkostí. Členské štáty, navyše ekonomicky i politicky porovnateľné mali záujem na vytvorení spoločného trhu medzi nimi, pre ktorý by platili aj rovnaké / podobné pravidlá zdaňovania¹⁴.

(2) Terajší počet členských štátov (zatiaľ „dvadsaťosmička“) neposkytuje taký široký priestor pre jednomyselné rozhodnutia bez potreby uplatniť právo veta; nie je to dané iba ich počtom, ktorý je neporovnateľne väčší, než v prípade „starých“ členov EÚ, ale aj rozdielnou ekonomickou úrovňou, ktorá často nevytvára také podmienky pre jednomyselnosť, ako je tomu v štátoch, ktoré stáli pri zrode EÚ. Navyše väčšina z nových členov EÚ sú štáty, ktoré sa od polovice minulého storočia vyvíjali v neporovnateľne odlišných ekonomicko-politických podmienkach, čo často vedie k tomu, že ešte stále je pre tieto štáty typická vysoká miera korupcie a absencia niektorých postulátov charakterizujúcich právny štát. Tieto skutočnosti vedú k tomu, že rozhodovanie v daňových otázkach je zložité a časovo ťažko predvídateľné, najmä keď vychádzame z toho, že časť svojej daňovej suverenity v oblasti nepriameho zdaňovania už postúpili na EÚ (tak, ako to bolo aj v prípade štátov, ktoré do EÚ vstúpili pred nimi). K tomu sa žiada dodať, že členstvo štátu v medzinárodných organizáciách, vrátane EÚ, nie je popretím štátnej suverenity.

Súčasnú EÚ charakterizuje výrazná zmena v jej orientácii na presadenie efektívnejšieho a súčasne demokratickejšieho rozhodovacieho procesu pri schvaľovaní daňovej politiky zameranej na spoločný postup členských štátov.

¹³ V prípade Belgicka a Talianska.

¹⁴ Napriek tomu trvalo niekoľko rokov, kým sa jednotne zaviedla daň z pridanej hodnoty na celom území Únie a jej zavedeniu bolo venovaných až 5 smerníc. Podľa čl.1 ods.2 Prvej smernice 67/227/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu sa mala DPH zaviesť najneskôr od 1. januára 1970. Bližšie k tomu pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s.141.

Vyvolala to nutnosť reagovať na nové výzvy, ktoré prináša so sebou globalizácia svetového hospodárstva, vzrastajúci konkurenčný boj mimo EÚ, ale aj daňová konkurencia vo vnútri EÚ.

Ako sme to už aj zdôraznili, zdaňovanie ostáva aj naďalej poslednou oblasťou politiky EÚ, v ktorej sa rozhodovanie zakladá výlučne na jednomyselnosti a navyše k nemu dochádza prostredníctvom mimoriadneho legislatívneho postupu. Je to zvláštne najmä tým, že úprava pravidiel zdaňovania, ako náplň obsahu daňovej politiky nielen EÚ, ale v podstate aj daňovej politiky každého členského štátu sa bytostne dotýka jednotného vnútorného trhu, na ktorého bezproblémovom fungovaní musí mať / mal by mať záujem každý z jeho tvorcov a realizátorov.

Súčasná svetová ekonomika a medzinárodné vzťahy vykazujú vysokú mieru nestability. Pre tieto zložky globálneho prostredia sú typické čoraz častejšie turbulencie (krízové cykly, obchodné vojny, sankcie a embarga, nové podnikateľské trendy atď.), čo má svoje prirodzené podhubie v politike (svetových veľmocí, medzinárodných finančných inštitúcií a rôznych ekonomických zoskupení), za ktorými sa skrývajú predovšetkým záujmy (mocenské, finančné, ekonomické atď.)¹⁵. Základnou otázkou preto ostáva, či v tejto zložitej dobe môžu jednotlivé členské štáty EÚ postupovať tak, aby prijímali a realizovali rozhodnutia v daňovej oblasti izolovane od ostatných členských štátov, ktoré keď už nie priamo, predsa len spôsobujú problémy pri uplatňovaní jednotného vnútorného trhu. Paradoxne, členské štáty EÚ sa nebránia možnostiam, ktoré im ponúka sloboda pohybu osôb, kapitálu, tovaru a služieb, teda vymoženosti vnútorného trhu, pokiaľ však ide o rozhodnutia EÚ, ktoré by mohli nejakým spôsobom zasiahnuť do ich predstáv (často ani nie objektívnych) o práve na národnú zvrchovanosť aj v daňovej oblasti, vtedy už politika jednotného vnútorného trhu nie je pre nich dominantnou témou a tou sa stáva nevyhnutnosť uplatňovania národno-štátnej suverenity. V dôsledku toho sa v podnikaní mimoriadne darí rôznym osobám (právnickým či fyzickým), ktorí priamo zneužívajú daňový systém iného členského štátu protiprávnou činnosťou, príp. využívajú v rámci legálnych postupov nedostatky, ktoré daný daňový systém vykazuje. Takéto konštatovanie by mohlo byť adresované aj niektorým členským štátom EÚ. Práve koordinované či harmonizované daňové nástroje by sa mohli výrazne podieľať na ich eliminácii.

¹⁵ K otázke záujmov bližšie pozri: BABČÁK, V. Public Financial Interest in Slovak Republic (Certain Reflections). In LOTKO E. et. al eds. „*Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings)*“. Bialystok - Vilnius: Temida 2, 2018,s.35-47

Z tohto dôvodu Komisia sformulovala svoje predstavy o nutnosti prelomiť doterajší systém hlasovania a nahradiť ho väčšinovým systémom. Stalo sa tak v oznámení „Efektívnejšie a demokratickejšie rozhodovanie v oblasti daňovej politiky EÚ“, v ktorom sa navrhuje zmeniť spôsob, akým EÚ vykonáva svoje právomoci v oblasti zdaňovania¹⁶. Podľa predmetného oznámenia je zmena daňovej politiky EÚ potrebná najmä v záujme silnejšieho a konkurencieschopnejšieho jednotného trhu.

Oznámenie „Efektívnejšie a demokratickejšie rozhodovanie v oblasti daňovej politiky EÚ“ vychádza z toho, že zdaňovanie je „hlavným zdrojom príjmov pre vlády a základom pre zabezpečenie efektívneho a stabilného hospodárstva v spravodlivej a inkluzívnej spoločnosti. Preto sú opatrenia zamerané na koordináciu, zblížovanie alebo harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti zdaňovania dôležitým nástrojom politiky na úrovni EÚ v rámci, stanovenom zmluvami a v súlade so zásadou subsidiarity¹⁷“.

Bez toho, aby sme sa podieľali na „podkopávaní“ základov slovenskej zvrchovanosti a svojbytnosti sa prikláňame k tomu, že by pre EÚ, ale aj pre jednotlivé členské štáty bolo prospešné vytvoriť na podklade zhody spoločné pravidlá a postupy pre rozhodovanie v daňovej oblasti. Tieto by mali byť osobitne formulované vo vzťahu k členským štátom a osobitne voči tretím štátom. Spoločné pravidlá a postupy by mali zohľadňovať najmä:

1. **princíp národnej zvrchovanosti** v tých otázkach, ktoré sú z pohľadu **národno-štátnych záujmov** členských štátov takého zásadného charakteru, že EÚ by svojou legislatívou nemohla / nemala do nich zasahovať. Pre posúdenie toho, či ide o takéto záujmy by sa vyžadoval súhlas kvalifikovanej väčšiny členských štátov EÚ. Osobne sa domnievame, že harmonizácia pravidiel na určenie spoločného daňového základu pre právnické osoby („*Common Corporate Tax Base – CCTB*“), ako obnovená iniciatíva za spoločný konsolidovaný základ dane pre právnické osoby („*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*“)¹⁸ by nemala podieľ na eliminácii národnej suverenity, skôr naopak, uľahčovala by cezhraničné obchodovanie a podporovala obchod

¹⁶ Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Európskej rade a Rade „Efektívnejšie a demokratickejšie rozhodovanie v oblasti daňovej politiky EÚ“, Štrasburg, 15.1.2019, COM (2019) 8 final.

¹⁷ Pozri s.1 oznámenia.

¹⁸ Táto iniciatíva predstavuje vlastne dvojkrokový postup: iniciatíva sa najprv zameriava na schválenie pravidiel na určenie spoločného daňového základu pre právnické osoby a následné prijatie pravidiel konsolidácie zaplatenej dane by sa realizovalo v neskoršom kroku (už pod skratkou „CCCTB“).

a investovanie. Súčasné pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb nezodpovedajú aktuálnym potrebám spojeným najmä s globalizáciou a digitalizáciou ekonomiky. Čoraz zložitejšie štruktúry obchodných spoločností uľahčujú presun ziskov, čomu nahráva aj nejednotnosť vnútroštátnych systémov dane z príjmov právnických osôb. Toto vytvorilo priestor pre rozmach agresívneho daňového plánovania, čím pri spolupôsobení nekonzistentných vnútroštátnych režimov dane z príjmov právnických osôb vzniká riziko dvojitého zdanenia a / alebo dvojitého nezdanenia, a tým sa narúša fungovanie vnútorného trhu. Existuje aj celý rad ďalších výhod, ktoré by obnovená iniciatíva priniesla nielen EÚ, ale aj národným členským štátom; existujú však aj niektoré nevýhody harmonizovaného základu dane z príjmov právnických osôb¹⁹;

2. **princíp subsidiarity** v tých otázkach, ktoré sú z pohľadu EÚ tak zásadného charakteru, že rozhodovanie o nich by malo patriť do **výlučnej právomoci EÚ**. Pre prijatie takéhoto rozhodnutia by sa vyžadoval súhlas kvalifikovanej väčšiny členských štátov;
3. **princíp kvalifikovanej väčšiny** členských štátov by vychádzal z jej doterajšieho vymedzenia pre hlasovanie v Rade Európskej únie (Rade).

Daňové zákony treba považovať za jeden z kľúčových faktorov presadzovania strategických cieľov daňovej politiky nášho štátu. Niet iných dôležitejších nástrojov, ktorými by bolo možné strategické ciele daňovej politiky v praxi zabezpečiť, než sú samotné daňové zákony v komplexnom chápaní ich pôsobenia a realizácie.. Každý zamýšľaný nový daňový inštitút, každá zmena prístupu finančnej správy k zdaňovania, ktorá má dopad na daňové subjekty (tuzemské i zahraničné), všetky daňové opatrenia EÚ, ktoré vyžadujú implementáciu do vnútroštátneho právneho poriadku vyžadujú novelizáciu jestvujúcich daňovo-právnych predpisov, príp. prijatie nového zákona z oblasti daní. V tom treba vidieť základný zmysel interakcie a strategických zámerov daňovej politiky nášho štátu a súčasného daňového zákonodarstva. Koniec-

¹⁹ Bližšie pozri: BABČÁK, V. Zneužívanie daňového systému v EÚ In BABČÁK et. al. eds. *Zborník „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam“*. Košice: UPJŠ, 2017, s.9-50, príp. POPOVIČ, A. Európska daň z príjmu právnických osôb ako prostriedok eliminácie zneužívania daňových systémov v EÚ a jej hodnotenie. In: BABČÁK, V.- POPOVIČ, A. – ROMANOVÁ, A. In *Zborník „Daňové raje a zneužívanie daňového systému“* Košice: ŠafarikPress, Košice, 2018, s.203-219.

V EÚ možno rozdeliť jednotlivé štáty minimálne do troch skupín podľa vzťahu k novej harmonizácii: (1) štáty, ktoré podporujú harmonizáciu, (2) štáty, ktoré sú zástancami daňovej konkurencie a (3) štáty neutrálne (v chápaní ich vzťahu k harmonizácii predpisov o priamom zdaňovaní).

koncov to vyplýva aj z ustanovenia § 3 ods.1 písm. a) zákona o finančnej správe²⁰, podľa ktorého ministerstvo financií ako ústredný orgán štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva *vypracúva stratégiu politiky daní a poplatkov* a súčasne podľa toho istého ustanovenia, avšak podľa písmena d), pripravuje návrhy zákonov. Vzhľadom na odborné a predmetové zameranie spomínaného zákona je zrejmé, že zákonodarca mal na mysli najmä prípravu daňových zákonov. Otázne však je, či daňové zákony toto svoje základné poslanie plnia a či vôbec má ministerstvo financií spracovaný dokument pod názvom *Stratégia politiky daní a poplatkov* alebo podobný dokument. Prikláňame sa k záveru, že nemá, čoho dôkazom sú viaceré daňové zákony, ktoré vyslovene odporujú podstate výrazu *stratégia*.

Význam slova „stratégia“ vyjadruje okrem iného aj „dlhodobý zámer činnosti na dosiahnutie určitého cieľa“²¹. Stratégia daňovej politiky štátu by mala viesť k stabilite daňovej sústavy a daňového systému ako celku, a mala by konvenovať najmä takým požiadavkám a zásadám, ako sú **(1)** dlhodobá záväznosť a s tým spojená právna istota daňových subjektov (najmenej v päťročnom horizonte, s prihliadnutím na vývoj v globálnom ekonomicko-politickom priestore, ktoré by odôvodňovali prípadné a nevyhnutné zmeny v daňovom zákonodarstve, **(2)** zjednodušenie a sprehľadnenie daňového systému (podľa Európskeho daňového prieskumu 2015 zjednodušenie právnej úpravy daní a daňového systému vôbec predstavuje najdôležitejší faktor pre konkurencieschopnosť²²), **(3)** zabezpečenie toho, aby nové daňové zákony / ich novelizácie nadobúdali účinnosť iba k prvému dňu kalendárneho roka (bez ohľadu na to, či sa bude jednať o nasledujúci kalendárny rok alebo o ďalší kalendárny rok, **(4)** vylúčenie nepriamej novelizácie daňových zákonov v rámci zmeny alebo doplnenia iného zákona, **(5)** vyhýbanie sa každoročnému sprísňovaniu daňovej legislatívy na najnižšiu možnú úroveň a (aj) z toho vyplývajúcu vyššiu mieru nestability daňového práva, čo vyvoláva na strane mnohých daňových subjektov snahu o zneužívanie daňového systému niektorou z foriem protispoločenského konania²³. Vo svojej podstate ide o negatívnu

²⁰ Zákon č.35/2019 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskoršieho predpisu. Toto ustanovenie prevzal uvedený zákon z dnes už neplatného zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva z roku 2011.

²¹ Pozri: <https://slovník.aktuality.sk/slovník-cudzich-slov/?q=strat%C3%A9gia>, príp. <https://webslovník.zoznam.sk/slovník-cudzich-slov/?s=strat%C3%A9gia>.

²² Pozri dokument: Deloitte. European Tax Survey. <http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/european-tax-survey.html>.

²³ Prejavuje sa to okrem iného aj v úsilí o optimalizáciu dane zmenou sídla alebo presunom časti obchodnej spoločnosti do zahraničia, najmä do štátov s výhodnejšou daňovou jurisdikciou.

stimuláciu daňovo-právneho prostredia podnikateľov. Podnikateľské subjekty toto vnímajú ako neprimerané zasahovanie štátu do ich podnikateľskej slobody, ktorú zaručujú samotné zakladateľské zmluvy EÚ. Presun sídla obchodných spoločností do daňových rajov osobne považujeme za jeden z dôsledkov neustáleho sprísňovania podmienok pre podnikanie a zdaňovanie. Takýto presun má dopady v prvom rade na platenie priamych daní, predovšetkým dane z príjmov. Výraznejšie sa však prejavuje aj v oblasti zdaňovania daňou z pridanej hodnoty (napr. zavedenie povinného kontrolného výkazu, v nedávnej minulosti zábezpeka na DPH, stále sprísňovanie podmienok pre registráciu na DPH a pod.), (6) eliminácia neodôvodnených prejavov daňovej nespravodlivosti / daňovej diskriminácie (rozdielne prístupy k posudzovaniu nadnárodných spoločností v otázkach zdaňovania zo strany štátu, čo zahŕňa aj uzatváranie daňových zmlúv / dohôd medzi členskými štátmi a niektorými nadnárodnými spoločnosťami. Daňové dohody predstavujú neodôvodnené privilégia pre nadnárodné spoločnosti, ktoré narúšajú zásady transparentnosti a spravodlivosti v zdaňovaní²⁴, (7) stanovenie úrovne daňového zaťaženia vo vzťahu k dani z príjmov. Znamená to určiť kritéria, na základe ktorých možno považovať hranice zdaňovania ešte za prijateľné. V tejto súvislosti možno konštatovať absenciu ustanovených hraníc zdaňovania a miery daňovej spôsobilosti daňovníka²⁵, (8) zväčšenie rozsahu zverejňovaných relevantných informácií

Dostupné internetové zdroje uvádzajú, že v prvom kvartáli roku 2017 v daňových rajoch sídlilo 4 834 slovenských spoločností, ich počet medziročne stúpol o 115.

Dostupné na:

<https://podnikam.webnoviny.sk/pocet-slovenskych-firiem-danovych-rajoch-opat-stupol/>.

Obdobný údaj bol uverejnený aj 18. júla 2017 (od začiatku roka 2017 sa počet slovenských spoločností, ktoré majú vlastníka so sídlom v daňovom raji, zvýšil o 55 na celkových 4 832 firiem). Medzikvartálne prišlo k bezvýznamnému poklesu, keď sa počet znížil o 2 spoločnosti.

Majitelia z destinácií považovaných za daňový raj aktuálne kontrolujú 1,9 % slovenských firiem a v základnom kapitáli týchto spoločností majú investovaných 10,4 mld. eur.

Dostupné na:

<http://www.hlavnespravy.sk/od-zaciatku-tohto-roka-pribudli-v-danovych-rajoch-desiatky-slovenskych-firiem/1072664>).

Pokiaľ by sme chceli porovnať údaj o počte slovenských firiem v daňových rajoch od roku 2010, v uvedenom roku to bolo 2 945 firiem, v roku 2013 už 3 951, to znamená o viac ako o 1 000 spoločností.

Dostupné na:

<http://www.hlavnespravy.sk/od-zaciatku-tohto-roka-pribudli-v-danovych-rajoch-desiatky-slovenskych-firiem/1072664>.

²⁴ Tým by sa Slovensko prestalo bežne označovať v odbornej literatúre, ale aj v médiách za „krajinu s privilegovaným daňovým režimom“. Pozri napríklad: LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*, Praha: HZ, 1996, s. 9.

²⁵ Podľa C. Kosikowskeho, štát by mal ustanoviť a následne rešpektovať hranice zdaňovania, ako aj počítať s dôsledkami z toho vyplývajúcimi. Zásada týkajúca sa hraníc zdaňovania by mala byť zakotvená dokonca priamo v ústave daného štátu. Navyše C. Kosikowski sa vo vzťahu k poľskej

o daňových subjektoch (najmä tých, ktoré neoprávnene zneužívajú daňový systém). Vzhľadom na často krát umelé či špekulatívne začlenenie takýchto informácií pod rámec „daňového tajomstva“ sa verejnosť nemôže dozvedieť pravdivé informácie o tom, koľko prostriedkov štát stráca na príjmoch štátneho rozpočtu z titulu úľav a oslobodenia od dane napríklad u zahraničných investorov, aký prospech z takéhoto oslobodenia získal štát a čo je mimoriadne zarážajúce, po skončení tzv. „daňových prázdnin“ zahraničných podnikateľov pôsobiacich na Slovensku verejnosť nemá k dispozícii žiadne údaje o tom, či a v akom rozsahu splnil / nesplnil zahraničný investor podmienky, za ktorých mu boli poskytnuté, **(9)** poskytovanie širšieho priestoru pre myšlienky *daňovej prevencie*. V tomto smere možno súhlasiť s názorom, že prevencia je všeobecne menej finančno-ekonomicky i administratívne náročná, ako následná terapia²⁶ (v našom prípade reakcia na „daňový postih“) bez ohľadu na to, akú má formu (daňová kontrola, prepadnutie veci, vyrubenie dane, daňové sankcie a pod.), **(10)** vyhýbanie sa goldplatingu, ktorý často znamená zavádzanie prísnejších pravidiel zdaňovania v procese transpozície najmä smerníc do nášho daňového zákonodarstva, než má na mysli samotná legislatíva EÚ, to znamená nad rámec toho, čo požaduje EÚ od Slovenskej republiky²⁷. K otázke goldplatingu chceme uviesť, že slovenské daňové zákonodarstvo sa v niektorých prípadoch prezentuje aj príkladmi goldplatingu²⁸.

ústave domnieva, že by bolo potrebné do ústavy implementovať aj zásadu daňovej spôsobilosti daňovníka, čo je nevyhnutné v chápaní mikroekonomickom. Jej podstata spočíva v tom, že výška daňového bremena neprekročí spôsobilosť daňovníka znášať ho bez hrozby likvidácie daňového zdroja alebo zmenšenia majetku daňovníka. Bližšie k tomu pozri: KOSIKOWSKI, C. Hranice zdaňovania - hlavné problémy (Limits of taxation – main problems). In *STUDIA IURIDICA Cassoviensia*, roč.2, 2014, č.1,s.4-10.

²⁶ Pozri aj: BURÁK, E. *Daňová prevencia (v príkladoch z praxe)*. Ružomberok: Ján Šindléry - TESFO, 2014, s.32 a n.

²⁷Neopodstatneným goldplatingom môže byť napríklad sprísňovanie povinností daňových subjektov, dvojité nahlasovanie údajov, ale aj neuplatňovanie rôznych výnimiek, ktoré by mohli / mali znížiť administratívnu záťaž určitej skupine daňových subjektov.

V tejto súvislosti však slovenské orgány verejnej moci, napríklad ministerstvo hospodárstva, ale aj samotná vláda, nepovažuje goldplating za negatívny jav. Podľa názoru ministerstva hospodárstva k nemu dochádza tzv. neminimalistickou transpozíciou.

Dostupné na:

<https://www.teraz.sk/ekonomika/vlada-tzv-goldplating-nemoze-byt-v/376842-clanok.html>.

²⁸ Napríklad podľa čl.3 smernice Rady (EÚ) 2017/1852 z 10.októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii „*Sťažnosť sa musí podať do troch rokov od doručenia prvého oznámenia o úkone, ktorý vedie alebo povedie k spornej otázke, a to bez ohľadu na to, či ovplyvnená osoba uplatňuje prostriedky nápravy, ktoré sú k dispozícii podľa vnútroštátneho práva ktoréhokoľvek z dotknutých členských štátov*“. Vo vzťahu k tomu § 3 ods.1 zákona č. 11/2019 Z. z. o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia „*Žiadosť o zamedzenie dvojitého zdanenia musí byť podaná najneskôr do troch rokov od doručenia prvého oznámenia o*

Kvalitná daňovo-právna regulácia, kvalitná v zmysle základných požiadaviek na obsahové a formálne náležitosti daňových predpisov (jasnosť a jednoznačnosť vyjadrenia daňových povinností a daňovej terminológie, súlad právneho a spisovného jazyka, dostatočná legisvakačná doba, právna istota daňových subjektov, zachovanie aspoň relatívnej daňovej spravodlivosti, nadväznosť / súlad daňových predpisov s normami iných právnych odvetví, najmä Obchodného zákonníka, motivácia k plneniu daňových povinností atď.), totiž prispieva k plynulému a bezproblémovému podnikaniu, minimálne sa nestáva zárodokom pre daňové podvody, daňové úniky alebo vyhýbanie sa daňovej povinnosti.

Naproti tomu daňové predpisy, ktoré v „očiach“ podnikateľskej komunity odporujú uvedeným požiadavkám sa pomerne výrazným spôsobom podieľajú nielen na hľadaní možností, ako znížiť daňovú povinnosť alebo sa jej vyhnúť, ale spôsobujú aj iné negatívne dôsledky / dopady, napríklad ide o prenos sídla daňového subjektu do zahraničia, často aj do tých štátov, ktoré sa považujú za tzv. daňové raje (preto „tzv.“ pretože správnejšie by bolo označenie „raje bez daní“, na čo sme už skôr viackrát upozornili. V ďalšom texte však budeme používať označenie „daňové raje“). Obávame sa, že finančná / daňová správa a najmä samotné ministerstvo financií sa nezaobera vážne otázkou prípadného podielu štátu na takomto, často i protiprávnom či neželanom postupe viacerých daňových subjektov. To, že to spôsobuje problémy v slovenskej rozpočtovej politike je zrejmé pre odbornú verejnosť a najmä akademickú komunitu²⁹, už menej sa k tomu otvorene vyjadrujú zástupcovia napríklad rezortu financií. Využívanie / zneužívanie národno-štátnej suverenity, ktorej imanentnou súčasťou je aj daňová suverenita nepremyslene a bez objektívne vymedzeného cieľa sa môže stať brzdou ekonomického rozvoja a v rámci EÚ spôsobovať vážne ťažkosti pri fungovaní jednotného vnútorného trhu.

úhone, ktorý vedie k spornej otázke, a to aj vtedy, ak dotknutý daňový subjekt uplatňuje opravné prostriedky“. Z toho je zrejmé, že Slovenská republika nezahrnula do začiatku plynutia lehoty na podanie sťažnosti moment doručenia oznámenia o úkone, ktorý povedie k spornej otázke. V žiadnom prípade v tejto súvislosti nemožno hovoriť iba o probléme spojeného s gramatickým výkladom.

²⁹ Podľa pomerne „čerstvých“ údajov má vlastníka so sídlom v daňovom raji o 33 slovenských firiem viac ako vlni. Uviedla to poradenská spoločnosť Bisnode. V daňových rajoch aktuálne sídli 4 914 slovenských spoločností (koncom roka 2018 to bolo 4 881 firiem). Najväčší prílev záujmu je o USA, kde aktuálne sídli 1 116 slovenských spoločností, čo znamená, že za necelé dva roky tento počet narástol o 127 firiem, z toho 48 spoločností si od januára zapísalo sídlo na území USA. V EÚ je najobľúbenejším daňovým rajom Holandsko; sídli tam 1 159 slovenských firiem. Dostupné na:

<https://www.etrend.sk/firmy/slovaci-sa-aj-nadalej-stahuju-do-danovych-rajov.html>

Pod rámec doterajšej stratégie daňovej politiky nášho štátu rozhodne „nezapadali“ ani niektoré opatrenia týkajúce sa zavedenia viacerých daňových nástrojov, ktoré nie tak dávno rozbúrili i tak nepokojné vody daňovo-právneho prostredia u podnikateľov, pričom po niekoľkoročnom pôsobení boli zrušené, ako v podstate „nepotrebné“ či neefektívne, pravdepodobne podľa vzoru „pokus – omyl“. V tomto smere možno orgánom verejnej moci vyčítať okrem iného aj to, že zmeny daňových predpisov nie sú väčšinou pripravované za účasti verejnosti (čo je v rozpore so znením čl.2 ods.1 Legislatívnych pravidiel vlády SR) a neuvažujú ani s takou požiadavkou, ako je anticipácia právnej normy, teda na základe exaktných parametrov predvídať vývoj procesov či vzťahov, ktorých sa nová / novelizovaná právna norma má týkať a čo je nevyhnutnou podmienkou schopnosti tieto procesy a vzťahy efektívne ovplyvňovať (v smere ich urýchlenia / spomaľovania či usmerňovania).

Spomedzi tých zmien v oblasti daňovo-právnych vzťahov, ktoré najviac rezonovali v podnikateľskom prostredí, možno spomenúť napríklad inštitút zábezpeky na daň pri DPH³⁰ alebo inštitút daňovej licencie právnickej osoby, zavedený novelou zákona o dani z príjmov z roku 2013³¹ a pod. Bolo by to čiastočne „ospravedlniteľné“ v prípade, že takáto povinnosť vyplynula z daňovej legislatívy EÚ, avšak určite by to nebolo v súlade s požiadavkou na stabilné daňovo-právne prostredie na úrovni EÚ. Tieto inštitúty sú klasickým príkladom

³⁰ Podľa § 4c zákona č.222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Tento inštitút bol zavedený novelou zákona o DPH pod č.246/2012 Z. z. s účinnosťou od 1.10.2012 a zrušený ku koncu roka 2018. Zaujímavé v tomto smere je to, že dôvodová správa k tejto novele, v súvislosti so zrušením inštitútu zábezpeky, uvádza že: „Ukazuje sa, že zábezpeka na daň, ako inštitút zavedený do zákona o DPH v roku 2012, ktorého účelom bolo eliminovať negatívne dôsledky spočívajúce vo vzniku nedoplatkov na DPH spôsobených novo registrovanými platiteľmi dane, nie je viac potrebná pre efektívny boj proti daňovým podvodom. Z uvedeného dôvodu sa navrhuje tento inštitút vypustiť“. Štatistické údaje o problémoch spojených s výberom DPH však nenasvedčujú tomu, aby sa efektívnosť boja proti daňovým podvodom pri DPH na Slovensku zvýšila. Inou otázkou však ostáva, či bolo zavedenie tohto inštitútu vôbec potrebné, keď existuje celý rad iných nástrojov, ktoré zakotvuje zákon o DPH a ktorých zmyslom bolo a je bojovať proti daňovým podvodom.

Bližšie k problematike zábezpeky na DPH pozri: ŠTRKOLEC, M. Zneužívanie daňového systému dane z pridanej hodnoty – perspektívy a výzvy. In BABČÁK, V – POPOVIČ, A – ROMANOVÁ, A. Zborník „Daňové raje a zneužívanie daňového systému“ Košice: ŠafarikPress, 2018, s.257-269.

³¹ Pozri § 46b zákona č.463/2013Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č.595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v znení neskorších predpisov. Týmto zákonom bol predmetný inštitút zavedený s účinnosťou od 1.1.2014 a po kritike odbornej verejnosti bol zákonom č.341/2016 Z. z. zrušený k 1.1.2018. V samotnej dôvodovej správe k tomuto zákonu by však čitateľ márne hľadal dôvody, pre ktoré bolo ustanovenie §46b vypustené zo zákona.

úsilia o presadzovanie politických predstáv a zámerov odtrhnutých od reality a bez analýzy ich potrebnosti či dôsledkov na podnikateľské prostredie.

Daňová politika nášho štátu, bez ohľadu na to, kto ju pripravuje, organizuje, riadi a vyhodnocuje, je tak plná paradoxov. Výrazne sa pod to „podpisuje“ nezodpovednosť viacerých politikov, ktorí svojimi nekompetentnými a populistickými návrhmi zasahujú do už prebiehajúceho legislatívneho procesu pri prerokovaní a schvaľovaní návrhov daňových zákonov a ich noviel v parlamente, príp. aj dehonestujú dobre pripravené a zmysluplne návrhy zo strany opozície.

Odhliadnuc od toho, že celý rad zmien v daňovom zákonodarstve kopíruje / transponuje / implementuje obsah smerníc, ktoré Slovensko ako členský štát EÚ musí prevziať do svojho daňového zákonodarstva, existuje množstvo príkladov, kedy možno aj dobrý zámer zákonodarcu menej zaťažovať daňové subjekty, vzbudiť väčšiu dôveru v daňovú správu, snaha o zabezpečenie prehľadnosti právnej úpravy jednotlivých daní, zabezpečenie aspoň minimálnych „štandardov“ daňovej spravodlivosti atď. sa minie / minula svojmu zámeru.

V ostatnom období sa navonok čoraz vypuklejšie začína prejavovať problém predkladania poslaneckých návrhov daňových zákonov, plných snahy o publicitu svojich autorov a populizmu, ktoré často vedú ku schváleniu a následnému neakceptovaniu odbornou i podnikateľskou verejnosťou, ako aj problémami spojenými s ich realizáciou a aplikáciou, vrátane ich nesúlady s inými zákonmi. V nadväznosti na to by stálo za úvahu **prehodnotiť súčasné znenie zákonodarnej iniciatívy (výbory, poslanci a vláda)³² vo vzťahu ku predkladaniu návrhov daňových zákonov podľa vzoru rozpočtovej iniciatívy, ktorú má iba vláda. Návrh zákona o štátnom rozpočte môže v zmysle zákonnej úpravy³³ predkladať do parlamentu iba vláda, ktorá jediná zodpovedá za hospodárenie štátu³⁴, pričom toto hospodárenie je založené dominantne a takmer výlučne na príjmoch z titulu daní. Preto sme toho názoru, že aj návrhy daňových zákonov a ich novelizácií a ich predkladanie do parlamentu by malo patriť do výlučnej zákonodarnej právomoci vlády.** Tým by sa eliminovali škody (tie skutočné – hospodárske), ale aj pomyselné (daňovo-morálne, prestíž štátu v medzinárodných vzťahoch atď.), ktoré často prinášajú poslanecké návrhy daňových zákonov, pre ktoré je charakteristická

³² § 67 ods.1 zákona č. 350/1976 Z. z. o Rokovacom poriadku Národnej rady Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov a čl. 87 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

³³ Pozri § 4 ods.3 zákona č.523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

³⁴ Podľa § 30 ods. 1 zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy „Vláda zodpovedá národnej rade za hospodárenie s prostriedkami štátneho rozpočtu“.

najmä snaha poslancov za každú cenu sa zviditeľniť. Uvedomujeme si riziká, ktoré takáto zmena legislatívnych pravidiel a súvisiacich predpisov môže znamenať, predovšetkým v oblasti politických záujmov, odkazy na myšlienku pošliapavania parlamentnej demokracie či jej prípadného okliešťovania atď. Dovoľme si ale v tejto súvislosti poukázať na ustanovenie čl.93 ods.3 Ústavy SR, podľa ktorého predmetom referenda nemôžu byť popri štátnom rozpočte ani dane.

Dane predstavujú materiálny základ existencie štátneho rozpočtu, na podklade ktorého vláda vykonáva svoju moc a samotné zdaňovanie predstavuje rozhodujúci nástroj politiky štátu na všetkých úrovniach riadiacich procesov. Je preto na mieste otázka, prečo by platby, ktoré materializujú samotnú podstatu realizácie výkonnej moci nemali byť z hľadiska schvaľovacieho zákonodarného procesu založené na rovnakých zákonných pravidlách ako je predkladanie a rokovanie o návrhu zákona o štátnom rozpočte.

Známe sú však aj iné prípady nedomyslených dôsledkov prijatia zákona, absencie potrebnej analýzy, politických tlakov na prijatie či neprijatie zákona a pod. Je plne v súlade myšlienka o stabilite právneho poriadku (a teda aj daňových pravidiel), keď v jednom roku parlament schváli trinásť novelizácií jediného daňového zákona?³⁵. Určite mi odborná verejnosť dá za pravdu, že to plne odporuje myšlienke stability a teda aj prehľadnosti daňového práva. Vôbec pritom nie je podstatné to, že v tomto prípade išlo vo viacerých prípadoch noviel zákona o dani z príjmov o nepodstatné zmeny.

Z nedávnej minulosti možno spomenúť ďalší príklad nedomysleného zákonodarného procesu, ktorý akoby „ušiel“ akademickej pozornosti. Ide o zákon o finančnej správe z roku 2011, ktorý parlament mesiac po nadobudnutí svojej účinnosti zrušil, a to v podstate celkom „utajeným spôsobom“³⁶.

Aj iné skutočnosti svedčia o tom, že daňová politika nášho štátu nie je strategická. Týka sa to najmä vzťahu k tuzemským podnikateľským subjektom. Na pomoc si možno zobrať niektoré údaje, ktoré sú k dispozícii na webových sídlach niektorých agentúr, ako sú napríklad Klub 500 alebo INESS.

³⁵ Zákony: č.10/2019 Z. z., č.88/2019 Z. z., č.155/2019 Z. z., č.221/2019 Z. z., č.223/2019 Z. z., č.228/2019 Z. z., č.233/2019 Z. z., č.301/2019 Z. z., č.315/2019 Z. z., č.316/2019 Z. z., č.317/2019 Z. z., č.319/2019 Z. z. (Zatiaľ) ostatná (trinásť) novela, ktorá bola schválená v parlamente, ešte nebola vyhlásená v Zbierke zákonov.

³⁶ Ide o zákon č.354/2011 Z. z. o finančnej správe, ktorý nadobudol účinnosť 1.novembra 2012, avšak už k 31.decembru 2012 bol zrušený zákonom č.441/2012 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony – pozri § 12 zákona. Medzitým bol prijatý už spomínaný zákon č.35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Za rok 2018 celková daňová sadzba v percentuálnom vyjadrení v štátoch EÚ a EZVO (t. j. z 32 štátov) činila v priemere 39,6%³⁷, pričom z hľadiska daňových sadzieb bolo na tom najlepšie Luxembursko a Chorvátsko (20,5%) a za nimi nasledoval Cyprus (22,7%). Slovensko sa umiestnilo na 28. mieste so sadzbou 51,6%, t. j. na štvrtom mieste od konca³⁸.

Podstata daňovej politiky na Slovensku často pripomína následnú reakciu na úbytok príjmov štátneho rozpočtu cestou zvyšovania najmä tých platieb, ktoré nie sú priamo parlamentom legalizované ako dane. Klasickým príkladom takto formulovaného prístupu je právne zakotvenie odvodu časti poistného z odvetví neživotného poistenia, a jeho následná transformácia na daň z poistenia. Tento odvod bol zavedený zákonom s účinnosťou od 1. januára 2017³⁹, pričom predstavoval 8% zo sumy prijatého poistného z odvetví neživotného poistenia. Odvod z časti poistného bol už o rok zmenený na daň z poistenia. Stalo sa tak zákonom o dani z poistenia⁴⁰, pričom táto daň sa začlenila do slovenskej daňovej sústavy s účinnosťou od 1. januára 2019. Ako to vyplynulo aj z dôvodovej správy k tomuto zákonu⁴¹, jej zavedenie sledovalo odstránenie nesystémového a neefektívneho opatrenia, ktoré spôsobuje aplikačné problémy poisťovníam a nerovnaké zaobchádzanie v súvislosti s odvodom z prijatého poistenia na základe poistných zmlúv uzavretých pred 1. januárom 2017 a po tomto dátume. Podľa zákonodarcu zdanenie poistenia na území SR sa má priblížiť obdobným úpravám uplatňovaným na území väčšiny členských štátov EÚ.

Ako ďalší príklad obdobného prístupu môže slúžiť osobitný odvod obchodných reťazcov zavedený zákonom č.385/2018 Z. z.⁴², ktorý však bol začiatkom apríla 2019 po krátkom čase jeho uplatňovania zrušený ako reakcia na predbežné opatrenie Komisie⁴³.

³⁷ Celková daňová sadzba vyjadruje komplexné náklady všetkých daní a povinných odvodov, ktoré znáša obchodná spoločnosť, so zohľadnením prípustných odpocetov a oslobodení.

³⁸ Za Slovenskom skončilo už iba Grécko, Rakúsko, Belgicko a Francúzsko.

Zdroj: PWC, Svetová banka, Paying Taxes 2018.

Dostupné na:

<http://www.klub500.sk/wp-content/uploads/2018/05/Paying-Taxes-2018.pdf>

³⁹ Zákon č.339/2016 Z. z. ktorým sa dopĺňa zákon č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

⁴⁰ Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁴¹ Pozri bod A. Všeobecná časť dôvodovej správy k návrhu zákona č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁴² Zákon č.385/2018 Z. z. o osobitnom odvode obchodných reťazcov a o doplnení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

⁴³ V texte dôvodovej správy k zrušeniu zákona o osobitnom odvode obchodných reťazcov sa uvádza, že „Komisia nespochybňuje právo Slovenskej republiky zaviesť daň uplatniteľnú na sektor maloobchodného predaja potravín. Podľa práva EÚ majú členské štáty právomoc

A do „tretice“, už 8 rokov sa na Slovensku uplatňuje osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií⁴⁴, ktorého sadzba vo výške 0,2% ročne bola v zmysle §11⁴⁵ ustanovená iba do roku 2020⁴⁶. Tento odvod sa pôvodne ponímal ako reakcia na v tom čase pripravovaný a schválený legislatívny návrh Komisie v oblasti krízového riadenia finančného sektora, ktorého súčasťou mala byť aj regulácia príjmov vybraných finančných inštitúcií. Tento návrh predstavovala smernica Rady o spoločnom systéme dane z finančných transakcií⁴⁷. Samotný zákon o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií nadväzoval na princípy pripravovaného európskeho rámca⁴⁸, ktorého cieľom má byť zabezpečenie silného a spoľahlivého mechanizmu financovania na zvládnutie finančných a bankových kríz a na prekonanie ich dôsledkov, pričom tento mechanizmus sa mal stať v budúcnosti súčasťou širšieho rámca zameraného na zabránenie vzniku novej finančnej krízy. Ako je známe, zavedenie dane z finančných transakcií sa stalo, vzhľadom na potrebu jednomyselnej podpory v Rade, nepriechnou⁴⁹. Osobitný odvod možno teda v značnej miere

rozhodovať o svojich systémoch zdaňovania. Členské štáty EÚ však musia takisto zabezpečiť súlad svojich daňových systémov s pravidlami EÚ. Pri stanovovaní daňovej povinnosti by predovšetkým nemalo dochádzať k poskytovaniu štátnej pomoci, pokiaľ daná pomoc nie je v súlade s pravidlami EÚ“ a ďalej „Zo strany Európskej komisie sa jedná o neštandardné opatrenie, ktoré bolo aplikované v histórii EÚ menej ako 10-krát. Vzhľadom na skutočnosť, že vyšetrovanie Európskej komisie nie je časovo obmedzené, navrhovatelia sa rozhodli pristúpiť k riešeniu vzniknutej situácie zrušením zákona o osobitnom odvode obchodných reťazcov, čím sa otvorí možnosť hľadať iný, rýchlejší a efektívnejší mechanizmus adresnej pomoci slovenským poľnohospodárom a potravinárom“.

⁴⁴ Zákon č.384/2011 Z. z. o osobitnom odvode vybraných finančných inštitúcií a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

⁴⁵ Prechodné ustanovenie k úpravám účinným dňom vyhlásenia.

⁴⁶ Pravdepodobne od toho sa odvíjali medializované správy o tom, že po tomto období sa už nebude odvod uplatňovať. V skutočnosti by však malo dôjsť s účinnosťou od 1.januára 2020 k zvýšeniu doterajšej sadzby na dvojnásobnú úroveň.

⁴⁷ Návrh smernice Rady o spoločnom systéme dane z finančných transakcií, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2008/7/ES [KOM (2011) 594 v konečnom znení].

⁴⁸ Touto formuláciou treba rozumieť harmonizovanú daň z finančných transakcií.

⁴⁹ V tomto smere možno uviesť, že „V roku 2011 Komisia konštatovala, že na všetkých úrovniach prebieha diskusia o dodatočnom zdanení finančného sektora. Táto diskusia vychádza z priania zabezpečiť, aby finančný sektor spravodlivo a podstatne prispieval k pokrytiu nákladov spôsobených krízou a aby bol v porovnaní s inými sektormi v budúcnosti spravodlivým spôsobom zdanený, aby sa finančné inštitúcie odrádzali od nadmerne rizikových činností, aby sa doplnili regulačné opatrenia zamerané na zabránenie budúcim krízam a aby sa vytvorili dodatočné príjmy pre verejnú rozpočty alebo na osobitné politické účely“. V dôsledku toho, že návrh smernice Rady o spoločnom systéme dane z finančných transakcií, ktorý Komisia prijala 28. septembra 2011 a ktorého hlavným cieľom bolo zabezpečiť správne fungovanie vnútorného trhu a zabrániť narušovaniu hospodárskej súťaže sa ukázal v Rade ako nepriechný, zaslalo jedenásť členských štátov Komisii listy so žiadosťami, že chcú nadviazať vzájomnú posilnenú spoluprácu v oblasti dane z finančných transakcií. Jej výsledkom bolo prijatie rozhodnutia 2013/52/EÚ z 22.januára

opodstatnenosti považovať za akýsi medzistupeň na ceste k jeho transformácii na daň. Príkladom obdobného charakteru je napríklad zavedenie dane z finančných transakcií vo Francúzsku.

Nechceli by sme však ostať iba pri negácií daňovej politiky štátu na príklade niektorých trendov, postupov a pod. Bolo by to z našej strany určite neobjektívne. Chceme preto spomenúť aj niektoré pozitívne prejavy daňovej politiky, ktoré, pokiaľ neostanú iba v polohe zákonných ustanovení, môžu byť nápomocné pri uľahčení podnikania jednotlivých daňových subjektov. V tomto smere je verejnosť informovaná o úsilí bojovať proti nadmernej byrokracii v podnikateľskom prostredí, ktorá neúmerne zaťažuje daňové subjekty. „Vlajkovou loďou“ tejto snahy sa stal zákon proti byrokracii⁵⁰, a to aj napriek tomu, že samotnému zákonu predchádzalo prijatie tzv. I. antibyrokratického balíčka. Doteraz boli pripravené tri antibyrokratické balíčky, na základe ktorých najmä ministerstvo financií a ministerstvo hospodárstva pripravili novelizácie príslušných zákonov z oblasti zdaňovania a podpory podnikania⁵¹.

Osobne sa domnievame, že boj proti byrokracii by ešte dlhú dobu nebol taký zásadný, pokiaľ by otázka prebujnenej byrokracie na Slovensku nepritáhovala pozornosť odborníkov, ako aj médií a stávala sa čoraz častejšie predmetom oprávnenej kritiky na internete a v ďalších elektronických a printových médiách. V tejto súvislosti napríklad občianske združenie INESS konštatovalo, že najväčším nedostatkom slovenského podnikateľského prostredia je chýbajúci systematický prístup k byrokracii, reálne hodnotenie nových regulácií a ich predvídateľnosť. Táto inštitúcia pri príležitosti medzinárodného dňa byrokracie vydala aj v roku 2019 tzv. Byrokratický index. Na modelovom príklade boli z jeho strany analyzované všetky byrokratické povinnosti, ktorým musí podnikateľský subjekt počas roka čeliť, vrátane časových nákladov / strát⁵².

2013, ktorým sa povoľuje posilnená spolupráca v oblasti dane z finančných transakcií, o ktorú požiadalo 11 členských štátov EÚ, medzi nimi aj Slovenská republika. Následne Komisia vypracovala a predložila návrh smernice Rady, ktorou sa vykonáva posilnená spolupráca v oblasti dane z finančných transakcií [COM (2013) 71 final], ktorého súčasťou bol aj pracovný dokument útvarov Komisie pod názvom „Zhrnutie posúdenia vplyvu“. Pozri [SWD (2013) 29 final, Brusel 14.2.2013].

⁵⁰ Zákon č.177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon proti byrokracii) v znení neskorších predpisov.

⁵¹ Významným krokom v boji proti byrokracii je podľa rezortu ministerstva hospodárstva aj Stratégia lepšej regulácie RIA 2020, ktorá má systémovo nastaviť tvorbu regulácií.

Dostupné na:

<https://www.mhsr.sk/podnikatelske-prostredie/lepsia-regulacia/ria-2020-strategia-lepsej-regulacie>.

⁵² V roku 2019 išlo o celkovo 221 hodín, čo je o 1 hodinu menej ako pred rokom. Z tohto sumáru si samotná problematika zdaňovania vyžiadala 46 hodín a zavedenie eKasy 11 hodín.

Tzv. I. antibyrokratický balíček⁵³ obsahuje celkom 35 opatrení, z ktorých sa viaceré dotýkajú aj daňovej oblasti, ako napríklad zjednodušenie výpočtu základu dane a zvýšenie limitov pre daňovú odpočítateľnosť straty v prípade malých a stredných podnikov, spracovanie analýzy týkajúcej sa frekvencie platenia preddavkov na daň z príjmov za účelom zníženia administratívnej záťaže a predkladania prehľadu o preddavkoch na daň z príjmov, ďalej zavedenie hodnotenia daňových subjektov na základe spoľahlivosti (ide o index daňovej spoľahlivosti, ktorý už uzrel svetlo sveta⁵⁴) a pod. Tieto opatrenia si vyžiadali zmeny najmä v procesných predpisoch daňového práva, konkrétne v Daňovom poriadku a v procesnej časti zákone o dani z príjmov.

Dňa 16.mája 2018 bol uznesením vlády SR schválený v poradí už tzv. II. antibyrokratický balíček⁵⁵ opatrení na zlepšenie podnikateľského prostredia. Obsahoval celkom 23 opatrení, ktorých cieľom je znížiť regulačné zaťaženia podnikateľov takmer o 7,4 mil. eur ročne. Z tohto počtu sa daňovej oblasti dotýkali celkovo tri opatrenia (zjednodušiť prístup k získaniu informácie o pridelenom daňovom identifikačnom čísle na portáli finančnej správy, legislatívne upraviť mechanizmus riešenia daňových sporov týkajúcich sa dvojitého zdanenia a analýza efektivity daňovej zábezpeky pri DPH). K posledným dvom uvádzaným opatreniam možno konštatovať, že došlo k ich realizácii⁵⁶.

Len pre zaujímavosť, do Byrokratického indexu sa tento rok zapojili aj tri ďalšie krajiny, a to v Českej republike dosiahol hodnotu 226 hodín, v Litve 244 hodín a v Španielsku 363 hodín.

Dostupné na:

<https://www.iness.sk/sk/byrokracia-zaberie-rocne-jeden-mesiac>.

⁵³ Ide o dokument „*Návrh opatrení na zlepšenie podnikateľského prostredia*“, ktorý schválila vláda SR svojim uznesením č. 327 z 28. júna 2017. Príslušné opatrenia sú rozdelené do piatich skupín, ktoré sa týkajú zamestnávania, služieb verejnej správy, zlepšenia konkurencieschopnosti, ako aj daní a podpory podnikania.

⁵⁴ Pre hodnotenie daňových subjektov v rámci plnenia kritérií indexu daňovej spoľahlivosti je rozhodujúce plnenie povinností voči finančnej správe. Analytický systém finančnej správy vyhodnocuje kritériá v nasledovných oblastiach: (1) Dodržiavanie daňových a colných predpisov a plnenie zákonných povinností, (2) Dodržiavanie zákona o používaní elektronickej registračnej pokladnice, (3) Predkladanie daňových priznaní k dani z príjmov a k DPH, hlásení, kontrolných výkazov, (4) Predkladanie daňových priznaní k spotrebným daniam, (5) Platenie daní a colného dlhu včas a v plnej výške, (6) Výsledky daňovej kontroly.

Dostupné na:

<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/index-danovej-spolahlivosti>.

⁵⁵ Uznesenie vlády SR č. 228/2018.

⁵⁶ Pokiaľ ide o legislatívnu úpravu mechanizmu riešenia daňových sporov, táto vyplynula z povinnosti implementovať už spomínanú smernicu Rady (EÚ) 2017/1852 do vnútroštátneho právneho poriadku, k čomu došlo zákonom o pravidlách riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia. Čo sa týka analýzy efektivity daňovej zábezpeky pri DPH, tento inštitút bol zrušený, ako sme na to už v predchádzajúcom texte aj upozornili.

Tzv. III. antibyrokratický balíček opatrení bol schválený vo februári 2019⁵⁷. Zamieriava sa na elektronizáciu služieb a zefektívnenie procesov pri začatí podnikania a otváraní prevádzok. Opatrenia by mali priniesť významné zjednodušenie pravidiel pri povoľovaní podnikania, ubudnúť by mali rôzne povinnosti a predkladanie rôznych potvrdení, napríklad v oblasti stavebného konania. Podnikateľom majú zmeny ušetriť 50 miliónov eur ročne.

Pokiaľ ide o daňovú oblasť, z celkového počtu 36 opatrení možno identifikovať tri opatrenia, a to:

- zaviesť registráciu podnikateľských subjektov pre daň z príjmov a priradiť DIČ na daňovom úrade automaticky na základe údajov z registra právnických osôb, podnikateľov a orgánov verejnej moci,
- zabezpečiť rozšírenie priameho elektronického prepojenia registračných pokladníc so systémami finančnej správy,
- umožniť zamestnávateľom vystaviť a doručiť zamestnancom potvrdenie o zdaniteľných príjmoch, ročné zúčtovanie preddavkov na daň a potvrdenie o zaplatení dane elektronickými prostriedkami⁵⁸.

K problematike antibyrokratických opatrení sa žiada z našej strany uviesť ešte dve poznámky:

1. v apríli 2019 bola zverejnená výzva na predkladanie návrhov a podnetov do IV. antibyrokratického balíčka na zlepšenie podnikateľského prostredia, ktorý je v štádiu prípravy;
2. spolu by opatrenia zo všetkých troch balíčkov mali podnikateľom priniesť ročnú úsporu približne 100 miliónov eur. Medializované informácie o miliónových úsporách, ktoré nové zákonné kroky v tomto smere prinesú, sú prinajmenej veľmi odvážne, pretože ťažko vopred vykalkulovať úspory na strane podnikateľov, s niektorými výnimkami (napríklad čiastočne tam, kde odpadá povinnosť platenia správnych poplatkov) a samotná suma úspor sa neopiera o relevantné základy.

Opatrenia z troch antibyrokratických balíčkov boli východiskom pre spracovanie návrhov novelizácie viacerých daňových predpisov. Nimi si ministerstvo financií kládlo za cieľ znížiť administratívnu záťaž daňových

⁵⁷ Uznesenie vlády SR č. 51/2019 zo dňa 6.februára 2019. Obsahuje 36 opatrení.

⁵⁸ Údaje o troch antibyrokratických balíčkoch sú dostupné na:

<https://www.mhsr.sk/press/pripravuje-sa-4-balicek-antibyrokratickych-opatreni-je-mozne-zasielat-podnety>

subjektov⁵⁹, efektívnejšie vymáhať daňové nedoplatky, ale aj zaviesť efektívnejšie opatrenia v oblasti používania elektronickej registračnej pokladnice.

Zmeny sa dotýkajú v prvom rade zákona o dani z príjmov a Daňového poriadku, ale aj zákona o DPH a niektorých ďalších zákonných predpisov (zákona o miestnych daniach⁶⁰, zákona o daňových poradcoch⁶¹, zákona o používaní elektronickej registračnej pokladnice, zákona o účtovníctve).

Tak, ako sa pozitívne vyvíja snaha orgánov verejnej moci o znižovanie byrokracie daňových subjektov, súčasne sme svedkami neúmerného zaťažovania daňových subjektov povinnosťami odvodovej povahy. V tomto prípade nemáme na mysli ani tak povinnosť vybraných subjektov platiť osobitné odvody (osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií, osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach), ale bežné tzv. odvodové povinnosti, ktoré sa platia vo forme odvodu poistného do Sociálnej poisťovne, zdravotných poisťovní a pod.

Na výrazný nárast daňovo-odvodového zaťaženia na Slovensku poukazuje aj Inštitút finančnej politiky pri ministerstve financií⁶².

⁵⁹ Za všetky postačí snáď jediný príklad. V roku 2017 sa pre daň z príjmov zaregistrovalo 68 248 fyzických osôb a 26 549 právnických osôb. Pri odhadovaných dopravných nákladoch vo výške 4,2 eur na jedného podnikateľa a polovice zaregistrovaných subjektov podávajúcich žiadosť o registráciu osobne má dôjsť k ušetreniu nepriamych finančných nákladov vo výške 199 074 eur. Pri osobnej registrácii podnikateľ strávi vyplňaním, cestou a osobným podaním podľa odhadu ministerstva hospodárstva 2 hodiny, čo predstavuje administratívny náklad 16,94 eur (priemerná celková hodinová cena práce 8,47 eur) na jeden zaregistrovaný subjekt. Za predpokladu, že polovica registrovaných subjektov by uskutočnila registráciu osobne, budú ušetrené administratívne náklady vo výške 802 931 eur. Ministerstvo hospodárstva v tomto zmysle predpokladá, že polovica registrovaných by uskutočnila registráciu elektronicke. Odstránením povinnosti podať žiadosť majú podnikatelia ušetriť 200 733 eur. Opatrenie má znížiť administratívne náklady vo výške 1 003 663 eur. Pozitívny vplyv opatrenia na podnikateľské prostredie je odhadovaný na 1 202 737 eur.

Dostupné na:

<https://www.mhsr.sk/podnikatelske-prostredie/opatrenia-na-zlepsenie-podnikatelskeho-prostredia/iii-antibykraticky-balicek/23-zaviesť-registráciu-podnikatelských-subjektov-predan-z-príjmov-a-priradiť-dic-na-danovom-urade-automaticky-na-zaklade-udajov-z-registra-pravnických-osob-a-fyzických-osob>.

⁶⁰ V skrátenom názve.

⁶¹ V skrátenom názve.

⁶² Na príklade daňovo-odvodového zaťaženia rodiny (jednotlivec s dvoma deťmi, prípadne manželia s dvoma deťmi) Inštitút finančnej politiky konštatuje, že toto je na Slovensku oproti krajinám V4 v priemere vyššie a predbieha aj priemer EÚ. Najmä práca jednotlivca s dvoma deťmi a podpriemerným príjmom je zdanená viac ako v okolitých krajinách. Pozri: Daňový report Slovenskej republiky 2018, s.11.

QUO VADIS DAŇOVÁ POLITIKA? (NAMIESTO ZÁVERU)

Verejnosc' na Slovensku by mala byt' v širšom meradle informovaná o krokoch, ktoré chce a musí urobiť výkonná moc, aby sa zastavil pokles ekonomického rastu, zvýšila životná úroveň obyvateľstva a vytvárali sa celkovo priaznivejšie podmienky pre podnikanie. Najmä zvyšovanie minimálnej mzdy sa v ostatnom období stalo jedným z nástrojov populistickej politiky súčasnej vlády a odborových združení, ktorá však naráža na odpor podnikateľského prostredia, pretože táto skutočnosť negatívne zasiahne do ich mzdových nákladov a teda aj do celkovej ziskovosti podnikateľov⁶³. Žiaľ, súčasná vládna garnitúra už hovorí o raste minimálnej mzdy v závislosti na minuloročnej priemernej mzde, a to dokonca vo výške 60% z minuloročnej priemernej mzdy⁶⁴, pričom zdôrazňuje, že sa Slovensko potrebuje z hľadiska výšky minimálnej mzdy priblížiť, príp. aj vyrovnať s ostatnými krajinami EÚ. Slovensko v tomto smere síce nemá vysokú minimálnu mzdu (v porovnaní s ekonomicky vyspelými a „starými“ členmi EÚ), avšak nie je ani na konci pomyselného rebríčka, pretože mu patrí 16. priečka v rámci krajín EÚ, pričom v súčasnosti sú za Slovenskom ostatní členovia krajín V4 (s výnimkou Poľska)⁶⁵.

Pokračujúce neúmerne zvyšovanie minimálnej mzdy na Slovensku ešte samo osebe nezaručí zvýšenie životnej úrovne obyvateľstva, pretože podľa odhadov sa dotkne len asi 4% pracujúcej populácie⁶⁶. Môže však deformovať doteraz istú vyváženosť vzťahu medzi odmeňovaním a vzdelaním. Pokiaľ má rast minimálnej mzdy zabezpečovať priblíženie sa odmeňovania na Slovensku priemernej úrovni v EÚ, potom je nutné, aby adekvátne zvyšovanie mzdy sa uplatňovalo aj vo vzťahu k vysokoškolsky vzdelaným občanom, aby sa Slovensko takto nestalo krajinou, kde sa neoplatí študovať. V tomto zmysle by mal štát oveľa väčšiu pozornosť venovať priblíženiu sa mzdovej úrovne

⁶³ Aj samotná štátna inštitúcia Slovak Business Agency vo svojej analýze tvrdí, že ďalšie zvyšovanie minimálnej mzdy môže mať **negatívny vplyv na zamestnanosť najmä v regiónoch s vysokou nezamestnanosťou** a nízkym kvalifikačným profilom uchádzačov o zamestnanie, ako aj v odvetviach s nízkou pridanou hodnotou. Podľa občianskeho združenia INESS, hlavnou témou na Slovensku *by nemala byť minimálna, ale priemerná mzda*.

Dostupné na:

<https://www.iness.sk/sk/vsetci-kricia-stopnite-rast-minimalnej-mzdy>.

⁶⁴ Takýto návrh by podľa internetových zdrojov znamenal, že v roku 2020 by sa minimálna mzda nevyšla o 11,5 %, ale až o 17%.

Dostupné na:

<https://www.iness.sk/sk/vsetci-kricia-stopnite-rast-minimalnej-mzdy>.

⁶⁵ Pozri napríklad: <https://www.finance.sk/183236-minimalna-mzda-v-eu/>, príp. <https://www.etrend.sk/financie/minimalna-mzda-v-eu-na-zapade-dostavaju-aj-vyse-2-tisic-eur.html>.

⁶⁶ Pozri: <https://www.finance.sk/183236-minimalna-mzda-v-eu/>.

vysokoškolsky vzdelanej pracujúcej populácie na Slovensku a priemeru v EÚ a uplatňovaníu objektívnejších štandardov pre výpočet priemernej mzdy, ktorej výšku na Slovensku „vylepšujú“ najmä platy nadštandardne odmeňovaných manažérov z oblasti podnikania a verejnej správy bez ohľadu na to, aké výsledky príslušné subjekty verejnej správy dosahujú.

Pokračujúca digitalizácia, automatizácia a robotizácia výroby zákonite povedie k úbytku potreby živej pracovnej sily. Aktuálny svetový technologický vývoj je taký dynamický, že v súčasnosti sa vo vzťahu k tomuto fenoménu bežne používa označenie 4 priemyselná revolúcia (Industrie 4.0 / Industry 4.0). K tomu chceme dodať iba to, „že isté je len to, že o niekoľko rokov priemyselné fabriky v dnešnej podobe prestanú existovať“⁶⁷. Sme toho názoru, že toto, v dnešnom ponímaní skôr publicistické „kliše“, sa bude za nejakú dobu reálne dotýkať aj tých automobilových spoločností, ktoré pôsobia na našom území a na ktorých si z pohľadu doterajších ekonomických výsledkov zakladá vládna moc.

Orgány verejnej moci na Slovensku sa musia vážnejšie zaoberať aj otázkou postupného nahradenia výpadku platieb z titulu tzv. sociálnych a zdravotných odvodov za ešte zatiaľ zamestnaných pracovníkov (najmä) automobiliek, k čomu skôr či neskôr nutne dôjde⁶⁸. Úsilie výkonnej moci sa však zatiaľ ešte stále sústreďuje na nahradenie domácej pracovnej sily, ktorej už reálne niet (z pohľadu požadovaných kritérií alebo kvôli neochote pracovať) dovozom lacnej pracovnej sily z tretích krajín a ešte donedávna aj na populistické prehlásenia o znižovaní desiatinných miest v údajoch o každomesačnej / kvartálnej nezamestnanosti⁶⁹.

Aké to môže mať dôsledky pre ekonomiku a sociálny status obyvateľstva? Bez nejakých hlbších odborných znalostí z tejto oblasti je zreteľné, že dôjde k zvýšeniu počtu nezamestnaných, skôr či neskôr aj k nutnej úprave starobných dôchodkov. Toto všetko si vyžiada zmeny v rozpočtovej politike nášho štátu. Okrem rozpočtovej politiky sa však tomuto trendu musí prispôbiť aj nová

⁶⁷ Bližšie pozri napríklad na: <http://www.quark.sk/tovarne-buducnosti/>.

⁶⁸ Napríklad nie tak dávno OECD upozornila na to, že slovenská ekonomika sa zameriava na produkty s nízkou pridanou hodnotou, hospodárstvo sa špecializuje na montáž vozidiel a elektroniky, čím je zraniteľné voči vonkajším vplyvom. Rezultuje to z aktuálneho ekonomického výhľadu OECD. Podľa generálneho tajomníka OECD Josého Ángela Gurríu je zmenami vyplývajúcimi z technologického pokroku ohrozených na Slovensku takmer 70% pracovných miest: "Sú to najvyššie počty v rámci OECD, čo sa týka zraniteľnosti voči technologickým zmenám" povedal Gurríu. Tretina pracovných miest je ohrozená automatizáciou. Ďalšia tretina je už v súčasnosti do určitej miery automatizáciou zasiahnutá.

Dostupné na:

https://ekonomika.sme.sk/c/22049369/oecd-tretina-pracovnych-miest-na-slovensku-je-ohrozena-automatizaciou.html?ref=terazbox_sme.

⁶⁹ Takéto údaje sa však prezentovali iba vo vzťahu k tým oblastiam, kde sú lukratívne pracovné príležitosti.

daňová politika a s ňou bezprostredne zviazaná politika odvodov. Rozpočtová a daňová (daňovo-odvodová) politika sú bytostne na sebe závislé⁷⁰. Možno takto reálne očakávať (okrem prístupov nahradzovať osobitné odvody riadnymi daňovými platbami) zvyšovanie daňových sadzieb najmä u spotrebných daní, minimálnych vymeriavacích základov u tzv. poistných odvodov a pod. V tom druhom prípade sa to reálne už deje dnes. Pokiaľ ide o tzv. poistné odvody, živnostníkom sa v roku 2020 opäť zvýšia tzv. sociálne a zdravotné odvody, keď budú musieť každý mesiac platiť o 13,91 eur viac, čo znamená, že sa im za rok 2020 zvýši odvodová povinnosť o 166,92 eur⁷¹.

Súčasnú politickú prehlásenia predstaviteľov orgánov verejnej moci sa však iba okrajovo zmiňujú o zvýšení výšky tzv. poistných odvodov a skôr prevládajú optimistické / povzbudivé slová najmä o znižovaní dane z príjmov pre podnikateľské subjekty.

Prikláňame sa k návrhom, ktoré Slovensku už dlhšiu dobu adresujú medzinárodné inštitúcie, ako je OECD alebo MMF o potrebe zaviesť na našom území v oveľa širšom meradle tzv. daňový mix. V dôsledku toho by Slovensko mohlo presunúť relatívne vysoké daňové zaťaženie práce⁷² na menej „škodlivé“ dane ako je napríklad daň z nehnuteľností⁷³ (vo vzťahu k nej na hodnotové zdanenie nehnuteľností), spotrebné dane na alkoholické nápoje a tabakové výrobky alebo na environmentálne dane.

⁷⁰ Zdôrazňuje to aj už spomínané oznámenie Komisie „Efektívnejšie a demokratickejšie rozhodovanie v oblasti daňovej politiky EÚ“ z januára 2019, s.7. V ňom sa v súvislosti s úzkou spätosťou zdaňovania a národnej zvrchovanosti zdôrazňuje, že členské štáty vnímajú dane spoločne s rozpočtami ako otázky, ktoré sú priamo spojené s výsostne politickými rozhodnutiami vyžadujúcimi si zodpovednosť vo vzťahu k ich voličom.

⁷¹ Spôsobuje to závislosť výšky odvodovej povinnosti na raste priemernej mzdy. Vzhľadom na to, že minimálny vymeriavací základ tzv. poistných odvodov je 50% z priemernej mzdy dva roky spätne (1 013,- eur za rok 2018), znamená to, že minimálny vymeriavací základ bude od januára 2020 vo výške 506,50 eur.

Dostupné na:

<https://www.dnes24.sk/zverejnili-vysku-priemernej-mzdy-za-rok-2018-prvykrat-pokorila-hranicu-1000-eur-324487>.

Pritom necelých pätnásť rokov spätne (v roku 2005) mala Slovenská republika v rámci EÚ najnižšie daňové a odvodové zaťaženie. Podľa oficiálnych údajov Eurostatu malo Slovensko v roku 2005 daňové a odvodové zaťaženie merané podielom príjmov z daní a odvodov na hrubom domácom produkte (HDP) menej ako 29%, pričom priemer v EÚ bol približne 39%.

Dostupné na:

<https://www.finance.gov.sk/sk/media/tlacove-spravy/sr-mala-minulom-roku-najnizsie-danove-odvodove-zatazenie-eu.html?forceBrowserDetector=blind#>.

⁷² Viac ako polovica všetkých daňových a odvodových príjmov je generovaná zo zdanenia práce. Pozri: Inštitút finančnej politiky, Daňový report Slovenskej republiky 2018, s.8.

⁷³ Inštitút finančnej politiky v tejto súvislosti konštatuje, že „Dlhodobou témou ostáva aj prechod na hodnotové zdanenie nehnuteľností, ktoré generujú v porovnaní s ostatnými štátmi EÚ len zanedbateľný príjem“. Pozri: Daňový report Slovenskej republiky 2018, s.53.

Na mieste je otázka, ktorá môže na čitateľa pôsobiť ako z oblasti sci-fi, ale podľa nás nie je až taká nezmyselná, ako sa na prvý pohľad môže niekomu zdať: „Pristúpi štát ku nahradeniu viac než pravdepodobného výpadku na príjmoch štátneho rozpočtu zavedením iných platieb, napríklad platieb typu odvodov za každý inteligentný robot spolupracujúci s ľuďmi, ktorý nahradí ľudskú prácu?“. Robotizácia v automobilovom priemysle (za predpokladu, že nedôjde k sťahovaniu niektorých automobiliek z územia Slovenska do krajín s nižšími platovými požiadavkami), je totiž už v súčasnosti skôr faktom než fikciou.

Ešte niekoľko málo rokov spätne celý svet (s výnimkou ich tvorcov) ani netušil, že vzniknú kryptomeny (Bitcoin, Ethereum, Litecoin a pod.), ako sa rozrastú a čo bude znamenať obchodovanie s nimi, vrátane právnych dôsledkov aj pre ich majiteľov, napríklad v otázke zdaňovania príjmov z ich predaja. Ostatné obdobie je poznamenané aj ďalšími, dosiaľ „pionierskymi časmi“ v oblasti zdaňovania, napríklad sa to týka zdaňovania internetových obchodov v cezhraničnom obchodnom styku (nielen otázka zdaňovania spotreby, ale aj príjmov internetových obchodníkov), nehovoriac už o zdanení príjmov rôznych internetových blogerov, blogosféry či hostingov.

Slovenská republika ešte stále nereaguje promptne, flexibilne a predvídavo na nové výzvy, ktoré automatizácia, elektronizácia, robotizácia, internetizácia a ďalšie výdobytky rozvoja vedy, výskumu a vývoja v súčasnosti prinášajú. Týka sa to aj rôznych startupových „vychytávok“, na ktorých veľa ich tvorcov (startupisti) zarába obrovské sumy peňazí bez toho, aby boli napríklad adekvátne zdaňovaní, pričom náš štát, tak ako aj EÚ, ich podporuje i cestou nezdanenia, poskytovaním dotácií, ktoré sa väčšinou „mínajú“ na predražené semináre a školenia a často ich tzv. „pridaná hodnota“ je buď veľmi nízka alebo neznáma, či ani nie potrebná pre drvivú časť spoločnosti⁷⁴.

Slovensko, ale aj ostatné členské štáty EÚ, no v globálnom priestore i iné štáty sveta, vstupujú do novej éry vývoja, v ktorej doterajšie prístupy k hospodárskej a daňovej politike nemusia stačiť na nové výzvy, ktoré meniaci sa svet so sebou prináša. Svet sa mení pod vplyvom pohybov vo všetkých oblastiach spoločenských vzťahov rýchlejšie, ako (zatiaľ) reagujú na tieto pohyby vlády jednotlivých štátov. Doposiaľ sa to na vývoji ekonomiky jednotlivých štátov zásadne neprejavuje, resp. skôr sa tieto negatívne dopady „zahmlievajú“.

⁷⁴ Napríklad „revolučný“ produkt, ktorý dáva stop zlej hudbe v reštauráciách a iné podobné „výdobytky“ – pozn. autora.

Dostupné na:

<https://www.startitup.sk/kategoria/startupy/>.

<https://www.podnikajte.sk/temy/svetove-startupy>.

Neznamená to však, že štáty začnú rušiť či znižovať dane, aby prilákali zo zahraničia čo najviac daňových subjektov na svoje územie za účelom podnikania či vykonávania inej zárobkovej činnosti. Neznamená to ani, že sa náš štát začne správať spravodlivejšie a zodpovednejšie k domácim podnikateľom a živnostníkom, či razantnejšie voči daňovým podvodníkom. Slovensko skôr sústreďí svoju pozornosť na prejavy, ktoré vo verejnosti, najmä tej väčšinovej (čiže laickej) rezonujú, pôsobia vierohodne typu „všetko pre verejné dobro / verejné blaho“ a teda sú navyše prijímané s istou dávkou uznania bez toho, aby sa verejnosť hlbšie zamýšľala nad ich skutočnými zámermi. Žiaľ, tzv. tradičné politické strany a hnutia a ich predstavitelia podceňujú mienku odbornej verejnosti týkajúcu sa názorov na daňovú problematiku a ešte vypuklejšie je to vidieť vo vzťahu k laickej verejnosti. Pravdepodobne vychádzajú z mylného predpokladu, že verejnosť sa do daňovej problematiky nerozumie a že aj tak ju nemôže ovplyvniť a preto kritika na úroveň zdaňovania a na jednotlivé legislatívne kroky vlád členských štátov (minimálne z pohľadu slovenských pomerov) verejnosť v tejto oblasti nezaujíma. Náš, do istej miery kritický pohľad sme získali hlbším záujmom o doterajšiu daňovú politiku všetkých vlád na Slovensku po roku 1992.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *EÚ a daňové raje I. (zrodenie daňových rajov)*. In Zborník „*Daňové raje a zneužívanie daňového systému*“. BABČÁK, V.-POPOVIČ, A. – ROMÁNOVÁ, A. eds. Košice: ŠafárikPress, 2018. ISBN 978-80-8152-660-2. s. 9-29
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. ISBN 978-80-562-0247-0, 910 s.
3. BABČÁK, V. *Public Financial Interest in Slovak Republic (Certain Reflections)*. In LOTKO E. et. al eds. „*Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings)*“ Bialystok - Vilnius: Temida 2, 2018. ISBN 978–83–65696–08–3, s.35-47
4. BABČÁK, V. *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In Zborník „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*“. BABČÁK et. al. eds. Košice: UPJŠ, 2017. ISBN 978-80-8152-660-2, s. 9-51
5. BURÁK, E. *Daňová prevencia (v príkladoch z praxe)*. Ružomberok: Ján Šindléry - TESFO, 2014. ISBN9788089253586, 330 s.
6. CAKOVI, K. - SÁBO, J. *Sloboda pohybu kapitálu a boj proti presunu zdaniteľného príjmu do rajov bez daní*. In Zborník „*Daňové raje a*

- zneužívania daňového systému“* BABČÁK, V.- POPOVIČ, A. – ROMÁNOVÁ, A. eds. Košice: ŠafárikPress, 2018. ISBN 978-80-8152-660-2, s.117-128
7. KOSIKOWSKI, C. *Hranice zdaňovania - hlavné problémy (Limits of taxation – main problems)*. In *STUDIA IURIDICA Cassoviensia*. Košice: UPJŠ, 2014. ISSN 1339-3995, roč.2, č.1, s.4-10
 8. LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996. ISBN 80-86009-07-6, 122 s.
 9. POPOVIČ, A. *Európska daň z príjmu právnických osôb ako prostriedok eliminácie zneužívania daňových systémov v EÚ a jej hodnotenie*. In Zborník „*Daňové ráje a zneužívania daňového systému“*. BABČÁK, V. - POPOVIČ, A. - ROMÁNOVÁ, A. eds. Košice: ŠafárikPress, 2018. ISBN 978-80-8152-660-2. s.203-219
 10. ŠTRKOLEC, M. *Zneužívania daňového systému dane z pridanej hodnoty – perspektívy a výzvy*. In Zborník „*Daňové ráje a zneužívania daňového systému“*. BABČÁK, V – POPOVIČ, A - ROMÁNOVÁ, A. eds. Košice: ŠafárikPress, 2018. ISBN 978-80-8152-660-2, s.257-269

KONTAKT NA AUTORA

vladimir.babcak@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

PRÁVNÍ POVAHA INSTITUTU NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE DPH

LEGAL CHARACTER OF THE INSTITUTE OF THE UNRELIABLE VAT PAYER

Vladimír Balcar

Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně

Abstrakt v původním jazyce

Příspěvek se zabývá otázkou právní povahy institutu nespolehlivého plátce DPH. Řešení této otázky je pro správnou aplikaci uvedeného nástroje zcela zásadní, neboť na závěru, zda jde o sankci trestní povahy, či nikoliv, závisí případné použití právních principů typických pro oblast trestního práva jako např. *nullum crimen sine lege* nebo *ne bis in idem*. Po stručném představení relevantní právní úpravy se autor věnuje systému deliktů a sankcí v daňovém právu a tyto teoretické poznatky aplikuje na institut nespolehlivého plátce DPH. Příspěvek obsahuje rozbor dosavadní judikatury k dané otázce a je rovněž doplněn o autorovy vlastní názory a postřehy z praxe.

Klíčová slova v původním jazyce

nespolehlivý plátce DPH, platební delikt, sankce, trest, ne bis in idem

Abstrakt v anglickém jazyce

This paper focuses on a question: What is the legal character of the institute of unreliable VAT payer? Answering the question is essential for the right practice of the instrument. If the result is that the decision on unreliability of the VAT payer is a punishment then the principles of criminal law (such as *nullum crimen sine lege* or *ne bis in idem*) must be applied. The paper explores the system of delicts and sanctions within tax law after a brief introduction to the relevant legislation. Theoretical knowledge is applied to the institute of unreliable VAT payer afterwards. Existing case law on this issue is analyzed at the end of the paper. Author's opinions and practical observations are added as well.

Klíčová slova v anglickém jazyce

unreliable VAT payer, payment delict, sanction, punishment, ne bis in idem

ÚVOD

Jednou z forem působení státu na podnikatelské prostředí je bezesporu uplatňování sankcí za porušování daňověprávních norem. V závislosti na konkrétní sankci stát skrze její uložení vždy působí jednak na konkrétní daňové subjekty (adresáty sankce) a rovněž i na podnikatelské prostředí, jehož jsou tyto daňové subjekty součástí.

Vedle „tradičních“ daňověprávních sankcí, jakými jsou úroky, pokuty nebo penále, se v daňových předpisech objevují i další nástroje, které výrazně negativně působí na daňové subjekty a jejichž povaha není dosud vyjasněna. Příkladem takového nástroje je rozhodnutí o nespolehlivosti plátce DPH (§ 106a ZDPH).

Ve svém příspěvku se budu zabývat právě institutem nespolehlivého plátce DPH, a to zejména otázkou, jaká je jeho právní povaha. Jelikož nedávný posun judikatury v otázce právní povahy daňového penále, na něj je nově pohlíženo jako na sankci trestního charakteru, způsobil v daňovém právu trestním malou revoluci, pokládám za důležité se zabývat tím, zda tentýž osud nečeká i rozhodování o nespolehlivosti plátce DPH.

1. PŘEDSTAVENÍ INSTITUTU NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE DPH

Nejdříve bych rád ve stručnosti představil institut nespolehlivého plátce DPH. Jeho právní úprava je obsažena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 106a odst. 1 ZDPH zní: *„Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem“*. Dále zákon o DPH v § 106ab odst. 4 stanoví, že *„správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivým plátcem“*. Podle § 109 odst. 3 ZDPH potom *„příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem“*.

Institut nespolehlivého plátce DPH byl do právního řádu ČR zaveden, aby v kombinaci s ručením za DPH usnadnil Finanční správě ČR boj proti daňovým únikům. Do konce roku 2012 mohl správce daně neplnění povinností vyplývajících ze zákona o DPH sankcionovat zrušením registrace plátce. Se změnou plátcovství ex lege však již konstitutivní zrušení registrace nebylo z povahy věci nadále možné. I kdyby totiž správce daně zrušil registraci plátce,

který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu, stal by se takový plátcem fakticky okamžitě a ze zákona plátcem znovu.

V současnosti proto plátcí, kterým nelze zrušit registraci k DPH, v případě porušování svých povinností zůstávají nadále plátcí, avšak je jim přidělen zvláštní status „nespolehlivý plátcem“. Důvodová zpráva výslovně uvádí, že již samotné označení subjektu za nespolehlivý a zveřejnění této informace má sankční povahu, neboť použitý pojem je záměrně difamující. Dalšími sankčními důsledky získání statusu nespolehlivosti je nemožnost změnit zdaňovací období z měsíčního na čtvrtletní a dále pak zejména ručení příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátcem za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Podle důvodové zprávy by mělo zavedení institutu nespolehlivého plátcem efektivně potlačit a zabránit rozšíření možnosti podvodných aktivit. Toto opatření má umožnit identifikaci rizikových plátcem daně, kteří zneužívají systém DPH.¹

2. PLATEBNÍ DELIKTY A SANKCE V DAŇOVÉM PRÁVU

Aby bylo možné zkoumat právní povahou jakéhokoliv sankčního nástroje, je nejprve třeba znát předpoklady jeho uplatnění a rovněž systém deliktů a sankcí v daném právním odvětví. Nejinak je tomu i v případě institutu nespolehlivého plátcem. V této části se proto budu zabývat systémem daňověprávních deliktů a daňověprávních sankcí.

V rámci jednotlivých pododvětví finančního práva není sjednoceno názvosloví protiprávních činů. Napříč jednotlivými finančněprávními předpisy se lze setkat s nejrůznějšími delikty, přestupky, ale i činy specifikovanými pouze popisem závadného jednání bez zákonného zakotvení, zda se jedná o přestupek, či jiný delikt. Pro finanční právo je typické se vůbec nezabývat tím, zda se u konkrétní závadné činnosti jedná o delikt či přestupek. Ve finančním právu trestním (na rozdíl od správního práva trestního) zákon zpravidla pouze stanoví, že za porušení konkrétní povinnosti je stanovena konkrétní sankce.²

Ve finančním právu trestním je zpravidla uplatňována objektivní odpovědnost. Zavinění pachatele se nezkoumá a k uložení sankce postačí samotné porušení finančněprávní normy. Šrámková vymezuje finančněprávní delikt jako svým způsobem kvalifikované protiprávní jednání subjektu finančního práva, jehož znaky jsou stanoveny zákonem a za které je příslušným orgánem v daném řízení ukládána sankce. Formální stránku takového deliktu představuje jeho

¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

² ŘEZŇÍČKOVÁ, K. *Obecná východiska odpovědnosti za delikt a přestupek ve finančním právu*. In *Správní trestání*. FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, 2017, s. 265-266.

zakotvení právní normou a materiální stránka je tvořena škodlivostí nebo společenskou nebezpečností, jejíž míra však není posuzována.³

Fiala klasifikuje právní delikty na soukromoprávní a veřejnoprávní, přičemž veřejnoprávní dále dělí na trestné činy, provinění, ústavní delikty, mezinárodní delikty, správní delikty (přestupky, disciplinární delikty, pořádkové delikty) a platební delikty. K poslední jmenované kategorii uvádí, že objektem ochrany je u platebních deliktů ochrana platební disciplíny.⁴

Samotný pojem platební delikt používá důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále též jen „přestupkový zákon“), podle které jsou v celé řadě zákonů vymezeny skutkové podstaty protiprávních činů zvláštního charakteru, které s ohledem na jejich zcela specifické znaky nejsou považovány za tzv. jiné správní delikty. Jedná se o správní disciplinární delikty, správní pořádkové delikty a platební delikty. Podle této důvodové zprávy je třeba rozlišovat platební delikt v užším smyslu, tj. platební delikt na úseku placení daní (proti platební disciplíně) a platební delikt v širším smyslu, tj. delikt při správě daní obecně. Platební delikty jsou považovány za hraniční kategorii správních deliktů a nevztahuje se na ně přestupkový zákon.⁵

Boháč uvádí, že platebním deliktem v užším smyslu se rozumí např. nezaplacení daně v době její splatnosti. Platební delikty v širším smyslu spočívají v porušení jiných povinností při správě daní, spojených zejména s nalézací rovinou správy daní. Za platební delikty jsou v oblasti daňového práva ukládány zvláštní sankce. Typicky jde o pokutu za opožděné tvrzení daně, penále, pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, úrok z prodlení, úrok z posečkané částky, úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z daňového odpočtu.⁶ Tato sankční ustanovení se vyznačují absencí správního uvážení, přičemž výše sekundárně vznikajícího plnění je dána přímo ze zákona.⁷

Podle důvodové zprávy je sankcí za platební delikt v užším slova smyslu penále, úrok z prodlení, poplatek z prodlení, zvýšení místního poplatku apod. Platební delikt v širším smyslu postihuje též porušení jiných (neplatebních) povinností stanovených daňovými předpisy. Jde zejména o nepodání daňového

³ ŠRÁMKOVÁ, D. *Finanční právo trestní*. In *Finanční právo a finanční správa*. MRKÝVKA, P. a kol. Brno: Masarykova Univerzita, 2004, s. 121-125.

⁴ FIALA, Z. a kol. *Správní právo trestní*. Praha: Leges, 2017, s. 20-23.

⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

⁶ BOHÁČ, R. *Následky porušení povinností ve finančním právu*. In *Správní trestání*. FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, 2017, s. 271.

⁷ VESELÁ, L. *Porušení povinností v jednotlivých pododvětvích finančního práva – Daňové právo*. In *Správní trestání*. FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, s. 280.

tvrzení nebo o nesplnění oznamovací, ohlašovací či registrační povinnosti. Následky porušení povinností na úseku správy daní jsou převážně koncentrovány v části čtvrté daňového řádu, přičemž zahrnují sankce za platební delikty v užším i širším smyslu.⁸

Veselá uvádí některé příklady platebních deliktů a sankcí za jejich spáchání. Např. neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně je sankcionováno pokutou až do 500.000 Kč; sankcí za nepodání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání je pokuta v zákonné výši v závislosti na době prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně; v případě stanovení peněžité povinnosti v nižší výměře, než je zákonná správná výše, představuje sankci penále ve výši 20 % z doměřené částky; a prodlení s úhradou peněžité povinnosti je sankcionováno úrokem z prodlení v zákonné výši.⁹

Podstatné je, že i ve finančním právu (včetně práva daňového) se sankce dělí na sankce trestní povahy a sankce netrestní povahy. Podstatou sankcí netrestní povahy je jejich nápravný, zajišťovací nebo ochranný charakter, nikoliv však charakter represivní. Primárním cílem sankcí netrestní povahy je vynucení splnění porušené primární povinnosti nebo zajištění, aby její porušení dále netrvalo, nebo aby k němu opakovaně nedocházelo. Naopak hlavním cílem a smyslem sankcí trestní povahy je potrestání adresáta finančního práva za nesplnění primární povinnosti, ovšem sankční povinnost může přispět i k vynucení splnění primární povinnosti nebo k zajištění, aby její porušení dále netrvalo, nebo aby k němu opakovaně nedocházelo.¹⁰

Nabízí se proto otázka, zda je přidělení statusu nespolehlivosti sankcí trestní, nebo netrestní povahy. Její zodpovězení je zcela zásadní, neboť na něm závisí zejména případné použití speciálních právních zásad typických pro oblast trestního práva jako např. *nullum crimen sine lege* (v případě nespolehlivého plátce je relevantní zejména požadavek *nullum crimen sine lege certa*), zákaz retroaktivity nebo princip *ne bis in idem*.

Podle důvodové zprávy má zmíněný institut sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně. Na jiném místě ovšem tatáž důvodová zpráva uvádí, že opatření je

⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

⁹ VESELÁ, L. *Porušení povinností v jednotlivých pododvětvích finančního práva – Daňové právo*. In *Správní trestání*. FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, s. 280-283.

¹⁰ BOHÁČ, R. *Následky porušení povinností ve finančním právu*. In *Správní trestání*. FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, 2017, s. 269-270.

vhodným nástrojem k boji s daňovými úniky a má především charakter prevence.¹¹

3. PŘEDPOKLADY PRO UPLATNĚNÍ INSTITUTU NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE DPH

Aby bylo možné aplikovat shora uvedené poznatky na institut nespolehlivého plátce DPH, je třeba nejprve určit předpoklady jeho uplatnění. Z již citované důvodové zprávy je evidentní, že označení plátce DPH za nespolehlivého bylo do zákona o DPH zavedeno jako sankce za porušování povinností. Méně už je však jasné, která porušení povinností (resp. porušení kterých povinností) mají být tímto způsobem sankcionována. Ze znění ustanovení § 106a odst. 1 ZDPH vyplývá, že rozhodování o nespolehlivosti jednotlivých plátců závisí na interpretaci absolutně neurčitého právního pojmu „*porušení povinností závažným způsobem*“. Výklad tohoto pojmu přitom podle důvodové zprávy zákonodárce úmyslně zcela ponechal na výkladovém stanovisku Generálního finančního ředitelství, které je orgánem nadřízeným jednotlivým finančním úřadům, jež institut nespolehlivého plátce DPH v praxi aplikují.

Generální finanční ředitelství na svých webových stránkách zveřejnilo dokument nazvaný Informace GŘ k aplikaci § 106a ZDPH (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.¹² K dokumentu v současné době patří i 4 dodatky, které značně rozšířily jeho původní obsah. Informace ve znění dodatku č. 4 obsahuje taxativní výčet devíti zcela konkrétních situací (skutkových podstat), které Generální finanční ředitelství považuje za závažná porušení plnění povinností plátce DPH. Rozsah příspěvku mi nedovoluje zde jednotlivé skutkové podstaty podrobně rozebrat, proto k nim vždy uvedu pouze stručný komentář.

Skutkové podstaty:

a) *„Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena*

¹¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

¹² Informace GŘ k aplikaci § 106a ZDPH (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, ze dne 19. prosince 2017, č. j. 101/13-121002-506729 ve znění dodatku č. 4, č. j. 101/13-121002-506729137801/17/7100-20118-012287.

nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši 500 tisíc Kč. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně.“

Nežádoucím jednáním daňového subjektu je v tomto případě porušení těch povinností, které mají za následek stanovení daně podle pomůcek (nesoučinnost při zahájení daňové kontroly, nesoučinnost při postupu k odstranění pochybností, nesplnění zákonných povinností při dokazování, nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, nedostatek informací a podkladů při insolvenčním řízení). Jedná se tedy o platební delikt v širším smyslu, neboť porušené povinnosti nejsou platebního charakteru. Limit ohrožení veřejného zájmu Generální finanční ředitelství navázalo na výši takto stanovené daně.

b) „Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.“

Jedná se o kombinovaný platební delikt, který sestává jednak z toho, že daňový subjekt jednal způsobem majícím za následek vydání zajišťovacího příkazu (porušení povinnosti neplatebního charakteru) a zároveň ve stanovené lhůtě neuhradil jistotu, jejíž zaplacení mu bylo zajišťovacím příkazem uloženo (porušení povinnosti platebního charakteru). Limit ohrožení veřejného zájmu v tomto případě Generální finanční ředitelství nestanovilo a není zřejmé, zda podle tvůrce instrukce má být tato skutečnost interpretována tak, že veřejný zájem je ohrožen vždy při naplnění formálních znaků, nebo zda zde existuje prostor pro správní uvážení konkrétního správce daně.

c) „Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tři kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně.“

Jde o typický příklad porušení povinnosti platebního charakteru. Limit ohrožení veřejného zájmu spočívá ve výši kumulativního nedoplatku a v délce prodlení. Na této skutkové podstatě je zajímavé zejména to, že v původní instrukci byl limit ohrožení veřejného zájmu spočívající ve výši kumulativního nedoplatku stanoven na 10 milionů Kč a teprve třetím dodatkem byl snížen na 500 tisíc Kč. Tato razantní změna měla samozřejmě za následek masivní nárůst daňových dlužníků, na něž se daná skutková podstata vztahuje.

d) *„Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech snížen plátcem uplatněný odpočet daně minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.“*

Jde o platební delikt spočívající v jednání daňového subjektu, které mělo za následek neuznání nároku na odpočet (porušení povinnosti neplatebního charakteru). Kritérium určující ohrožení veřejného zájmu však spočívá i v porušení platební povinnosti, tedy jde rovněž o kombinovaný platební delikt.

e) *„Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.“*

Tato skutková podstata je podobná té pod písm. a), rozdíl však spočívá v tom, že kritérium ohrožení veřejného zájmu zde nespočívá ve výši stanovené daně, ale v opakovanosti porušení povinností. Opět se jedná o povinnosti neplatebního charakteru.

f) *„Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně.“*

Skutková podstata spočívá v porušení typicky neplatebních povinností. Instrukce opět neuvádí konkrétní limit pro shledání ohrožení veřejného zájmu, v tomto případě jsem však přesvědčen, že prostor pro správním uvážení správce daně zde musí existovat.

g) *„Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce závažně ztěžuje nebo ztěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění*

opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. “

Rovněž jde o porušení povinností neplatební povahy. Přestože je ve skutkové podstatě stanoven limit, z použité formulace snad lze usuzovat, že jeho naplnění automaticky neznamená ohrožení veřejného zájmu, ale pouze splnění podmínky opakovanosti. Proto je opět otázkou, zda je zde prostor pro správní uvážení správce daně.

h) „Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně. K ohrožení veřejného zájmu zejména dochází, pokud plátce nedoplnil, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla, které je pro účely daně z přidané hodnoty vymezeno v ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, jako adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti. “

Domnívám se, že jde možná o nejvíce kontroverzní skutkovou postatu. Vyplývá z ní totiž, že Finanční správa ČR patrně za nespolehlivé plátce DPH považuje všechny plátce, kteří správci daně jako své sídlo uvádějí pouze tzv. „office house“. Jde o porušení povinností neplatební povahy.

i) „Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek stanovení daně na výstupu správcem daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech zvýšena plátcem tvrzená daň na výstupu minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru. “

I v tomto případě skutková podstata spočívá v porušení povinností neplatební povahy, avšak limit ohrožení veřejného zájmu je navázán na porušení povinností platební povahy. Jde proto o kombinovaný platební delikt.

Z obsahu instrukce je tedy zřejmé, že Generální finanční ředitelství v současnosti považuje za naplnění neurčitého právního pojmu „porušení povinností závažným způsobem“ spáchání kteréhokoliv z devíti různých deliktů.

Jde přitom o poměrně nesourodou skupinu platebních deliktů, z nichž některé jsou platebními delikty v užším slova smyslu (delikty na úseku placení daní), některé platebními delikty v širším slova smyslu (delikty na úseku správy daní obecně) a některé jsou různými kombinacemi obojího.

Rovněž je podle mého názoru zjevné, že spáchání přinejmenším některých z těchto deliktů je rovněž sankcionováno i jinými typicky daňověprávními sankcemi. Zejména s ohledem na uplatňování principu *ne bis in idem* je proto třeba hledat odpověď na otázku, zda je přidělení statusu nespolehlivosti sankcí trestní, nebo netrestní povahy.

4. JUDIKATURA SPRÁVNÍCH SOUDŮ

Odpověď na položenou otázku se cestou správní žaloby snaží získat zejména ty daňové subjekty, o nichž správce daně rozhodl, že jsou nespolehlivými plátcí. V této části příspěvku proto rozeberu, jak se k řešení dané otázky staví dosavadní judikatura správních soudů v ČR.

V rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 66/2016-36¹³ je řešena situace, kdy důvodem rozhodnutí o nespolehlivosti plátce bylo opakované opožděné podávání daňových přiznání daňového subjektu, a to i přes výzvy správce daně. Daňový subjekt tvrdil, že institut nespolehlivého plátce má sankční charakter. Souběžné uložení pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), kterou již řádně uhradil, a zařazení daňového subjektu mezi nespolehlivé plátce, je tak dvojnásobným trestáním za porušení jedné zákonné povinnosti, totiž za nepodání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě. Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření k žalobě připustilo, že institut nespolehlivého plátce má sankční povahu, nicméně dodalo, že o dvojnásobném trestání se zde nejedná. Pokuta za opožděné tvrzení daně je upravena procesním předpisem (daňovým řádem) a nastupuje ex lege, zatímco zařazení mezi nespolehlivé plátce je sankcí za porušení hmotněprávního předpisu (zákona o DPH). S argumentací Odvolacího finančního ředitelství se ztotožnil i soud, který uzavřel, že o dvojnásobném trestání téhož skutku v daném případě nejde, a vysvětlil, že ve věci byly aplikovány dvě různé skutkové podstaty, byť úzce související. Ustanovení § 250 DŘ sankcionuje opožděné tvrzení daně. Ustanovení § 106a ZDPH sankcionuje závažné porušení povinností plátce DPH, jež může spočívat i v opakovaném nepodání daňového přiznání. To se od jednorázového opožděného tvrzení daně zjevně liší, a to zejména mnohostí pochybení. Prohlášení plátce za nespolehlivého z důvodu opakovaného opožděného tvrzení daně je sankcí za recidivu - za to, že v období dvanácti po

¹³ Rozsudek KS v Brně ze dne 26. 9. 2017, č. j. 29 Af 66/2016-36.

sobě jdoucích kalendářních měsíců alespoň dvakrát nepodal daňové přiznání ani v náhradní lhůtě. Soud dále přirovnal situaci k záznamu bodů v registru řidičů, kde přestupce je potrestán připočtením stanoveného počtu bodů (a případnou pokutou či jinou sankcí) za jednotlivé pochybení, ale rovněž odebráním řidičského oprávnění po dosažení dvanácti bodů. Zdánlivě tak je za jedno pochybení potrestán dvakrát: poprvé připočtením daného počtu trestných bodů (a jinou sankcí), podruhé odebráním řidičského oprávnění. V takovém případě však nejde o totožnost skutku, a tedy ani o dvojí trestání téhož.

Krajský soud v Brně tedy výslovně připustil, že projednávaná věc má správnětrestní povahu a je na místě se zabývat i případným porušením trestněprávních zásad. Porušení principu *ne bis in idem* v tomto případě soud neshledal. Daná argumentace však podle mého názoru nevylučuje možnost, že v případě uplatnění jiné ze skutkových podstat závažného porušení povinností při správě DPH, by mohlo jít o dvojí trestání téhož.

Krajský soud v Plzni řešil v rozsudku č. j. 30 Af 63/2016-48¹⁴ situaci, v níž důvodem rozhodnutí o nespolehlivosti plátce bylo opakované vyměření daně podle pomůcek. Daňový subjekt zde mimo jiné argumentoval, že vydání rozhodnutí o nespolehlivosti plátce je trestní sankcí, a proto platí zásada, že pouze zákon stanoví, které jednání je trestným činem (čl. 39 LZPS). Jelikož však výčet skutkových podstat není obsažen v žádném právním předpisu, byla tato zásada porušena. Daňový subjekt tedy zejména navrhl soudu přerušit řízení o žalobě a předložit Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 106a ZDPH. Dále daňový subjekt tvrdil porušení zásady *ne bis in idem*, neboť za neunesení důkazního břemene ve vztahu ke svým daňovým tvrzením již správce daně stanovil daň podle pomůcek a potrestal jej předepsáním daňového penále. Přidělení statusu nespolehlivého plátce za tentýž skutek potom daňový subjekt považoval za dvojí trestání téhož – za neunesení důkazního břemene. Dále daňový subjekt tvrdil, že v jeho případě nešlo o opakované závažné porušení povinností při správě daní, neboť doměrky za jednotlivá měsíční zdaňovací období dosahovaly (s výjimkou jednoho měsíce) řádu jednotek až desítek korun. Správce daně reagoval, že zveřejnění statusu nespolehlivosti neslouží k dehonestování daňového subjektu, ale k upozornění ostatních plátců. Aplikaci institutu nespolehlivého plátce zde Odvolací finanční ředitelství neoznačuje za trest ani za sankci, ale za „postih“. Soud uvedl, že podle jeho názoru přidělení statusu nespolehlivého plátce není trestem ve smyslu čl. 40 odst. 6 LZPS a čl. 6 a 7 Úmluvy, nýbrž pouze administrativním opatřením, kterým z důvodu změny koncepce plátcovství byla

¹⁴ Rozsudek KS v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016-48.

nahrazena dřívější možností zrušit registraci plátci, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu. Soud se proto dále nezabýval námitkami porušení zásady *ne bis in idem* a nedostatečného vymezení skutkové podstaty a ani nepředložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 106a ZDPH. Soud nicméně rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, avšak jenom proto, že shledal ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH pouze v jednom měsíci (zdaňovacím období), a nebylo tak naplněno kritérium opakovanosti. Doměrky v řádu jednotek až desítek korun podle soudu nelze z materiálního hlediska považovat za porušení veřejného zájmu na řádném výběru DPH.

Krajský soud v Plzni tedy dospěl ke zcela opačnému závěru než předtím Krajský soud v Brně, a sice že přidělení statusu nespolehlivosti není trestní sankcí, a uplatňování zásad trestního práva tedy podle jeho názoru není na místě.

Dále se institutem nespolehlivého plátce DPH zabýval Krajský soud v Brně - tentokrát jeho třicátý senát - v rozsudku č. j. 30 Af 21/2016-39¹⁵. V této věci bylo důvodem pro rozhodnutí o nespolehlivosti plátce vydání zajišťovacího příkazu, jehož jistota nebyla ve lhůtě uhrazena. I zde daňový subjekt namítal, že postup správce daně je v rozporu s principem *ne bis in idem*, neboť za stejný skutek byl již potrestán předepsáním penále. Dále mimo jiné daňový subjekt tvrdil i porušení zásady, že pouze zákon stanoví, které jednání je trestným činem. Soud zde uzavřel, že v případě označení žalobce za nespolehlivého plátce a v případě stanovení penále z doměřené daně se nejedná o dvojí trestání téhož skutku. Ve věci byly aplikovány dvě různé skutkové podstaty, byť úzce související. Ustanovení § 251 DŘ sankcionuje situaci, kdy správce daně doměří daň vyšší, než jak byla stanovena na základě tvrzení daňového subjektu. Ustanovení § 106a ZDPH „sankcionuje“ závažné porušení povinností plátce DPH, jež může spočívat např. i v nesložení jistoty podle zajišťovacího příkazu. Ohledně výkladu neurčitého právního pojmu „porušení povinností závažným způsobem“ formou interního předpisu Finanční správy ČR soud uvedl, že v daném postupu neshledává žádné pochybení.

Soud v tomto případě na jedné straně patrně připustil, že o trestní sankci jde, neboť se zabýval možností porušení zásad trestního práva, na druhé straně však tuto skutečnost neuvedl výslovně a při použití výrazu „sankcionuje“ ve spojení s ustanovením § 106a ZDPH použil uvozovky.

Opět třicátý senát Krajského soudu v Brně řešil v rozsudku č. j. 30 Af 79/2016-63¹⁶ situaci, kde důvodem rozhodnutí o nespolehlivosti plátce byla

¹⁵ Rozsudek KS v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 30 Af 21/2016-39.

¹⁶ Rozsudek KS v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016-63.

existence kumulovaného nedoplatku na DPH přesahujícího 500 tisíc Kč (v daném případě činil kumulovaný nedoplatek přes 32 milionů Kč). I zde daňový subjekt argumentoval, že byl porušen princip *ne bis in idem*, neboť pozdní úhrada daně je postihována jinou zákonnou sankcí - úrokem z prodlení. Proto není možné, aby byl daňový subjekt ze stejného důvodu označen za nespolehlivého plátce. Daňový subjekt dále rozporoval tvrzení správce daně, že status nespolehlivého plátce nemá přímý dopad do jeho majetkových práv ani mu nevzniká nemajetková újma. Podle daňového subjektu naopak skutečnost, že je evidován jako nespolehlivý plátce, poškodí jeho dobré jméno na velmi silném konkurenčním trhu. Soud ani v tomto případě neshledal porušení principu *ne bis in idem* a opět uvedl, že jde o dvě různé byť související skutkové podstaty. Podle ustanovení § 252 DŘ vzniká daňovému subjektu ze zákona povinnost platit úrok z prodlení ve stanovené výši odvozené od výše placené daně a narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s úhradou daně. Ustanovení § 106a ZDPH pak sankcionuje závažné porušení povinností plátce daně z přidané hodnoty, jež může spočívat např. i v existenci kumulativního nedoplatku na dani z přidané hodnoty v určité výši a po stanovené časové období.

Třicátý senát Krajského soudu v Brně tedy setrval na svém předchozím závěru, že rozhodnutí o nespolehlivosti plátce DPH je trestní sankcí, avšak ani v případě skutkové podstaty spočívající v existenci kumulovaného nedoplatku na DPH se podle jeho názoru nejedná o totožnost skutku, za jehož spáchání je ukládána jiná daňová sankce - v tomto případě úrok z prodlení.

Institutem nespolehlivého plátce se již zabýval i Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku č. j. 22 Af 152/2017-36.¹⁷ V řešeném případě šlo opět o skutkovou podstatu vydání zajišťovacího příkazu, jehož jistota nebyla ve lhůtě uhrazena. I zde daňový subjekt namítal zejména dvojí trestání téhož skutku a porušení zásady, že jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem. Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření k žalobě uvedlo, že Informace GFŘ není interní instrukcí, ale metodickým pokynem, který má za cíl sjednotit správní praxi různých správců daně. Soud shledal nedůvodnou námitku, že si Finanční správa ČR nepřipustně přisvojuje normotvornou pravomoc. K samotnému institutu nespolehlivého plátce DPH potom soud uvedl, že rozhodnutí není primárně sankční povahy, ale povahy preventivní. Kromě notifikační funkce jsou s ním ex lege spojeny následky spočívající v povinném měsíčním zdaňovacím období a ve skutečnosti, že osoba, která přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Jakkoli obě skutečnosti mohou mít pro

¹⁷ Rozsudek KS v Ostravě ze dne 24. 10. 2018, č. j. 22 Af 152/2017-36.

daňový subjekt tíživé důsledky, jedná se o důsledky zprostředkované (například v podobě větší zdrženlivosti obchodních partnerů). Nadto soud podotkl, že i kdyby rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo sankční povahy, není objekt u penále a nespolehlivého plátcovství shodný. Oba konkurující následky - jak penále, tak označení za nespolehlivého plátce - jsou předvídatelnými důsledky porušení daňové povinnosti s vzájemně se doplňujícími cíli v intencích rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016.

Krajský soud v Ostravě tedy shodně s Krajským soudem v Brně zastává názor, že rozhodnutí o nespolehlivosti plátce není trestní sankcí (dokonce uvádí, že vůbec nejde o sankci), a jako obiter dictum dodává, že i kdyby o sankci šlo, nebyl by porušen princip *ne bis in idem*.

ZÁVĚR

Institut nespolehlivého plátce DPH představuje zajímavé a v praxi funkční řešení situace, kdy některým plátcům DPH fakticky nelze zrušit registraci. Samotnou legislativní úpravu tohoto institutu však považují za nepovedenou. Konkrétní předpoklady rozhodnutí o nespolehlivosti plátce totiž nejsou obsaženy v zákoně. Generální finanční ředitelství do své interní normativní instrukce zahrnuje (aktuálně) devět skutkových podstat, z nichž některé spočívají v porušení povinností platebního charakteru, jiné v porušení povinností neplatebního charakteru a některé potom v různých kombinacích obojího. Tento výběr povinností působí nesystematicky, až nahodile. Nadto některé skutkové podstaty na první pohled spočívají ve spáchání platebních deliktů, jež jsou sankcionovány i jiným nástroji daňového práva (např. úroky, penále, pokuty).

Právní úprava nedává odpověď na otázku, zda je rozhodnutí o nespolehlivosti plátce DPH sankcí trestní, nebo netrestní povahy, a na jejím řešení se zatím neshodnou ani správní soudy. Podle některých názorů o trestní sankci nejde, podle některých ano, avšak k porušování principu *ne bis in idem* přesto nedochází. Ojediněle se dokonce vyskytuje i názor, že vůbec nejde o sankci. Bude proto nanejvýš zajímavé sledovat, jak k problematice nespolehlivého plátce DPH přistoupí Nejvyšší správní soud.

Vedle samotné interpretace ustanovení § 106a ZDPH, je však podle mého názoru především třeba uvážít, jakou povahu by institut nespolehlivého plátce DPH měl mít. Je třeba brát v úvahu, že veřejné difamující označení v kombinaci s ručením za DPH představuje enormní zásah do majetkových i osobnostních práv plátce DPH. Označení daňového subjektu za nespolehlivý pro něj totiž znamená značnou konkurenční nevýhodu, která v některých případech může zapříčinit

dokonce i jeho ekonomický zánik. To považuji za daleko závažnější důsledek, než jakým je uložení většiny trestních sankcí.

Nadto zastávám názor, že ať už jde o trestní sankci či nikoliv, právní úprava nespolehlivého plátce DPH je protiústavní a jsem přesvědčen, že je pouze otázkou času, kdy bude Ústavní soud rozhodovat o zrušení § 106a ZDPH. Jsou-li totiž jednotlivé skutkové podstaty obsaženy pouze v interní normativní instrukci Generálního finančního ředitelství (argumentaci Odvolacího finančního ředitelství, že nejde o interní normativní instrukci, ale o metodický pokyn, považuji za nesprávnou a nadto za zcela irelevantní), je uložení trestní sankce v rozporu s čl. 39 LZPS. I kdyby však šlo o sankci netrestní povahy, bylo by podle mého názoru nutné dovodit protiústavnost dané úpravy z obecnějších ustanovení čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 Ústavy a čl. 4 odst. 2 LZPS ve spojení s čl. 10 odst. 1 LZPS a čl. 26 odst. 1 LZPS.¹⁸

POUŽITÉ PRAMENY

1. BALCAR, V. *Je legislativní řešení institutu nespolehlivého plátce DPH ústavně konformní?* In *COFOLA 2019* (sborník dosud nebyl publikován).
2. BOHÁČ, R. *Následky porušení povinností ve finančním právu.* In *Správní trestání.* FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, 2017. ISBN: 978-80-750-2250-9, 400 s.
3. FIALA, Z. a kol. *Správní právo trestní.* Praha: Leges, 2017. 978-80-7502-219-6, 304 s.
4. ŘEZNÍČKOVÁ, K. *Obecná východiska odpovědnosti za delikt a přestupek ve finančním právu.* In *Správní trestání.* FRUMAROVÁ K. a kol. Praha: Leges, 2017. ISBN: 978-80-750-2250-9, 400 s.
5. ŠRÁMKOVÁ, D. *Finanční právo trestní.* In *Finanční právo a finanční správa.* MRKÝVKA, P. a kol. Brno: Masarykova Univerzita, 2004. ISBN 80-210-3578-1, 385 s.
6. VESELÁ, L. *Porušení povinností v jednotlivých pododvětvích finančního práva – Daňové právo.* In FRUMAROVÁ K. a kol. *Správní trestání.* Praha: Leges, 2017. ISBN: 978-80-750-2250-9, 400 s.
7. Rozsudek KS v Brně ze dne 26. 9. 2017, č. j. 29 Af 66/2016-36.
8. Rozsudek KS v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016-48.
9. Rozsudek KS v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 30 Af 21/2016-39.
10. Rozsudek KS v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016-63.

¹⁸ K tomu blíže BALCAR, V. *Je legislativní řešení institutu nespolehlivého plátce DPH ústavně konformní?* In *COFOLA 2019* (sborník dosud nebyl publikován).

11. Rozsudek KS v Ostravě ze dne 24. 10. 2018, č. j. 22 Af 152/2017-36.
12. Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
13. Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.
14. Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, ze dne 19. prosince 2017, č. j. 101/13-121002-506729 ve znění dodatku č. 4, č. j. 101/13-121002-506729137801/17/7100-20118-012287.

KONTAKT NA AUTORA

325704@mail.muni.cz

Botanická 38

602 00 Brno

Česká republika

OVlivNŮJÍ DANĚ NAŠE CHOVÁNÍ?

DO THE TAXES INFLUENCE OUR BEHAVIOUR?

Dana Bárková

Západočeská univerzita v Plzni

Abstrakt v původním jazyce

V první části příspěvku je shrnut pohled ekonomické teorie na to, jak daně ovlivňují chování daňových poplatníků. Na tento úvod navazuje popis některých příkladů takového ovlivnění. Větší pozornost je věnována spotřebním daním z lihu a tabákových výrobků v souvislosti s jejich navrhovaným výrazným zvýšením v ČR.

Klíčová slova v původním jazyce

daně, daňová neutralita, spotřební daně

Abstrakt v anglickém jazyce

First, the paper summarises economic theories explaining how taxes influence the behaviour of the taxpayer. After this introduction, some examples of such influence are given. Bigger attention is being paid to excise taxes on spirits and tobacco products, as there is a proposal to increase them substantially in the Czech Republic.

Klíčová slova v anglickém jazyce

taxes, tax neutrality, excise taxes

ÚVOD

Daňovou politiku lze považovat v širším smyslu za součást fiskální politiky. Funkce daní mohou být sice různými autory a ekonomickými školami definovány různě, ale funkce fiskální, tj. naplnění veřejných rozpočtů, jednoznačně převažuje. Daně ale plní i další funkce.

1. VLIV DANÍ NA CHOVÁNÍ POPLATNÍKŮ – POHLED TEORIE

1.1. Mohou být daně neutrální?

Diskutovanou otázkou z oblasti požadavků na daně je daňová neutralita. Nemusí jít o to, že uvalené daně by vůbec neměly vliv na chování poplatníka. Měli daň plnit své funkce, zejména funkci stabilizační,¹ zcela neutrální být ani nemůže. Jak uvádí S. Kouba², neutralitu daní je třeba chápat tak, že daň nemá jiný než chtěný důsledek na ekonomické vztahy, zdaňování by mělo být rovné, aby nezpůsobovalo pokřivenost transakcí a ekonomickou neefektivnost.

Plně neutrální daň, tedy taková, která nebude mít vůbec žádný vliv na tržní chování subjektů, reálně neexistuje. Otázkou je, zda je o to vůbec zájem. Cílem některých daní skutečně je ovlivnění chování spotřebitele. To se týká zejména spotřebních daní, kdy snaha státu „zneatraktivnit“ užívání alkoholických nápojů a tabákových produktů není ani nijak zastírána (i když nelze pominout skutečnost, že poptávka po uvedených produktech je výrazně cenově neelastická, takže zvýšení daní slibuje zvýšení daňových výnosů pravděpodobněji, než u jiných daní).

Daňová neutralita je naopak narušována otevřenou podporou určitých aktivit formou daňových výjimek a slev. Slevy, odpočty či nezdanitelné části u daní z příjmů motivují poplatníka k jednání, které zákonodárce považuje za žádoucí.

Daňová politika členských států EU je omezena existující úrovní harmonizace daňových soustav členských států. Ta se týká především nepřímých daní, které bezprostředně zasahují do tvorby cen na vnitřním trhu. Větší integrace trhů však vyvolává stále silnější snahu o harmonizaci daní přímých.

U nepřímých daní (zejména DPH) tak neutralita především znamená, že daň nenaruší soutěž na vnitřním trhu EU. Díky konstrukci DPH nedochází ani k ovlivnění daňové povinnosti v důsledku různé vertikální či horizontální integrace výrobců. V rámci harmonizace DPH v EU lze dále rozlišit vnitřní a vnější neutralitu. Vnější neutralita znamená, že domácí zboží a dovážené zboží bude zatíženo stejnou daní a nebude tak ovlivňovat rozhodování daňového subjektu. Vnitřní neutralita je spojena s neutralitou vnitřního trhu a lze ji dále členit na neutralitu právní (rovné daňové zatížení ve vztahu k prodejní ceně), soutěžní (daňové zatížení není závislé na míře horizontální či vertikální integrace) a ekonomickou (aby nedocházelo k ovlivnění efektivní alokace zdrojů). Při

¹ Viz např. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 19 a n.

² KOUBA, S., *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 124-125

aplikaci kumulativního kaskádovitého systému daně z obratu nemohla být vnější, právní ani soutěžní neutralita dosažena, proto byla v EU zavedena DPH jako univerzální forma nepřímého zdanění.³

1.2. Jak ovlivňují daně chování poplatníka?

Uvalení daní současně ovlivňuje majetkovou situaci poplatníka a tím ovlivňuje i jeho chování. Působení bude jiné u přímých a nepřímých daní. **Přímé daně** snižují příjmy a majetek poplatníka. Vysoké zdanění vede u řady poplatníků k tendencím snižovat (alespoň vykazované) zdanitelné příjmy.

Na to již upozorňoval *Karel Engliš*, když ve své *Malé finanční vědě* napsal: „Daně by měly být únosné osobně i věcně, aby přílišná progresa nepodlamovala aktivitu poplatníků.“ Pro Engliše jsou daně především „příspěvky pro subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti poplatníků.“⁴ Současně je daňová soustava záležitostí politickou, politický boj je „též zápasem o soustavu veřejných příjmů, především o daňovou soustavu“ a finanční správě „nezbývá namnoze nežli rozvrhnouti daňové břemeno po cestě nejmenšího odporu.“⁵ Princip únosnosti je ostatně dosud uznáván jako jeden z principů zdanění, zahrnující jednak humanitu (nechtít po někom něco, čeho není schopen), jednak hospodárnost (je snazší vymoci daň, lze očekávat součinnost subjektu) a dále solventnost subjektu.⁶

Škola strany nabídky,⁷ která se významněji prosazuje od 70. let 20. století, reaguje na keynesiánství a prosazuje stimulaci ekonomiky především na straně nabídky, a to zejména snížením daňových sazeb. Představitelé této školy upozorňují na škodlivý vliv přílišného zdanění na ekonomiku. To se týká všech druhů daní. Vysoké daně z příjmů fyzických osob vedou k substituci práce volným časem, vysoké zdanění investic vede k nahrazení úspor okamžitou spotřebou, vysoké zdanění podnikatelských zisků vede k omezení podnikatelských aktivit nebo jejich přesun mimo legální ekonomiku. Model pocházející z této ekonomické školy, tzv. *Lafferova křivka*,⁸ ukazuje, že je-li daňové zatížení neúnosně vysoké, vede zvyšování sazby daně ne ke zvýšení, ale dokonce ke snížení celkových daňových příjmů státu. Důvodem je, že poplatníci

³ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přepracované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011, str. 39-40, nebo od téže autorky *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, str. 47-48.

⁴ Viz ENGLIŠ, K. *Malá finanční věda*. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1946, s. 105

⁵ Tamtéž, str. 115

⁶ KOUBA, S. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 104

⁷ Viz např. HOLMAN, R., a kol. *Dějiny ekonomického myšlení*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 470-475

⁸ nazvaná podle představitele této školy Arthura Laffera, nar. 1940

své daňové příjmy nevykazují, daně „optimalizují“, přesouvají své daňové sídlo do jiných daňových prostředí. Úzké vymezení základu daně vyvolá potřebu vyššího zdanění a snahu subjektů vyhnout se aktivitám, které mu podléhají. Vysoké daňové sazby snižují jejich motivaci realizovat a vykazovat zdanitelné příjmy. Bod, od kterého při zvýšení sazby daně celkové daňové příjmy státu přestávají růst a začínají klesat, tzv. Lafferův bod, je vrcholem Lafferovy křivky. Bohužel není možné ho přesně kvantifikovat. Obecnou zásadu, že vysoké zdanění vede ke snížení celkových daňových příjmů, však je třeba respektovat.

James Buchanan ve svém díle *The Power to Tax* dochází k podobným závěrům. Stát líčí jako „Leviathana“, který se snaží „vysávat“ poplatníky tím, že na ně uvalí co nejvyšší daň (co nejvíce převyšující reálnou potřebu prostředků pro financování veřejných statků). Tuto specifickou moc je proto třeba omezit, nejlépe již v ústavě (stanovení zásady vyrovnaných rozpočtů, limitování moci státu ukládat daně). Vysoké daně vedou u přímých daní k omezení vykazování daňových příjmů, u daní ze statků a služeb ke snížení spotřeby více zdaněných produktů, u úroků z úspor vede k tomu, že subjekty nespoří a mají tendenci veškeré příjmy utratit již v běžném období (protože jsou přesvědčeny, že je stát o jejich úspory vysokým zdaněním připraví). Je-li daňové zatížení vysoké, vnímá daňový poplatník sazbu daně jako konfiskační a má tendenci vše utratit v aktuálním období, protože se obává, že mu jinak budou prostředky odejmuty.

Nepřímé daně jsou bezprostředně součástí ceny výrobků a služeb, na které jsou uvaleny. Zvýšením ceny se změní situace na trhu. Jednotková cena stoupá, poptávané množství klesá. Elasticita nabídky a poptávky určuje, kdo z účastníků tržní transakce reálně ponese větší část nákladů zvýšení ceny. V případě elastičtější křivky poptávky se náklady přesouvají k prodejci, je-li elastičtější křivka nabídky, přesouvají se náklady spíše ke kupujícímu. V obou případech zde zůstávají náklady mrtvé váhy související se zvýšením ceny a snížením množství produktu.

U *spotřebních daní* je třeba počítat i s nízkou elasticitou poptávky po produktech, které dani zpravidla podléhají. Ta se však netýká všech spotřebitelů, ale zejména těch, kteří si již na zdaněných produktech (typicky alkoholické a tabákové produkty) vytvořili závislost.

Učebnice *Law&Economics* ukazuje velmi názorně schéma trhu u drogy se dvěma skupinami spotřebitelů s různou elasticitou poptávky.⁹ Alkohol i nikotin jsou drogami, na které může u uživatele vzniknout návyk. U té části spotřebitelů, kteří si již na zdaňované látce vytvořili závislost, je poptávka velmi neelastická.

⁹ COOTER, R. - ULEN, T. *Law and Economics*. Berkeley: Berkeley Law Books, 2012, s. 518

Změna ceny tak nepovede ke snížení spotřeby, ale ke zvýšení daňových výnosů státu. Pokud by bylo zvýšení cen příliš velké, lze očekávat přesun části obchodu mimo legální sektor (především pašování komodit, pokud by v okolních státech ke zdražení nedošlo, nebo k domácí výrobě zejména u alkoholických nápojů). Spotřebitelé, kteří dosud závislí nejsou, budou naopak daleko pružněji reagovat na změnu ceny. Ani restriktivní opatření státu tak nemusejí vést ke snížení spotřeby drogy, ale k tomu, že se část uživatelů snaží získat ji nelegální cestou (viz např. známé zkušenosti z prohibice).

Kromě alkoholických nápojů a tabákových výrobků jsou spotřební daní zatíženy i některé produkty, které plní funkci pohonných hmot. I u těchto komodit bude elasticita poptávky spíše nízká – omezení dopravy či změna jeho druhu přináší příliš velké náklady, i když by tyto změny byly zejména z důvodu ochrany životního prostředí velmi žádoucí.

Jak uvádí Kouba,¹⁰ jsou daně zpravidla studovány odděleně, nikoliv jako systém. Daňoví odborníci se specializují na jednotlivé druhy daní a méně již studují daňovou soustavu jako celek. V oblasti daňového práva se teoreticko-právní přístup nezbytně překrývá s pohledem ekonomickým. Zatímco právní pohled bude zaměřen především na čistotu právních norem, pohled ekonomický bude zaměřen na čistotu dopadů do regulace ekonomických subjektů.¹¹ Při zkoumání dopadu určité daně na chování lidí je třeba zkoumat nejen daňové právo, ale i oblast práva, které upravuje oblast, kterou daň zatěžuje.¹² Na chování spotřebitele však nepůsobí jednotlivé daně odděleně, ale souhrnně, jako systém.

2. PŮSOBNÍ DANÍ V REÁLNÉ EKONOMICE – NĚKTERÉ PŘÍKLADY

2.1. Spotřební daně a vládní daňový balíček

Spotřební daně jsou v EU v zásadě harmonizované. Jak u daně z alkoholických nápojů (piva, vína, lihovin), tak u tabákových výrobků existují minimální sazby spotřební daně, které jsou pro členské státy závazné. Členské státy mají možnost je pouze zvýšit. Česká republika zavedla v posledních letech dvě spotřební daně nad rámec povinné harmonizace – daň ze surového tabáku a daň ze zahřívání tabáku.

V den konání konference měla Poslanecká sněmovna PČR schválit ve třetím čtení daňový balíček navrhovaný MF ČR obsahující (kromě řady dalších

¹⁰ KOUBA, s. 1 a n.

¹¹ Tamtéž, str. 7

¹² Tamtéž, str. 60

opatření) i návrhy na výrazné zvýšení sazeb spotřebních daní z lihu a z tabákových výrobků. Říjnový termín byl již oproti původnímu harmonogramu časově posunut. K projednávání balíčku nakonec nedošlo a jednání bylo opakovaně odsunuto. Dosud není o daňovém balíčku rozhodnuto.¹³

Při uvedení balíčku ve vládě v květnu 2019 byl prezentován materiál *Daně jako efektivní nástroj protidrogové politiky státu* vytvořený ve spolupráci ministerstva financí ČR, ministerstva zdravotnictví ČR a Kliniky adiktologie Praha.¹⁴ Ten obsahuje řadu zajímavých tabulek a grafů. Analyzované údaje se vztahují k období od r. 2008, kdy Česká republika byla již členským státem EU a vztahovala se na ni povinnost harmonizace spotřební daně. Hodnoty víceméně potvrzují teorii o „dvojí poptávce po drogách“ a její všeobecné malé elasticitě. Z celé řady velmi zajímavých ukazatelů jsem vybrala pouze dva příklady:

U **daně z lihu** došlo v uplynulých patnácti letech pouze k jednomu zvýšení k 1. 1. 2010 - z částky 26.500 Kč na 1 hl čistého lihu na 28.500 Kč na stejné množství alkoholu. Je navrhováno poměrně razantní zvýšení této daně na 32.250 Kč. Daň z lihu z ovocných destilátů z pěstitelského pálení se z 13.300 Kč na hl čistého etanolu zvýšila v r. 2010 na 14.300 Kč a navrhovaná sazba je 16.200 Kč na hl čistého etanolu. Jak je patrné z tab. 1, došlo po zvýšení spotřební daně z lihu ke snížení jeho oficiální spotřeby (a tím i celkových výnosů daně z lihu) pouze krátkodobě. To souvisí jednak s rostoucí kupní silou obyvatel, jednak nepochybně i s tím, že část spotřebitelů je na alkoholu závislých. Dá se očekávat, že i toto výrazné (13 % u obou sazeb) zvýšení povede především k zvýšeným daňovým příjmům.

Uvádí se, že nikotin je drogou výrazně návykovější než alkohol. To potvrzuje i vývoj daňových výnosů z **tabákových výrobků**. Jen spotřební daň z cigaret se během sledovaného období měnila osmkrát, ze sazby 1,03 Kč na cigaretu + 28 % z ceny na současnou sazbu 1,46 Kč na cigaretu + 27 % z ceny. Navrhována je sazba 1,61 Kč na cigaretu + 30 % z ceny. Přes četné změny spotřební daně přitom zůstávala spotřeba cigaret na osobu v ČR téměř konstantní (2028 ks v r. 2010, 2010 ks v r. 2015, 1978 ks v r. 2017).

Materiál mj. poukazuje na to, že alkoholické nápoje a tabákové výrobky jsou v ČR stále velmi levné, ale relativně levné jsou i v okolních státech. Např. daň z lihu v přepočtu na 0,5 litrovou lahev 40% lihoviny je v ČR 64,50 Kč, v Německu 67,14 Kč, v Polsku 68,68 Kč, na Slovensku 55,65 Kč a v Rakousku

¹³ Stav k 3. 11. 2019

¹⁴ SCHILLEROVÁ, A. - VOJTĚCH, A. - VEDRALOVÁ, J. - MIOVSKÝ, M., KRÁLÍKOVÁ, E. *Daně jako efektivní nástroj protidrogové politiky státu. Prezentace MF ČR, MZ ČR a kliniky adiktologie*

61,84 Kč.¹⁵ Pokud by došlo k výraznému zvýšení spotřebních daní v ČR, aniž by se zvýšily spotřební daně v sousedních státech, dojde zcela reálně a legálně k nárůstu předmětných produktů z okolních členských států.

Obdobnou tendenci vykazují i úhrny prostředků, které byly vybrány od provozovatelů hazardních her, ale vzhledem k tomu, že ve sledovaném období docházelo ke koncepčním změnám zdanění hazardu, nejsou data navzájem srovnatelná a vykazují proto značné výkyvy. Samostatná daň z hazardních her byla zavedena až s účinností k 1. 1. 2017 a bude zvyšována teprve poprvé.

Přestože závislost části obyvatel na alkoholu, nikotinu i hazardních hrách v České republice bezesporu problémem je, pouhé zvýšení zdanění ho zřejmě nevyřeší.

Ve sledovaném období trvale rostly průměrné mzdy a zvyšovala se kupní síla obyvatelstva (a tedy dostupnost sledovaných komodit).¹⁶ V následující tabulce jsou porovnána tempa ročního růstu uvedených ukazatelů. Je zřejmé, že mezi nimi přímá souvislost není.

Tab. 1. Tempa růstu průměrných mezd, spotřební daně z lihu, spotřební daně z tabákových výrobků a odvodů z hazardu

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Průměrná hrubá mzda	22 653	23 425	23 903	24 466	25 100	25 051	25 753	26 629	27 786	29 496	33 840
Procento růstu průměrných mezd	.	3,41	2,04	2,36	2,59	-0,20	2,80	3,40	4,34	6,15	14,73
Spotřební daň z lihu	7,1	7,0	6,5	6,8	6,5	6,4	6,8	7,1	7,2	7,3	7,9
Procento růstu spotřební daně z lihu	.	-1,41	-7,14	4,62	-4,41	-1,54	6,25	4,41	1,41	1,39	8,22
Spotřební daň z tabákových výrobků	37,5	37,7	42,5	45,0	47,0	46,8	44,7	50,9	54,4	56,2	58,8
Procento růstu spotř. daně z tabákových výr.	.	0,53	12,73	5,88	4,44	-0,43	-4,49	13,87	6,88	3,31	4,63
Odvody/daně z hazardu	.	.	.	.	5,9	8,1	7,9	8,1	10,5	12,2	9,8
Procento růstu odvodů/daní z hazardu	.	.	.	.	.	37,29	-2,47	2,53	29,63	16,19	-19,67

Zdroje: www.mfcr.cz, www.czso.cz. Zpracování vlastní.

Daňový balíček obsahuje i další, více kontroverzní položky (zvýšení některých poplatků, např. za vklad do katastru nemovitostí, zdanění technických rezerv pojišťoven, zvýšení daně z hazardních her). Samotné zvýšení spotřebních daní z alkoholu a tabákových výrobků velké spory nevyvolává, přestože opozice

¹⁵ Tamtéž

¹⁶ Údaje jsou běžně dostupné na webových stránkách ČSÚ: <https://www.czso.cz/csu/czso/casove-rady-zakladnich-ukazatelu-statistiky-prace-me3yvxk4eg>

kritizuje pozdní projednání balíčku (má být účinný již od r. 2020) a jeho výhradně fiskální přínos.

2.2. Další příklady

Vliv na chování poplatníků mají bezesporu zejména takové úpravy daní, které si sami bezprostředně uvědomují. K nim patří zejména mnohé výjimky vztahující se k zákonu o daních z příjmů. Poplatník, který vyplňuje daňové přiznání a sám v něm uplatňuje nezdanitelné části základu daně, si jich je jistě dobře vědom a snaží se je uplatňovat v maximální možné míře. Daňoví poplatníci jsou tak např. motivováni tvořit úspory na penzi. To je jistě správné. Je však diskutabilní, zda je pro všechny poplatníky výhodné tvořit si tyto úspory prostřednictvím kapitálového životního pojištění, u kterého je možné nezdanitelnou část uplatnit.¹⁷ Nabízí se otázka, proč právě u tohoto produktu a ne u jiných forem spoření na důchod.¹⁸

Daňové řešení příspěvku zaměstnavatele na stravu vede mnohdy k iracionálnímu chování daňových subjektů v souvislosti se stravenkami. Návrhy MF ČR na nahrazení stravenek paušálem odčitatelným od základu daně se však setkaly s bouřlivou zápornou reakcí (zejména společností vydávajících stravenky a restaurací).

V těchto i jiných případech je zřejmé, že výjimky byly prosazeny spíše různými zájmovými skupinami než skutečnou potřebou. Prezident ČR Miloš Zeman ostatně v rozhovoru pro Českou televizi (dne 16. 9. t. r.) prohlásil, že za každou daňovou výjimkou stojí lobbyistická skupina, která se jí nebude chtít vzdát. S tímto výrokem lze do jisté míry souhlasit. K dnes tolik diskutované otázce technických rezerv pojišťoven (a změny jejich zdanění)¹⁹ uvádí ministryně financí Alena Schillerová „Dáváme pouze do pořádku jedno vylobované privilegium. Privilegium pojišťoven, které je vzhledem k ostatním daňovým poplatníkům mimořádně nespravedlivé. Opozice před lety dala pojišťovnám možnost agresivní daňové optimalizace a nyní, když to naše vláda napravuje, tak pochopitelně brojí proti.“²⁰

¹⁷ § 15, odst. 6 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁸ Jednoznačnější je to u penzijního spoření, kde je možné nezdanitelnou část rovněž uplatnit a na které může přispívat i zaměstnavatel.

¹⁹ Podle vládního návrhu by mělo dojít ke snížení daňově uznatelných technických rezerv, což je i v souladu evropskou směrnicí Solvency II.

²⁰ Žurovec, M. Daňový balíček reflektující poznatky odborníků na závislosti míří do třetího čtení, tisková zpráva MF ČR, 25. 9. 2019, čerpáno z www.mfcr.cz

Příkladů, kdy se stát vědomě snaží ovlivnit chování daňových poplatníků, ale i příkladů, kdy nedokonalá právní úprava takové chování ovlivňuje, aniž by to zákonodárce zamýšlel, je však daleko více.

ZÁVĚR

Role státu by měla být v důsledné kontrole kompaktnosti daňového systému tak, aby v něm nebyly mezery a nebylo možno daňové systémy zneužívat. Existence mezer v daňových zákonech vede k rostoucímu počtu případů „daňové optimalizace“ a agresivního daňového plánování. Hranice mezi „ještě povoleným“ jednáním, vyhýbání se daním a daňovými úniky nemusí být vždy zcela zřejmá.²¹ Daně by měly ovlivňovat chování poplatníků jen takovým způsobem, který zákonodárce skutečně zamýšlel.

Nebo je cílem udělat daňovou soustavu co nejméně průhlednou, tak, aby jí rozuměli jen „protřelí“ experti a daňoví poradci, kteří by touto cestou maximalizovali především svůj vlastní užitek?

POUŽITÉ PRAMENY

1. COOTER, R. - ULEN, T. *Law and Economics*. 6. vydání. Berkeley: Berkeley Law Books, 2012. ISBN 978-0-13-254065-0, 555 s.
2. ENGLIŠ, K. *Malá finanční věda*. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1946. 327 s. Bez ISBN
3. HOLMAN, R., a kol. *Dějiny ekonomického myšlení*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-380-9, 539 s.
4. KARFÍKOVÁ, M., a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0, 356 s.,
5. KOUBA, S. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-685-4., 182 s.
6. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3, 272 s.
7. NERUDOVÁ, D. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3, 228 s.
8. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přepracované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0, 320 s.

²¹ Definice pojmů viz např. KARFÍKOVÁ, M., a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 170 an.

9. SCHILLEROVÁ, A. - VOJTĚCH, A. - VEDRALOVÁ, J. - MIOVSKÝ, M. - KRÁLÍKOVÁ, E. *Daně jako efektivní nástroj protidrogové politiky státu. Prezentace MF ČR, MZ ČR a kliniky adiktologie*. Dostupné na: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/sazbovy-balicek-mf-reaguje-na-poznatky-o-35161>, cit. 13. 10. 2019.

KONTAKT NA AUTORA

barkova@kfp.zcu.cz

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická

Sady Pětatřicátníků 14

306 14 Plzeň

Česká republika

**INTERPRETÁCIA POJMU SKUTOČNÝ VLASTNÍK VERZUS
ZNEUŽITIE DAŇOVÉHO PRÁVA V AKTUÁLNEJ ROZHODOVACEJ
ČINNOSTI SÚDNEHO DVORA EURÓPSKEJ ÚNIE¹**

**INTERPRETATION OF THE CONCEPT OF BENEFICIAL OWNER
WITH RESPECT TO ABUSE OF TAX LAW IN THE CURRENT CASE
LAW OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE²**

František Bonk

Ministerstvo financií Slovenskej republiky
Odbor priamych daní, Oddelenie medzinárodných daňových vzťahov

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

26. február 2019 je významným dňom pre medzinárodné daňové plánovanie. Súdny dvor EÚ v tento deň obmedzil možnosti daňového plánovania spočívajúceho na získavaní výhod prostredníctvom využívania smerníc únievého sekundárneho práva v oblasti priameho zdaňovania. Rozsudky Veľkej komory Súdneho dvora EÚ vo veciach N Luxembourg 1 a T Danmark (spolu s rozsudkami v ďalších spojených veciach) obmedzili možnosť získania výhod oslobodenia od zrážkovej dane v prípadoch výplat úrokov a dividend z jedného členského štátu do druhého členského štátu EÚ v prípadoch, že subjektom v prijímajúcom štáte je účelová spoločnosť, prostredníctvom ktorej sú tieto platby ďalej distribuované do spoločností v iných členských štátoch EÚ, resp. tretích krajín. Rozsudky prinášajú jednotné závery v otázkach vyhýbania sa daňovým povinnostiam napriek skutočnosti, že sú založené na posudzovaní rozdielneho právneho základu. Argumentačným pilierom rozsudkov je test skutočného vlastníka, ktorému bola spolu s otázkami zneužívania daňového práva venovaná značná pozornosť. Interpretácií týchto uplatnených konceptov, obsiahnutých v odôvodneniach rozsudkov, bude venovaná pozornosť aj v nasledujúcich riadkoch nášho článku.

¹ Článok predstavuje čiastkový výstup v rámci výskumného projektu APVV 16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

² The article presents output of the research project APVV 16-0160 „Tax evasions and tax avoidance (motivation factors, formation and elimination)“.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, zneužitie daňového práva, skutočný vlastník príjmu v podobe úroku alebo dividendy, sekundárne únieové právo v oblasti priameho zdaňovania, Súdny dvor EÚ, OECD Modelová daňová zmluva

Abstrakt v anglickom jazyku

The day 26. February 2019 is an important day for international tax planning. At that day, the possibilities of cross border tax planning with respect to achieving tax advantages by using EU directives in the field of direct taxation were limited. The rulings on the Grand Chamber in N Luxembourg 1 and T Danmark (together with joint cases) brought limitations on the acquisition of tax advantage of withholding tax exemption when distributing the payment of interest or dividend between EU member states through conduit companies established within the EU (and the subsequent distribution of payment). Rulings of the ECJ came up with the same conclusion as regards tax avoidance despite the different legal framework. The focus of the ECJ is aimed at the concept of beneficial owner, which is however, mixed with issues of the prohibition of abuse of tax law at the main issue. The interpretation of the beneficial owner will be entailed and analysed in the following lines of this article.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

tax avoidance, abuse of tax law, beneficial owner of interest or dividend, EU secondary law in the field of direct taxation, European Court of Justice, OECD Model Tax Convention

ÚVOD

Oblasť priameho zdaňovania je z legislatívneho hľadiska na úrovni EÚ len čiastočne harmonizovaná³. Naproti oblasti nepriameho zdaňovania, ktorej úpravy sú na úrovni EÚ harmonizované, cieľom sekundárnych právnych aktov v oblasti priameho zdaňovania (minimálne tých, ktorých posudzovanie je predmetom tohto článku), je podpora jednotného vnútorného trhu a odstránenie diskriminácie v otázkach zdaňovania pri výplatách príjmov realizovaných medzi členskými štátmi EÚ. Uplatniteľný právny rámec sa týka smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípadoch materských a dcérskych spoločností

³ BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 308 a nasl.; Tiež napr. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava: EPOS, s. 150 a nasl.

v rozličných členských štátoch (ďalej len „smernica o holdingoch“⁴) a smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom pri výplatách úrokov a licenčných poplatkov (ďalej len „smernica o úrokoch“⁵).

Cieľom smerníc je vytvorenie daňovo-neutrálneho prostredia v EÚ a odstránenie dvojitého zdanenia, čím dôjde k posilneniu vnútorného trhu⁶. Skutkové okolnosti sporov však preukazovali, že výhody únie boli nárokované len formálne a že subjekty usadené v inom členskom štáte sú len umelými spoločnosťami, ktoré nie sú vlastníkami pôžitkov v podobe úrokových príjmov, *ale len účelovo vytvorené spoločnosti* s úmyslom využiť výhodu oslobodenia od zdanenia⁷. Zo skutkových okolností v oboch konaniach (distribúcia dividend a distribúcia úrokov) bolo zrejmé nasledovné: investičné fondy vytvárali účelové spoločnosti v Luxembursku a v Dánsku, cez ktoré boli distribuované dividendy a úroky do spoločností/investičných fondov mimo územia EÚ. Išlo teda o umelo vytvorené spoločnosti (tzv. „*interposed*“ spoločnosti), na účel využitia oslobodenia od zrážkovej dane.

V rámci právneho posúdenia uplatnil Súdny dvor EÚ test skutočného vlastníka v spojitosti s testom zneužitia daňového práva a dospel v oboch konaniach k rovnakým záverom, spočívajúcim v tom, že „*nie je možné dovolávať sa výhod únieových smerníc* (oslobodenia od zrážkovej dane) *podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom, prostredníctvom vytvárania účelových spoločností*“⁸. Zaujímavosťou rozsudkov je, že napriek odlišným právnym základom únieového

⁴ Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.

Dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0096>

⁵ Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov.

Dostupné online: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2003/49/oj>

⁶ V zmysle bodu 3 preambuly k smernici Rady 2011/96/EÚ, cieľom tejto je *oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane* a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti.

Režim smernice o zdaňovaní úrokov v EÚ vychádza z princípu odstránenia „daňovej diskriminácie“ pri cezhraničných výplatách úrokov združených spoločností na jednotnom trhu v rámci EÚ tak, ako je tomu vo vnútroštátnom rámci⁶. Z tohto dôvodu článok 1 smernice Rady 2003/49/ES *oslobodzuje výplatu úroku v štáte pôvodu inému členskému štátu od dane za podmienky, že vlastníkom pôžitkov v podobe úrokov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo trvalý podnik spoločnosti niektorého členského štátu*.

⁷ Body 27 – 29 rozsudku C – 115/16. Tiež: LAZAROV, I. (*Un*)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: the Opinion of AG Kokott in *N Luxembourg 1*. In *Intertax* 2018-11, s. 873

⁸ Bod 181 (2 a 3) rozsudku C – 115/16 a bod 124 (2) rozsudku C-116/16

sekundárneho práva, bol v rámci odôvodnenia rozsudkov Veľkej komory Súdneho dvora EÚ v oboch konaniach uplatnený rovnaký argumentačný prístup.

1. INŠTITÚT SKUTOČNÉHO VLASTNÍKA VO SVETLE PRÁVNÝCH VÝCHODÍSK

Skutočný vlastník nie je primárne inštitútom vlastným únióvemu právu. Prvé zmienky týkajúce sa testovania skutočného vlastníka sa pod vplyvom common law právneho systému dostali do OECD Modelovej daňovej zmluvy (v 1977)⁹ a k dnešným dňom už prešli značným vývojom.

1.1. Skutočný vlastník a OECD Modelová daňová zmluva

Inštitút skutočného vlastníka síce nebol pri vzniku OECD Modelovej daňovej zmluvy v roku 1963, ale pomerne rýchlo sa do nej dostal pri aktualizácii v roku 1977. Test skutočného vlastníka bol explicitne zahrnutý v rámci čl. 11 (ods.2) OECD Modelovej zmluvy, pokiaľ ide o zdaňovanie dividend v súvislosti s úpravou práv na zdanenie medzi zmluvnými štátmi¹⁰. Podmienka testovania skutočného vlastníka bola predmetom revízie Komentára k zmluve v roku 2003, kedy došlo k doplneniu, resp. k adresovaniu účinkov uplatniteľnosti ustanovení pre určité druhy účelových spoločností¹¹ (tzv. „*conduit companies*“)¹². Ďalší vývoj a doplnenia Komentára v posledných rokoch sa nesú v znamení „dovysvetľovania“ konceptu skutočného vlastníka a účelových spoločností spolu s načrtnutím možností ich interpretačného postihovania, o čom napr. svedčí doplnenie Komentára z roku 2014. V zmysle tejto aktualizácie z roku 2014 dochádza k spresneniu, že existuje niekoľko spôsobov riešenia problému účelových spoločností a všeobecnejšie rizík daňového turizmu, *najmä osobitné ustanovenia proti zneužívaniu v zmluvách, všeobecné pravidlá proti zneužívaniu, pravidlá uprednostňovania obsahu pred formou a pravidlá „hospodárskej*

⁹ HERNÁNDEZ G. - BARREDA, P. *European Union – Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16)*. In *European Taxation*, 2019, vol. 59, no. 9, dostupné z: <https://research.ibfd.org/#/>

¹⁰ Čl. 11 zakotvil možnosť zdanenia dividend v štáte zdroja, ak je skutočný vlastník dividend rezidentom druhého zmluvného štátu. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

¹¹ Confédération Fiscale Européene – *Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 February 2019 in N Luxembourg 1 et al. (joined cases) and T Danmark et al. (joined cases), Concerning the „Beneficial Ownership“ Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives*. In *European Taxation*, 2019. Vol. 59, no. 10. Dostupné online: <https://research.ibfd.org/#/>

¹² Po tejto aktualizácii Komentára v roku 2003 sa účelové spoločnosti v podobe „wholly artificial arrangements“ stali predmetom praktík postihovaných po rozsudku SD EÚ vo veci C – 196/04 Cadbury Schweppes v súvislosti s prípustnosťou obmedzenia slobody usadiť sa.

podstaty“. Otázka skutočného vlastníka však už, nie je medzi prezentovanými možnosťami výslovne uvádzaná a možno teda implikovať jej odsúvanie do úzadia.

1.2. Skutočný vlastník a únieové sekundárne právo v oblasti priameho zdaňovania

Pokiaľ ide o únieové smernice v oblasti priameho zdaňovania, ktoré boli predmetom právneho posúdenia v analyzovaných rozsudkoch, v otázke preukazovania skutočného vlastníka je možné identifikovať rozdielny právny základ.

Kým smernica o úrokoch vychádza z predpokladu, že „výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúce v členskom štáte sú oslobodené od akýchkoľvek daní ukladaných na uvedené výplaty v uvedenom štáte či už zrážkou zo základu, alebo vyrubeníem za podmienky, že *vlastník požitkov* v podobe úrokov a licenčných poplatkov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo trvalý podnik spoločnosti niektorého členského štátu“¹³, smernica o holdingoch vychádza z odlišného právneho základu.

Smernica o holdingoch hovorí o tom, že „každý členský štát uplatňuje túto smernicu na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto členského štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch“¹⁴, *bez explicitnej zmienky o tom, že materská spoločnosť má byť aj skutočným vlastníkom príjmu.*

Je teda nesporné, že kým v prípade výplat úrokov je test skutočného vlastníka explicitnou podmienkou poskytnutia výhody oslobodenia od zrážkovej dane (a teda iba skutočný vlastník môže požívať výhody oslobodenia), výplaty dividend podľa smernice o holdingoch nie sú, vychádzajúc z textu smernice, obmedzené odkazom na skutočného vlastníka (a teda musí byť spoločnosť skutočným vlastníkom, ak sa chce kvalifikovať pre výhody oslobodenia od zrážkovej dane vyplývajúce zo smernice)?

Je však vhodné pripomenúť, že smernica o úrokoch bola prijatá v roku 2003 a neprešla si, na rozdiel od smernice o holdingoch, reformou na úrovni EÚ. Smernica o holdingoch, ktorej ustanovenia sú s ohľadom na skutkový stav predmetom rozhodovacej činnosti v analyzovaných rozsudkoch, už bola na únieovej úrovni novelizovaná a nahradila predchádzajúcu právnu úpravu ešte zo

¹³ Čl. 1 ods. 1 smernice Rady 2003/49/ES. Čl. 1 ods. 4 dodáva, že „spoločnosť niektorého členského štátu *sa považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy*, ak uvedené poplatky prijíma vo svoj vlastný prospech, a nie ako sprostredkovateľ za inú osobu, akým je zástupca, poverenec alebo splnomocnenec“.

¹⁴ Čl. 1b) smernice Rady 2011/96/EÚ

začiatku 90-tych rokov minulého storočia¹⁵. „Nová smernica“ reflektuje zároveň „novšie“ legislatívne východiská predchádzania vyhýbania sa daňovým povinnostiam v úniiovom priestore.

1.3. Skutočný vlastník a jeho právne posúdenie v jednotlivých bodoch analyzovanej rozhodovacej činnosti

Interpretačné posúdenie otázky skutočného vlastníka, ku ktorému sa vo veci N Luxembourg 1 dostal aj Súdny dvor EÚ, možno označiť za zaujímavé, a to minimálne v tom rozsahu, v akom došlo k prepojeniu úniového práva a OECD modelových štandardov. Ako to uvádza Súdny dvor EÚ v bode 90 rozsudku N Luxembourg 1, „*smernica o úrokoch v EÚ bola inšpirovaná čl. 11 Modelovej daňovej zmluvy (z roku 1996) a sleduje rovnaký cieľ ako Modelová daňová zmluva*, a to zamedziť medzinárodnému dvojitému zdaneniu, preto sú dvojstranné medzinárodné zmluvy, založené na jej vzore, relevantné pre výklad smernice, a to aj pokiaľ ide následné zmeny uvedeného vzoru a súvisiace komentáre“¹⁶. Súdny dvor teda uplatnil dynamický prístup a odkázal v bode 92 na výklad pojmu vlastníka pôžitkov v zmysle uvádzaných bodov 4 – 6 rozsudku, ktoré poukazujú na revíziu OECD modelovej zmluvy z roku 1977¹⁷, ako aj na revíziu z roku 2003¹⁸, nie však na revíziu z roku 2014¹⁹.

Odôvodnenie rozsudku v spojených veciach T Danmark a Y Denmark sa už týmito otázkami nejednotnosti dynamického výkladu pragmaticky vyhlo. Ak by mal Súdny dvor EÚ vykonať obdobné právne posúdenie v rozsudku T Danmark a Y Denmark a uplatniť rovnaký interpretačný prístup uplatniteľnosti OECD revízií, tak by malo byť zohľadnené časové hľadisko prijatia smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípadoch materských a dcérskejších spoločností ešte z roku 1990²⁰, kedy by sa uplatnila *OECD revízia týkajúca sa skutočného vlastníka z roku 1990, avšak nie revízia týkajúca sa účelových spoločností z roku 2003*. Najmä z toho dôvodu sa môže zdať

¹⁵ Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch je nástupkyňou smernice Rady 90/435/EHS z júla 1990.

¹⁶ Priznanie relevantnosti výkladu medzinárodných zmlúv pre účely smernice znamená faktické nadradenie medzinárodného práva nad právny režim úniového práva. Bližšie k tomu pozri: KORONCZIOVÁ, A. - KAČALJAK, M. *GAAR as a Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. In *Danube: Law and Economic Review* (8. ročník, č.3), s. 139 a nasl.

¹⁷ Bod 4 – 5 rozsudku C - 115/16

¹⁸ Bod 6 rozsudku C - 115/16

¹⁹ Bod 7 rozsudku C- 115/16

²⁰ Bližšie k tomuto pozri napr.: HELMINEN, M. *EU Tax Law: Direct Taxation (Edition 2018)*. Amsterdam: IBFD, 2018, s. 194.

odmietnutie odpovedať na otázku skutočného vlastníka v súvislosti s ustanoveniami smernice o holdingoch ako jediné logicky (možné) riešenie. Ako však judikuje Súdny dvor v bode 95 rozsudku T Danmark a Y Denmark, zásada zákazu zneužitia daňového práva v EÚ je natoľko silná, že *podvodné a zneužívajúce konania, akými sú konania vo veci samej, musia byť vnútroštátnymi súdmi a daňovými orgánmi odmietnuté, a to aj vtedy, ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva alebo dojednané ustanovenia upravujúce takéto odmietnutie.*

Koniec koncov, zdá sa byť nespochybniteľné, že pri výplatách úrokov je požiadavka skutočného vlastníka ultimátnou podmienkou, ktorej nenaplnenie vedie k tomu, že výhoda oslobodenia od zrážkovej dane má byť odopretá. V zmysle záverov rozsudku T Danmark sa zdá byť, že rovnaký test skutočného vlastníka je uplatniteľný aj pri výplatách dividend, a teda že iba skutočný vlastník je oprávnený požívať výhody oslobodenia od zrážkovej dane napriek absencii explicitného legislatívneho znenia v texte smernice o holdingoch. Avšak test skutočného vlastníka nie je jedinou podmienkou, ktorej preskúmanie priniesli prezentované rozsudky Súdneho dvora EÚ.

2. INŠTITÚT ZNEUŽITIA DAŇOVÉHO PRÁVA AKO ZÁSADA UPLATNITEĽNÁ V OBLASTI PRIAMEHO ZDAŇOVANIA

Súdny dvor v odôvodnení rozsudku T Danmark uvádza, že nie je potrebné odpovedať na prejudiciálnu otázku, či ustanovenie dvojstranného dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré odkazuje na pojem „vlastník požitkov“, môže predstavovať právny základ na účely boja proti podvodnému a zneužívajúcemu konaniu v rámci smernice 90/435²¹. Argumentuje totiž, že na úniovej úrovni sa uplatňuje k dnešným dňom už dostatočne rozvinutá zásada zákazu zneužitia daňového práva²², ktorej bola venovaná pozornosť v právnom posúdení oboch rozsudkov.

Minimálne v dvoch podstatných otázkach predstavujú rozsudky novum s ohľadom na vývoj rozhodovacej činnosti. Súdny dvor EÚ v nich totiž judikuje, že:

- 1. všeobecná zásada zákazu zneužívania daňového práva je uplatniteľná bez ohľadu na to, či existuje vnútroštátny právny základ pre jej aplikáciu.** Priznaniu priamej uplatniteľnosti zásady bez ohľadu na

²¹ Bod 93 rozsudku C – 116/16

²² Bod 72 rozsudku C – 116/16. K tomu z akademických hľadísk napr.: DE LA FERIA, R. *Prohibition of Abuse of (Community) Law - The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax?* In *Common Market Law Review* 2008-2, s. 395 – 441.

vnútroštátny právny základ došlo definitívne k prekonaniu doktríny v zmysle rozsudku Kofoed²³;

2. *podmienenie potenciálneho prieskumu vnútroštátnej právnej úpravy s primárnym úniovým právom len v pre prípad, ak vo veci samej nie je konštatované zneužitie daňového práva.* Ako to uvádza Súdny dvor EÚ v bode 155 rozsudku C – 115/16, „v prípade, ak je vo veci samej konštatované zneužitie daňového práva (alebo podvodné konanie), spoločnosť rezident sa nemôže dožadovať slobôd zakotvených podľa Zmluvy o fungovaní EÚ s cieľom spochybníť vnútroštátnu úpravu zdanenia úrokov vyplácaných v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte²⁴.

V nadväznosti na ustálené predpoklady zneužitia daňového práva, bol v konaniach formulovaný obsiahly zoznam indícií, ktoré môžu byť prítomné pri charakteristike „umelej spoločnosti“. Umelým mechanizmom, je podľa názoru Súdneho dvora EÚ, skupina spoločností, ktorá nie je vytvorená z dôvodov, ktoré odrážajú hospodársku realitu – nemá teda akúsi „obsahovú výplň“. Súdny dvor však v rozsudku nikde neodkazuje na existenciu (a skúmanie) riadnych hospodárskych dôvodov, ktoré sú esenciálnym interpretačným prvkom obsiahnutým v čl. 6 smernice o vyhýbaní sa daňovým povinnostiam²⁵ (tzv. GAAR v zmysle smernice). Uvádza len, že daný mechanizmus má formálnu štruktúru a jeho hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov je získať daňovú výhodu, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva²⁶. Indície testu zneužívania daňového práva, sa posúvajú od

²³ C – 321/05.

²⁴ To úplne vylučuje potenciálny prieskum primárneho práva – teda v dôsledku zneužitia nie je možné sa dovolávať slobôd podľa primárneho práva, ani namietať nesúlad vnútroštátnej právnej úpravy s primárnym právom.

²⁵ Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. Znenie dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=SK>

²⁶ Bod 127 rozsudku. Odklon od rozsudku Cadbury Schweppes je zreteľný aj vo vyjadrení stupňa účelovosti konania predstavujúceho zneužívanie daňového práva, keďže snaha o získanie daňovej výhody má predstavovať hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov, a nie výlučný cieľ „umelého mechanizmu“. To je však súladné s bodom 62 rozsudku C – 425/06 *Part Service* z roku 2008. Podobne: SEILER, M. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Vienna: Linde, 2016, s. 207. Podobne ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku*. In *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: EUBA, 2014, s. 198. Obdobne: COLLÁK, J. *Zákaz zneužitia práva ako účelová súčasť správy daní?* In „Právo, Obchod, Ekonomika V“. Košice: UPJŠ, 2015, s. 89.

statickej identifikácie objektu²⁷ k dynamickej identifikácii (skutočných) činností, ktoré sú umelému mechanizmu priradené, resp. ich umelá spoločnosť vykonáva²⁸.

2.1. K otázke dôkazného bremena pri zneužití daňového práva

Otázku dôkazného bremena v súvislosti so zneužitím zodpovedal referenčne Súdny dvor EÚ už vo svojej predchádzajúcej, avšak stále nedávnej rozhodovacej činnosti. V rozsudku v spojených veciach *Deister Holding & Juhler Holding*²⁹ Súdny dvor uviedol, že dôkazné bremeno preukazovania podvodného (zneužívajúceho) konania v súvislosti s uplatňovaním ustanovení smernice o holdingoch nemôže byť prenášané na daňovníka³⁰. „Prima facie“ indikácia vo forme počiatočného dôkazu o konaní predstavujúcom zneužitie daňového práva zaťažuje správcu dane, pričom daňovníkovi musí byť poskytnutá možnosť preukázať dôvody svedčiace o opaku.

V rozsudku vo veci *N Luxembourg I* Súdny dvor EÚ uvádza, že nie je povinnosťou správcu dane identifikovať skutočného vlastníka pôžitkov v podobe úrokov (lebo to môže byť nemožné)³¹, avšak ak chce oslobodiť správcu dane úrokové príjmy vyplácané spoločnosti v inom členskom štáte podľa smernice, *prináleží mu preukázať existenciu základných zložiek takéhoto zneužívajúceho konania s prihliadnutím na všetky relevantné skutočnosti, najmä na skutočnosť, že spoločnosť ktorej sa vyplácali úroky, nie je vlastníkom pôžitkov v podobe týchto úrokov*³².

Je však otázne, prečo bol rovnaký záver uplatnený aj vo veci dividend v rozsudku *T Danmark*³³ a Súdny dvor EÚ zotrváva na potrebe preukazovania základných zložiek zneužitia daňového práva ako aj toho, že spoločnosť, na ktorú sú dividendy prevádzané, je zároveň aj ich skutočným vlastníkom. Zastávame názor, že v prípade, ak nebude v skutkových okolnostiach preukázané zneužitie daňového práva, okolnosť, že spoločnosť nie je skutočným vlastníkom príjmov

²⁷ V zmysle preskúmania stupňa fyzickej existencie spoločnosti z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení (bod 67 rozsudku C – 196/04).

²⁸ Indíciou, ktorá svedčí o umelom mechanizme, je napr. prevod úrokov v celom rozsahu, alebo v takmer celom rozsahu a vo veľmi krátkom čase od ich prijatia spoločnosťou, ktorá ich dostáva, na iný subjekt, nespĺňajúci podmienky na uplatnenie smernice o úrokoch v EÚ. K indíciám pozri bližšie body 127 – 133 rozsudku C – 115/16.

²⁹ C - 504/16 a C - 613/16

³⁰ SANÒ, C. *Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law*. In *EC Tax Review* 2018-5, s. 275.

³¹ Bod 143 rozsudku C – 115/16

³² Bod 142 rozsudku C – 115/16

³³ Pozri bod 117 rozsudku C – 116/16

v podobe dividend by systematicky nemala brániť získaniu daňovej výhody oslobodenia od zrážkovej dane podľa smernice o holdingoch kvôli tomu, že smernica nestanovuje explicitnú požiadavku preukazovania skutočného vlastníka príjmu v podobe dividend. *V súvislosti s posudzovaním ustanovení smernice o holdingoch je takto zisťovanie skutočného vlastníka len jednou z indícií, nie však explicitnou požiadavkou preukazovania daňové právo zneužívajúceho konania, ako je to pri smernici o úrokoch v EÚ. Smernica o úrokoch nie je v súčasnej podobe spôsobilá byť interpretovaná odlišným spôsobom ako tak, že existencia skutočného vlastníka je podmienkou nároku na získanie daňovej výhody – oslobodenia od zrážkovej dane.*

NA ZÁVER

Závery rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ v prezentovaných rozsudkoch, napriek jednotnému referenčnému odkazu, vyznievajú argumentačne rozporuplne.

V prvom rade, koncept skutočného vlastníka nepovažujeme za spoľahlivý a jednoznačný test, nakoľko nemusí byť v každom prípade prepojený so zneužitím. Nakoniec, ani nepamätá na všetky situácie získavania výhod vytváraním schém daňového plánovania, ktoré budú predstavovať „tzv. treaty shopping“, tie je možné postihovať len prostredníctvom testu zneužitia daňového práva.

Nebyť skutočným vlastníkom znamená nemožnosť nárokovať si výhodu oslobodenia od zrážkovej dane na základe smernice o úrokoch, avšak v zmysle záverov rozsudkov Súdneho dvora aj smernice o holdingoch.

Je však nutné uviesť, že ak je nazerané na prípady smernice o holdingoch v EÚ ako na bazálny koncept vzťahu materskej spoločnosti a dcérskej spoločnosti, ten ani nepredpokladá preukazovanie skutočného vlastníka, ktorým by mohla byť spoločnosť odlišná od samotnej materskej spoločnosti.

Nakoniec sa zdá byť presvedčivé, že ratifikáciou Multilaterálneho inštrumentu jednotlivými štátmi test skutočného vlastníka stráca na význame, nakoľko PPT pravidlo je jeho integrálnou aplikačnou súčasťou, voči ktorej nemožno uplatniť výhrady.

Každopádne sa však týmito otázkami s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti sporov budú zaoberať aj vnútroštátne sudy.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava: EPOS. ISBN 978-80-562-0091-9, 752 s.

2. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. ISBN: 9788081522468, 408 s.
3. ČOLLÁK, J. *Zákaz zneužitia práva ako účelová súčasť správy daní?* In „Právo, Obchod, Ekonomika V.“ Košice: UPJŠ, 2015. ISBN 9788081523151, s. 88 - 99.
4. DE LA FERIA, R. *Prohibition of Abuse of (Community) Law - The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax?* In *Common Market Law Review* 2008-2, s. 395 – 441
5. HELMINEN, M. *EU Tax Law: Direct Taxation (Edition 2018)*. Amsterdam: IBFD, 2018. 559 s.
6. HERNÁNDEZ GONZÁLES-BARREDA, P. *European Union – Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16)*. In *European Taxation*, 2019, vol. 59, no. 9
7. KORONCZIOVÁ, A. - KAČALJAK, M. *GAAR as a Tax Treaty Override – Slovak Perspective*. In *Danube: Law and Economic Review* (8. ročník, č.3). ISSN 1804-8285, s. 139 – 155.
8. LAZAROV, I. *(Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: the Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1*. In *Intertax* 2018-11. ISSN 0165-2826, s. 873 - 884.
9. ROMÁNOVÁ, A. - ČERVENÁ, K. *Nová úprava zásady skutočného obsahu právneho úkonu v Daňovom poriadku*. In *Marketing, manažment, obchod a sociálne aspekty podnikania*. Košice: EUBA, 2014. ISBN 978802253982, s. 198 - 203.
10. SANÒ, C. *Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law*. In *EC Tax Review* 2018-5. ISSN 0928-2750, s. 267 – 279.
11. *Confédération Fiscale Européene – Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 February 2019 in N Luxembourg 1 et al. (joined cases) and T Danmark et al. (joined cases), Concerning the „Beneficial Ownership“ Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives*. In *European Taxation*, 2019. Vol. 59, no. 10.
12. C – 115/16 *N Luxembourg 1*, C – 118/16 *X Denmark A/S*, C – 119/16 *C Danmark I* a C – 299/16 *Z Denmark ApS*
13. C – 116/16 *T Danmark* a C – 117/16 *Y Denmark*

KONTAKT NA AUTORA

frantisek.bonk@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Právnická fakulta

Kováčska 26, 040 75 Košice – Staré mesto

Slovenská republika

frantisek.bonk@mfsr.sk

Ministerstvo financií SR

Sekcia daňová a colná, Odbor priamych daní

Oddelenie medzinárodných daňových vzťahov

Štefanovičova 5, 811 04 Bratislava - Staré Mesto

Slovenská republika

POZITÍVNE A NEGATÍVNE DOPADY IMPLEMENTOVANIA NOVÝCH TECHNOLOGÍI DO ZDAŇOVANIA¹

POSITIVE AND NEGATIVE IMPACTS OF IMPLEMENTATION OF NEW TECHNOLOGIES INTO TAXATION

Mária Bujňáková - Jozef Sábo

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Článok sa zaoberá novými technológiami a úlohou, ktoré môžu v budúcnosti zohrávať v daňovej politike. Konkrétna pozornosť je venovaná problematike technológie blockchain a zdaňovanie automatizovaných systémov (tzv. „zdaňovanie robotov“). Autori v článku poukazujú na vybrané pozitívne a negatívne dopady na spoločenské vzťahy, ktoré môžu zdanenie týchto technológií priniesť.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

nové trendy v zdaňovaní, technológia blockchain, zdaňovanie robotov

Abstrakt v anglickom jazyku

The article deals with implementation of new technologies within tax policy. Main focus is on blockchain technology and taxation of automatic systems (so called “taxation of robots”). Authors point out several positive and negative impacts that might be caused by taxation of these new technologies.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

new trends in taxation, blockchain technology, taxation of robots

¹ Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady“ a ako súčasť riešenia grantového projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

ÚVOD

Blockchain technológia bola pôvodne navrhnutá Satoshi Nakamotom ako základ „elektronického platobného systému založeného na kryptografickom dôkaze namiesto dôvery“.² Zavedenie tohto decentralizovaného platobného systému umožnilo vykonávanie platieb prostredníctvom tokenov s názvom „Bitcoin.“³

Názov technológie blockchain napovedá (zložený z anglických slov pre blok angl. „block“ a reťaz angl. „chain“), že táto je založená na chronologickom spájaní blokov informácií do reťazca. Uvedené si možno predstaviť na príklade zoradenia hárkov papiera tak, že na každom hárku sa nachádza okrem zápisu určitej informácie aj „adresa“: jednoznačný identifikátor pre príslušný hárok papiera a adresa prechádzajúceho hárku papiera.⁴ Takáto sieť je zároveň transparentná, keďže každý užívateľ blockchain siete má prístup k prvému až po posledný blok reťazca (teda ku všetkým informáciám v sieti). Informácie do blokov v blockchain sieti zoradujú špecifické subjekty užívateľov plniace úlohu tzv. uzlov (angl. „nods“⁵). Títo užívatelia overujú správnosť zápisu informácie a to na základe konsenzu všetkých uzlových subjektov siete (tak, že akceptujú zaradenie nového bloku do už existujúceho reťazca blokov. Mechanizmus dosiahnutia konsenzu v rámci užívateľov siete sa nazýva aj „dôkaz“ angl. „proof“⁶). Existuje viacero modelov pre získanie konsenzu v rámci decentralizovanej siete, najrozšírenejším je tzv. je „proof of work“ (v skratke „PoW“, čo v preklade znamená *dôkaz prácou*). Tento systém bol zavedený v rámci najvýznamnejších virtuálnych mien Bitcoin⁷ alebo Ethereum⁸. Uvedené umožňuje decentralizované rozhodovanie o podobe blockchain siete.

² NAKAMOTO, S. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, s 1. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>

³ Prostredníctvom systému konsenzu sa podarilo Bitcoinu prvýkrát efektívne vyriešiť problém tzv. „dvojitý platby“ (angl. „double spending problém“): aby na platbu nebola použitá dvakrát tá-istá hodnota (napr. jeden Bitcoin použitý na vykonanie platby voči subjektu A, pričom zároveň by bol použitý na vykonanie platby voči subjektu B).

⁴ Tieto identifikátory majú povahu kryptografickej hodnoty tzv. „hash“ čísla.

⁵ Pre účely virtuálnej meny Bitcoin sú tieto uzlové subjekty označované ako „ťažiar“ , keďže vytvorenie nového bloku informácií v sieti Bitcoin je označované ako ťaženie (angl. „mining“).

⁶ Uzly je teda taká kategória subjektov v rámci blockchain siete, ktoré majú rozhodovacie právomoci o záväznej podobe blockchain reťazca.

⁷ Pozri: ROSIC, A. *Proof of Work vs Proof of Stake: Basic Mining Guide* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné: <https://blockgeeks.com/guides/proof-of-work-vs-proof-of-stake/>

⁸ Systém PoW má viacero nedostatkov, okrem iného aj vysokú náročnosť z hľadiska vysokej spotreby elektrickej energie uzlov v rámci siete (a teda energie potrebnej na fungovanie siete Bitcoin). Preto virtuálna mena Ethereum má zaviesť prechod z PoW na systém konsenzu s názvom „proof of stake“ („PoS“ v preklade dôkaz stávkov). K tomu pozri KIM, CH. *Code for ethereum's highly-anticipated proof-of-stake (PoS) blockchain is on course to be finalized as early*

Platobný systém je len jedno z aplikačných využití technológie blockchain. Možno súhlasiť s názorom, že „čo urobil internet pre komunikáciu, urobí blockchain pre dôveru v transakcie“.⁹ Široké využitie technológie blockchain je dané viacerými skutočnosťami. Prvou sú vlastnosti blockchain technológie ako je efektívnosť spracovania informácií, ich transparentnosť, nezmeniteľnosť a jednoduché overenie časovej nadväznosti zmien v sieti blockchain. Zároveň technológie na báze blockchainu ponúkajú vysokú mieru anonymity, keďže zápis v sieti je vytváraný kryptografickými nástrojmi. Druhou sú ďalšie technologické možnosti, ktorá táto technológia ponúka. Tou najvýznamnejšou je tzv. technológia „smartkontraktov“ (do slovenčiny možno voľne preložiť ako *inteligentné zmluvy*).

Smartkontrakt je druh počítačového programu, ktorý zabezpečí automatické vykonanie určitej transakcie, ak sú nastane splnenie podmienok programu (napr. platba ako prevod určitej hodnoty vo virtuálnej mene medzi dvoma subjektmi). Keďže smartkontrakt je implementovaný v rámci stavu príslušnej blockchain siete¹⁰, uvedené bráni tomu, aby bolo možné podmienky vykonania programu spätne meniť. Zároveň rozvoj blockchain siete (zaradením nových blokov do siete) zabezpečí vykonanie programu pre celú blockchain sieť, čo bráni zásahom do splnenia programu. Z uvedených dôvodov majú smartkontrakty oproti „tradičným“ zmluvám viacerú výhodu ako: úplne digitálne, samo-vykonateľné a neobsahujú interpretačnú nejasnosť, keďže podmienky sú vyjadrené samotným zdrojovým kódom programu.

1. VYUŽITIE BLOCKCHAIN TECHNOLOGIE V PRI ZDAŇOVANÍ

Transferové oceňovanie (úprava základu dane závislých osôb)

Transferové oceňovanie predstavuje úpravu základu dane z príjmov závislých osôb – v práve Slovenskej republiky upravenej v § 18 zákona č. 595/2003 Z. z. Z o dani z príjmov (ďalej označujeme ako „ZoDP“) tak, aby sa zabezpečilo dodržanie zdanenia na báze nezávislého vzťahu (angl. *arm's length principle*). Transakcie, ktoré spadajú do rámca transferového oceňovania sú na Slovensku označované ako „kontrolované transakcie“ (§ 2 písm ab) ZoDP).

as sometime next month. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://www.coindesk.com/code-for-ethereums-proof-of-stake-blockchain-to-be-finalized-next-month>

⁹ Tento názor vyslovil Ginny Rometty, CIO od IBM. [online]. [cit. 5. 12. 2019] Dostupné na: <https://medium.com/0xcert/fungible-vs-non-fungible-tokens-on-the-blockchain-ab4b12e0181a>

¹⁰ CHINCHILLA, Ch. *White Paper: An introductory paper to Ethereum.* [online]. [cit. 5. 12. 2019] Dostupné na: <https://github.com/ethereum/wiki/wiki/White-Paper>

V súčasnosti obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určuje Ministerstvo financií SR. Vedenie príslušnej dokumentácie vystavuje dotknutých daňovníkov zvýšenej administratívnej záťaži a vytvára riziko nesprávneho použitia príslušnej metódy pre úpravy základu dane.

Blockchain technológia môže byť pri transferovom oceňovaní využitá nadnárodnými spoločnosťami (v angl. *multinational enterprise* alebo „MNE“), ktoré: „môžu využívať blockchain na vedenie záznamov o transakciách v rámci skupiny a na vykonávanie vzájomných platieb prostredníctvom smartkontraktov na báze prednastavených pravidiel nezávislého vzťahu. Nehmotný majetok môže byť tokenizovaný, kedy token bude predstavovať určitý celý nehmotný majetok alebo jeho časť (pozn. k problematike tokenov pozri písm. B tohto projektu)¹¹ Na druhú stranu zavedenie blockchain sietí vyvára možnosti anonymizovania transakcií a anonymizovanie obchodných spoločností. Obchodné spoločnosti sú niekedy označované ako „vstupná brána“ štátnych orgánov k informáciám o transakciách určitého podnikateľského segmentu.¹² Anonymizovanie obchodných vzťahov môže mať negatívny dopad pre zhoršenie možnosti výkonu efektívnej správy daní.

Daň z pridanej hodnoty

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (ďalej označujeme len „DPH“)¹³ je vystavený riziku daňových podvodov obzvlášť v prípade tzv. „intrakomunitárnych dodaní“ (oslobodené dodanie tovaru za protihodnotu s prepravou tovaru, ktorá sa končí v inom členskom štáte EÚ). Uvedené je dané kolíziou fundamentálnych cieľov spoločného systému DPH: na jednej strane je to garantovať voľný pohyb tovaru a služieb medzi členskými štátmi EÚ, na strane druhej právna úprava DPH vyžaduje sledovanie cezhraničného fyzického toku tovaru a to v prostredí, ktoré sa snaží o odstránenie hraníc medzi členskými štátmi.

Informácie o pohybu tovaru medzi členskými štátmi má zabezpečovať systém výmeny informácií v oblasti DPH (z angl. *VAT Information Exchange*

¹¹ EY Global *How blockchain can support 'smart' contracts* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-blockchain-can-support-smart-contracts

¹² WEBBER, S. a kol. *INSIGHT: Blockchain and Distributed Ledgers—Another Wave of Challenges to Tax and Transfer Pricing From the Digital Economy* [online]. [cit. 5. 12. 2019] <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-blockchain-and-distributed-ledgers-another-wave-of-challenges-to-tax-and-transfer-pricing-from-the-digital-economy>

¹³ Základný regulačný rámec predstavuje: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty; OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118 (ďalej označujeme „Smernica o DPH“ alebo „Smernica 2006/112/ES“). K tomu pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava: EPOS, 752 s.

System ďalej len „VIES“) ¹⁴. VIES má viacero nedostatkov ¹⁵. Existuje viacero návrhov na nahradenie tohto systému a jedným z nich je tzv. systém digitálne výmeny faktúr alebo „DICE“ (z angl. *digital invoice customs exchange*). V systéme DICE „predávajúci zašle kupujúcemu faktúru s digitálnym kľúčom vytvoreným štátom pôvodu tovaru, na základe ktorého môže kupujúci overiť platnosť elektronickej faktúry.“ ¹⁶ Blockchain technológia má potenciálne využitie pre overovanie a výmenu informácií pri správe daní, najmä v oblasti dane z pridanej hodnoty ¹⁷. Na základe uvedeného, členské štáty by mohli zaviesť evidenciu o zdaniteľných zápisom nových platných transakcií do blokov v blockchain reťazci. „Dosiachnutie konsenzu je v reálnom čase je základným rozdielom medzi DICE a daňovou blockchain aplikáciou. ... Blockchain konsenzus by sa vyžadoval ako posledný krok pred vydaním platnej faktúry pre účely DPH.“ ¹⁸

Prekážkou zavedenia niektorého z týchto systémov je potreba zjednotenia právne rámca elektronickej fakturácie naprieč členskými štátmi EÚ. ¹⁹ V tejto súvislosti Komisia stanovila ako cieľ, aby do roku 2020 bola elektronická fakturácia hlavnou metódou fakturácie do roku 2020. ²⁰ Preto je na mieste

¹⁴ V rámci svojich funkcií ponúka overenie platnosti registrácie pre účely DPH na základe stotožnenia identifikačného čísla vydaného niektorým z členských štátov EÚ [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

¹⁵ VIES používa starú technológiu a viacere centralizované datacentrá a iba poloaufomatický – často „manuálny“ spôsob výmeny informácií. K tomu pozri AINSWORTH, R. T. - SHACT, A. *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*. In *Boston University School of Law Law & Economics Working Paper No. 16-41 s. 4.* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na <https://www.bu.edu/law/files/2016/10/BLOCKCHAIN-3.pdf>

¹⁶ AINSWORTH, R. T – TODOROV, G. *DICE – Digital Invoice Customs Exchange*. In *Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 13-40, s.8.* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2314478

¹⁷ DELOITTE. *Blockchain technology and its potencial in taxes*, s. 13 [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné

na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF

¹⁸ AINSWORTH, R. T. – ALWOHAIBI, M. *Blockchain, Bitcoin, and VAT in the GCC: The Missing Trader Example* In *Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 17-05, s.9* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2919056&download=yes

¹⁹ LACHINSKI, T *Electronic Invoicing: European Union directives bring new efficiencies and cost savings to shipping.*[online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://eespa.eu/wp-content/uploads/downloads/2017/04/Elavon_-0816_MMWR96609_Einvoicing_whitepaper_web.pdf

²⁰ Predmetný cieľ bol formulovaný v rámci iniciatívy „Digitálna agenda pre Európu“ k tomu pozri: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/64/digital-agenda-for-europe> a k elektronickej fakturácii v EÚ ďalej pozri: https://ec.europa.eu/growth/single-market/public-procurement/digital/einvoicing_en

v krátkodobom horizonte očakávať zavádzania technologických nástrojov do správy spoločného systému DPH v EÚ

Spotrebné dane

Obdobný mechanizmus zavedenia blockchain siete pre evidovanie zdaniteľných plnení, môže byť použitý aj pre účely spotrebných daní. „Použitie blockchain technológie pre tovaru podliehajúce spotrebným daniam umožní presnejšiu kalkuláciu daňovej povinnosti, obmedzí daňové úniku a sledovania cezhraničného pohybu tovarov.“²¹

Medzi iným možno poukázať na to, že systém konsenzu, ktorý umožňuje blockchain technológia môže slúžiť ako vhodný nástroj pre presné stanovenie momentu vzniku daňovej povinnosti (teda moment uvedenia tovaru do voľného obehu²²). Zároveň takýto systém umožní overovanie správneho zaradenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do kódu kombinovanej nomenklatúry.²³

2. ZDAŇOVANIE AUTOMATIZOVANÝCH SYSTÉMOV

Problematika zdaňovania v súvislosti s automatizáciou začína čoraz viac rezonovať vo verejnom povedomí²⁴ (iniciatívy v daňovej politike týkajúce sa týchto otázok sú všeobecne označované aj ako tzv. „zdaňovanie robotov“). Riziká vyvolané automatizáciu sú spojené nie len so stratou pracovných miest, ale taktiež s narastaním príjmovej nerovnosti. „Aj v prípade ak si stáli zamestnanci zachovajú pracovné miesta ich priemerná mzda bude klesať, aby boli konkurencieschopný voči automatizácii.“²⁵

Posun smerom k zavádzaniu zdaňovania robotov je možné vidieť aj na úrovni Európskeho parlamentu, ktorý v minulosti už raz odmietol iniciatívu

²¹ EY GLOBAL *Focus on the benefits of blockchain and the business issues the technology could address*. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-indirect-tax-can-boost-blockchain-opportunities

²² Porovnaj čl. 7 SMERNICA RADY 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHSô OJ L 9, 14.1.2009, p. 12–30.

²³ Uvedené napomôže zabrániť daňovým podvodom nákupu a použitiu tovaru na iný účel než účel než v rámci kódu kombinovanej nomenklatúry do ktorého bol príslušný tovar zaradený (k uvedenému často dochádzalo pri daňových podvodoch spojených s tzv. ľahkými vykurovacími olejmi). Porovnaj: BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. 408 s.

²⁴ Bill Gates v rozhovore na túto tému uviedol: „Určite budú zavedené dane v spojení s automatizáciou. Ľudský pracovník, ktorý je zamestnaný v továrne .. je zdaňovaný a odvádza príspevky do sociálneho systému. Ak bude nahradený robotom, potom by mal byť robot zdaňovaný.“ [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>.

²⁵ GUERREIRO, J. *SHOULD ROBOTS BE TAXED?* In *NBER Working Paper No. 23806*, s. 40. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://www.nber.org/papers/w23806.pdf>.

zavádzajúcu zdaňovanie robotov²⁶. Európsky parlament prijal 12 februára 2019 dokument *Komplexná európska priemyselná politika v oblasti umelej inteligencie a robotiky*, v ktorom rozpoznal potrebu riešenia vzniknutých výziev prostriedkami daňovej politiky.²⁷

Pri zavádzaní konkrétnych daňovo-právnych nástrojov zdaňovania automatizovaných procesov čelíme viacerým nevyriešeným otázkam. „Kritici robotickej dane uvádzajú „že pojem robot“ je nejasný a vytvára prekážky pri určení predmetu dane“²⁸ Skutočne legálne vymedzenie pojmu „robot“ respektíve širšie pojmu „AI“ (umelá inteligencia)²⁹ pre účely zdanenia nie je v súčasnom stave poznania jednoznačne popísané.

Pri vymedzení pojmu robot „viaceré súčasne definície sú postavené na miere autonómie, schopnosti vyvíjať sa a učiť a považujú robotov buď za fyzickú podporu, hmotný mechanizmus alebo aspoň za mechanizmus.“³⁰ Keďže vymedzenie predmetu dane je nevyhnuté pre správne určenie daňovej povinnosti, presné definičné vymedzenie pojmu „robot“ je pre účely zdanenia obzvlášť dôležité. Pojem „robot“ je potrebné odlišiť od iných mechanických jednotiek, ktoré nevykazujú určitý stupeň autonómie (v práve SR sú zdaňovanými

²⁶ Vypustením bodu 23 NÁVRHU SPRÁVY s odporúčaniami pre Komisiu o predpisoch občianskeho práva v oblasti robotiky (2015/2103(INL)) dostupná: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/JURI-PR-582443_SK.pdf?redirect. Prijaté znenie Správy dostupné: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0051_SK.html

²⁷ bod 1.1(5): „v súčasnom priemyselnom prostredí existuje jemná rovnováha medzi vlastníckmi a pracovníkmi. domnieva sa, že pokrok v zavádzaní umelej inteligencie v priemysle by sa mal uskutočniť s rozsiahlymi konzultáciami so sociálnymi partnermi, keďže potenciálny posun v počte ľudí pracujúcich v tomto odvetví si vyžaduje proaktívne politiky, ktoré pomôžu zamestnancom prispôbiť sa novým požiadavkám a zabezpečiť, aby sa zisky vo všeobecnosti zdieľali. konštatuje, že to si vyžaduje prehodnotenie a prepracovanie politik trhu práce, systémov sociálneho zabezpečenia a zdaňovania“

²⁸ SCHILLER, R. *Robotization Without Taxation?* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: http://terpconnect.umd.edu/~jneri/Econ201/files/Robotization%20Without%20Taxation_%20by%20Robert%20J.pdf

²⁹ Umelá inteligencia nefunguje iba automaticky, ale imituje ľudské správanie, intelekt a koná nezávisle, K tomu pozri BOTTONI, G. A tax on robots? Some food for thought. In *DF Working Papers*, s. 4. [online]. [cit. 5. 12. 2019] Dostupné na: https://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/dfwp3_2018.pdf

³⁰ OBERSON, X. *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*. In *World Tax Journal*. 2017, vol. 9, no. 2, s. 250. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_02_int_3_SeptNewsletter.pdf

mechanickými jednotkami inými ako roboty napríklad predajné automaty³¹ a nevýherné hracie prístroje³²).

Ďalej je roboty (resp. robotické systémy) možné bližšie klasifikovať na „priemyselné roboty“ (*industrial robots*) a roboty pre služby (*service robots*).³³ Takéto klasifikačné odlišenie jednotlivých technologických javov by malo zohrávať úlohu v konštrukcii daňovo-právneho nástroja z dôvodu, aby bolo zachovaná interpretačná jednoznačnosť a predchádzalo sa aplikačným problémom.

Zavádzanie nových nástrojov pre zdaňovanie robotických systémov čelí prekážkam aj v rovine existujúcich daňovo-právnych noriem. Napríklad sa môže jednať o konflikt zakladajúci dvojitého zdanenie (keďže hrozí, že by dochádzalo k zdaňovaniu robotov ako aj príjmu, ktorý vytvárajú pre užívateľských podnikateľov). „Komplexné a nové pojmové problémy budú musieť byť riešené. Napríklad príjem prisudzovaný ako dosahovaný robotmi podliehajúci dani môže byť považovaný za príjem podľa čl. 15 OECD Modelovej zmluvy.“³⁴ Z hľadiska konkrétnych mechanizmov pre zdaňovanie robotov možno poukázať na:

- zdanenie robotov ako samostatných daňových entít (obdoba transparentným entitám – v daňovom práve SR poznáme obdobný systém zdanenia verejných obchodných spoločností a komanditných spoločností³⁵)
- alebo zdanenie robotov prostredníctvom nástrojov nepriameho zdanenia (spotrebnou daňou, alebo daňou z pridanej hodnoty).

Medzi **pozitívne dopady** „zdaňovania robotov“ možno zaradiť: spomalenie rastu nezamestnanosti vyvolané automatizáciou, čo dá spoločnosti väčší priestor na prispôsobenie sa technologickým zmenám (v rámci tzv. 4 technologickej revolúcie) a zároveň dosiahnutie daňových príjmov z takejto dane umožní pokračovanie štátnych sociálnych funkcií³⁶. „Všetky dane vyvolávajú zásahy do

³¹ § 44 a nasl. zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

³² § 52 a nasl. zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

³³ BOTTONE, G. A tax on robots? Some food for thought. In *DF Working Papers*, s. 5. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/dfwp3_2018.pdf

³⁴ OBERSON, X. *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*. In *World Tax Journal*. 2017, vol. 9, no. 2, s. 259. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_02_int_3_SeptNewsletter.pdf

³⁵ § 6 ods. 7 ZOP

³⁶ WALKER, J. *Robot Tax – A Summary of Arguments “For” and “Against”* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://emerj.com/ai-sector-overviews/robot-tax-summary-arguments/>

ekonomiky.³⁷ Medzi **negatíva** zavádzania zdanenia v tejto oblasti možno zaradiť: negatívny dopad na technologický rozvoj v tejto oblasti a pokles rastu produkcie.³⁸ Riešenie týchto otázok je možné len v komplexnom výskume vyššie načrtnutých parciálnych problémov.

ZÁVER

V článku sme priblížili oblasti, v ktorých sa môže najvýraznejšie (či už pozitívne alebo negatívne) prejaviť zavádzanie nových technológií do zdaňovania. Z hľadiska limitácie danej rozsahom článku, zamerali sme našu pozornosť na dve oblasti technologického rozvoja a to konkrétne na technológiu blockchain a automatizované systémy. Identifikovali sme viacero prekážok, ktoré sťažujú implementáciu týchto technológií do konkrétnych daňovo-právnych mechanizmov. Napriek tomu veríme, že práve tieto technológie budú zohrávať zásadnú úlohu vo vývoji daňovo-právnej regulácie a budú predstavovať základný pilier novej daňovej sústavy pre štáty v 21. storočí.

POUŽITÉ PRAMENE

1. AINSWORTH, R. T. – ALWOHAIBI, M. *Blockchain, Bitcoin, and VAT in the GCC: The Missing Trader Example* In Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 17-05, s.9 [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2919056&download=yes
2. INSWORTH, R. T. - SHACT, A. *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*. In Boston University School of Law Law & Economics Working Paper No. 16-41 s. 4. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na <https://www.bu.edu/law/files/2016/10/BLOCKCHAIN-3.pdf>
3. AINSWORTH, R. T – TODOROV, G. *DICE – Digital Invoice Customs Exchange*. In Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 13-40, s.8. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2314478
4. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava: EPOS. ISBN 978-80-562-0091-9, 752 s.

³⁷ SCHILLER, R. *Robotization Without Taxation?* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: http://terpconnect.umd.edu/~jneri/Econ201/files/Robotization%20Without%20Taxation_%20by%20Robert%20J.pdf

³⁸SCHILLER, R. *Robotization Without Taxation?* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: http://terpconnect.umd.edu/~jneri/Econ201/files/Robotization%20Without%20Taxation_%20by%20Robert%20J.pdf

5. BOTTONE, G. A tax on robots? Some food for thought. In *DF Working Papers*, s. 4. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/dfwp3_2018.pdf
6. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. ISBN: 9788081522468, 408 s.
7. DELOITTE. *Blockchain technology and its potencial in taxes*, s. 13 [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF.
8. EY GLOBAL *Focus on the benefits of blockchain and the business issues the technology could address*. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-indirect-tax-can-boost-blockchain-opportunities.
9. EY Global *How blockchain can support 'smart' contracts* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ey.com/en_gl/tax/how-blockchain-can-support-smart-contracts.
10. GUERREIRO, J. *SHOULD ROBOTS BE TAXED?* In *NBER Working Paper No. 23806*, s. 40. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://www.nber.org/papers/w23806.pdf>.
11. CHINCHILLA, Ch. *White Paper: An introductory paper to Ethereum*. [online]. [cit. 5. 12. 2019] Dostupné na: <https://github.com/ethereum/wiki/wiki/White-Paper>.
12. KIM, CH. *Code for ethereum's highly-anticipated proof-of-stake (PoS) blockchain is on course to be finalized as early as sometime next month*. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné: <https://www.coindesk.com/code-for-ethereums-proof-of-stake-blockchain-to-be-finalized-next-month>
13. LACHINSKI, T *Electronic Invoicing: European Union directives bring new efficiencies and cost savings to shipping*. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://eespa.eu/wp-content/uploads/downloads/2017/04/Elavon-0816-MMWR96609-Einvoicing-whitepaper-web.pdf>
14. NAKAMOTO, S. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*, 9 s. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>
15. OBERSON, X. *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*. In *World Tax*

- Journal*. 2017, vol. 9, no. 2, s. 247-261. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2017_02_int_3_SeptNewsletter.pdf
16. ROSIC, A. *Proof of Work vs Proof of Stake: Basic Mining Guide* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné: <https://blockgeeks.com/guides/proof-of-work-vs-proof-of-stake/>
 17. SCHILLER, R. *Robotization Without Taxation?* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na:
18. <http://terpconnect.umd.edu/~jneri/Econ201/files/Robotization%20Without%20Taxation%20by%20Robert%20J.pdf>
 19. VACARI a kol. *Blockchain for digital government*, Luxemburg: Publications Office of the European Union, 2019. s. 80. [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: [10.2760/942739](https://ec.europa.eu/economy_finance/10.2760/942739) (online)
 20. WALKER, J. *Robot Tax – A Summary of Arguments “For” and “Against”* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://emerj.com/ai-sector-overviews/robot-tax-summary-arguments/>
 21. WEBBER, S. a kol. *INSIGHT: Blockchain and Distributed Ledgers—Another Wave of Challenges to Tax and Transfer Pricing From the Digital Economy* [online]. [cit. 5. 12. 2019]. Dostupné na: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-blockchain-and-distributed-ledgers-another-wave-of-challenges-to-tax-and-transfer-pricing-from-the-digital-economy>

KONTAKT NA AUTORA

maria.bujnakova@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

jozef.sabo@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

VÝSLEDKY ČINNOSTI FINANČNÍ KONTROLY V KONTEXTU PRÁVA NA INFORMACE

RESULTS OF FINANCIAL CONTROL ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF THE RIGHT TO INFORMATION

Stanislav Bureš

Právnická fakulta Masarykove univerzity v Brne

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V práci bude pojednáno o prístupu verejnosti k výsledkům činnosti kontrolního orgánu ve veřejné správě vykonávajícího (následnou) finanční kontrolu podle zákona o finanční kontrole, resp. kontrolního řádu. A to s ohledem na právo na informace v České republice jako jedné ze záruk zákonnosti ve veřejné správě, a to v kontextu aplikace zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

V části práce bude porovnán přístup poskytování informací ústředního orgánu státní správy (ministerstva) s přístupem Nejvyššího kontrolního úřadu v intencích pravidel zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

finanční kontrola, audit, právo na informace, konečný závěr, Evropské strukturální a investiční fondy

Abstrakt v anglickom jazyku

The thesis will deal with the public access to the results of activities of the control body in public administration performing financial control (management verification or audit) according to the Act No. 320/2001 Coll., on Financial Control, respectively Act No. 255/2012 Coll., on Control Proceedings. And that with regard to the right to information in the Czech Republic as one of the guarantees of legality in public administration, in the context of the application of Act No. 106/1999 Coll., On Free Access to Information.

The part of the thesis will compare the approach of providing information of the central state administration body (ministry) with the approach of the Supreme Audit Office in accordance with the rules of Act No. 166/1993 Coll., On the Supreme Audit Office.

Klíčové slová v anglickom jazyku

financial control, audit, right to information, final conclusion, European Structural and Investment Funds

ÚVOD

V oblasti Evropských strukturálních a investičních fondů¹ jsou výsledky finanční kontroly podle § 3 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále též „zákon o finanční kontrole“) prováděné poskytovateli veřejných prostředků (formou např. dotací nebo návratné finanční pomoci v souladu s pravidly zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a výsledky auditu vykonávaného v souladu s § 13a zákona o finanční kontrole důležitou informací nejen pro Evropskou komisi, ale i pro širokou veřejnost.

Vzájemná práva, povinnosti a očekávání Evropské komise a členského státu v oblasti společného hospodaření s rozpočtem EU se odvíjí od ustanovení čl. 317 Smlouvy o fungování EU.² Z těchto pravidel mj. vyplývá, že je to Evropská komise, která nese finální odpovědnost za hospodaření s ním. Členský stát pak odpovídá za kontrolu a audit. Pro každý členský stát je klíčovým příjemcem informací Evropská komise.

Kromě poskytovatelů veřejných prostředků a auditu je do kontroly Evropských strukturálních a investičních fondů zapojena na tomto systému zcela nezávislá instituce – Nejvyšší kontrolní úřad. Jeho legislativní vznik vychází z hlavy páté, čl. 97 Ústavy (Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.)

Na druhou stranu zde máme širokou veřejnost – každého občana, který má taktéž právo být informován o hospodaření s veřejnými prostředky, a to Evropskými strukturálními a investičními fondy, byť pravidla o právu na informace toto nerozlišují. V článku bude rozebráno právo jednotlivce na

¹ Definice viz recitál 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006. (OJEU L 347/320 ze dne 20. 12. 2013).

² Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. Listina základních práv Evropské unie. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2010. 403 s. ISBN 978-92-824-2572-5.

poskytnutí informací v prostředí České republiky dle pravidel zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím (dále též „Informační zákon“), jakožto jedné ze záruk zákonnosti ve veřejné správě.

Smysl záruk zákonnosti ve veřejné správě lze spatřovat především v tom, že služby občanů, které jsou jejím prostřednictvím poskytovány, by neměly být zneužitelné právě proti občanům nějakou úzkou skupinou. I ten nejlépe napsaný zákon totiž nezaručí, že správa věcí veřejných nebude zneužita, povinnosti ovejity, lhostejno, zda úmyslem či selháním jednotlivce nebo skupiny. Stejně tak může být činnost veřejné správy dezinterpretována z důvodů různých soukromých nebo i politických zájmů. Občané mají právo znát reálný stav věcí veřejných, vědět, jak veřejná správa pracuje, jaké má výsledky, jak hospodaří s veřejnými prostředky apod. Cesta ke kontrole veřejné správy vede nejen přes soudní ochranu, ochranu nebo kontrolu vykonávanou jiným orgánem veřejné správy, ale i možností každého jednotlivce nahlédnout správním úřadům tzv. pod pokličku. Občanům slouží kromě veřejně dostupných informačních zdrojů jako nejjednodušší cesta právo na informace pomáhající hlídat zákonnost (v nejšířším slova smyslu) ve veřejné správě. V preambuli Ústavy³ je uvedeno, že Česká republika je svobodný a demokratický stát založený mj. na zásadách občanské společnosti, tedy aktivitě občanů a jejich zájmu o „věci veřejné“.

1. ÚSTAVNĚ PRÁVNÍ SOUVISLOSTI PRÁVA NA INFORMACE

Ústavně zakotvené právo na informace (čl. 17 odst. 5 Listiny základních práv a svobod⁴) má v českém právním řádu poměrně bohatou judikaturní praxi, a to i k jeho „prováděcímu“ zákonu č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Některé judikáty zabývající se přístupem k výsledkům finanční kontroly, příp. auditu budou dále rozebrány.

Z hlediska teorie, zda přístup české rozhodovací praxe v oblasti poskytování informací je postaven na principu publicity nebo diskrétnosti⁵ správy, jsem jednoznačného názoru, že princip první. Ostatně samotný čl. 17 odst. 5 Listiny, který zní

„Státní orgány a orgány územní samosprávy jsou povinny přiměřeným způsobem poskytovat informace o své činnosti. Podmínky a provedení stanoví zákon.“

³ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

⁴ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky; v textu dále též „Listiny“.

⁵ HENDRYCH, D a kol. *Správní právo : obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 633.

je zřetelným projevem obecného principu publicity. Obdobně se o problematice vyjadřuje i odborná literatura.⁶

Na druhou stranu existují oblasti či části informací nebo dokumentů, které nepodléhají povinnosti poskytnutí, ale převážná většina běžného chodu veřejné správy ano.

*„V demokratickém právním státě není veřejná správa nástrojem nějaké zvláštní, od společnosti separované moci, nýbrž naopak: je službou veřejnosti, i když se mnohdy opírá o autoritu založenou na veřejné (státní) moci. S touto funkcí správy by nebylo v souladu, kdyby mezi ní a veřejností byly vytvářeny informační bariéry, které by občanům bránily dozvědět se, co veřejná správa dělá, jak to dělá atd., tedy kontrolovat její činnost.“*⁷ Na závěr této kapitoly jsem si dovilil poměrně rozsáhlou citaci úvodu kapitoly XXXVII. Právo na přístup k informacím z publikace Správní právo, obecná část Dušana Hendrycha a jeho kolektivu. Je zde popsána myšlenka, se kterou se plně ztotožňuji. Totiž, že v zásadě není důvod, proč by se ve státní správě, která je službou pro veřejnost, mělo něco tajit.

2. DEFINICE INFORMACE A POVINNÉHO SUBJEKTU

Ministerstva jakožto ústřední orgány státní správy, jejichž výčet nalezneme v části první tzv. kompetenčního zákona,⁸ jsou spolu s dalšími organizacemi povinným subjektem ve smyslu § 2 odst. 1 Informačního zákona, což znamená, že kromě povinně zveřejňovaných informací, mají i povinnost vyřizovat ad hoc žádosti o poskytnutí informací. Týká se to jejich veškerých činností, finanční kontrolu nebo audit nevyjímaje.

Povinnost poskytovat informace ve smyslu Informačního zákona se týká informací, které vytvořil povinný subjekt, a kterými disponuje. Ve smyslu § 2 odst. 4 Informačního zákona tedy nejde o dotazy na názory, budoucí rozhodnutí a vytváření nových informací.

Definice pojmu „informace“ byla do Informačního zákona doplněna zákonem č. 61/2006 Sb.⁹ Podle ustanovení § 3 odst. 3 Informačního zákona se tak *„informací pro účely tohoto zákona rozumí jakýkoliv obsah nebo jeho část v jakémkoliv podobě, zaznamenaný na jakémkoliv nosiči, zejména obsah písemného*

⁶ Např. SLÁDEČEK V. *Obecné správní právo*. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: ASPI, a. s., 2009. S. 428.

⁷ HENDRYCH, D a kol. *Správní právo : obecná část*. 8. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012, s. 634.

⁸ Zákon České národní rady č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky

⁹ Zákon č. 61/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění zákona č. 81/2005 Sb., a zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

záznamu na listině, záznamu uloženého v elektronické podobě nebo záznamu zvukového, obrazového nebo audiovizuálního“.

Informací je obecně třeba vnímat vše, co by mohlo sloužit řádnému výkonu kontroly zákonnosti, co může podat obraz o činnosti veřejné správy. Na druhou stranu v podstatě u jakékoliv činnosti veřejné správy se setkáme s tím, že k finální podobě informace ve smyslu Informačního zákona může existovat celá série nehotových či přípravných (dílčích) dokumentů. Tyto typy nebo verze dokumentů mohou sloužit pro potřebu interních konzultací nebo v rámci připomínkových a schvalovacích mechanismů.

V rámci výkonu finanční kontroly ve smyslu zákona o finanční kontrole je pak situace ještě o něco výraznější – pokud kontrola nebo audit zjistí nějaké negativní skutečnosti. Kontrola je podle ustanovení § 18 písm. b) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (dále též „kontrolní řád“), resp. audit podle ustanovení § 13a odst. 3 a odst. 5 zákona o finanční kontrole, ukončena doručením vyřízení námitek nebo doručením závěrečné zprávy kontrolované osobě nebo ministru financí. Tedy po vypořádání námitek či stanoviska ke kontrolnímu protokolu nebo návrhu zprávy o auditu. Prvotní „verze“, ke které se nevyjádřil kontrolovaný / auditovaný subjekt má charakter návrhu budoucího dokumentu, jež je za součinnosti kontrolovaného / auditovaného dopracován do své finální podoby. Z dikce zákona tedy návrh není finální verzí. Nejedná se tak o finální, hotové informace ve smyslu Informačního zákona. Pozorný čtenář by mohl namítnout, že podobná situace je u prvostupňového, vs. druhostupňového rozhodnutí soudu, avšak to podle mého názoru není přiléhavé. Důvodem je jednak rozdílný charakter soudního a kontrolního řízení, kdy nezávislý soud porovnává a vyhodnocuje argumenty zúčastněných stran a kontrolní řízení probíhá jen mezi kontrolujícím a kontrolovaným, přičemž kontrolující je arbitrem kontrolovaného. Kromě toho protokol nebo návrh zprávy je první možností kontrolovaného se seznámit s uceleným argumentačním řetězcem kontrolujícího, kdežto při soudním řízení jsou (mohou být) obě strany přítomny všech kroků či vyjádření strany druhé.

Určitým korektivem pro poskytnutí informace podle Informačního zákona by mohlo zejm. při dokončení finanční kontroly nebo auditu v oblasti Evropských strukturálních a investičních fondů být nařízení č. 1049/2001¹⁰, kterým se upravuje přístup veřejnosti k dokumentům Evropského parlamentu, Rady a Komise, které ve svém čl. 4 odst. 2 stanoví, že

¹⁰ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1049/2001 o přístupu veřejnosti k dokumentům Evropského parlamentu, Rady a Komise.

„neexistuje-li převažující veřejný zájem na zpřístupnění, odeprou orgány přístup k dokumentu, pokud by jeho zpřístupnění vedlo k porušení ochrany

- a) obchodních zájmů fyzické nebo právnické osoby, včetně duševního vlastnictví, nebo*
- b) soudního řízení a právního poradenství, nebo*
- c) cílů inspekce, vyšetřování a auditu.“*

Pouze však v takové oblasti, kde má např. Evropská komise jakožto orgán odpovědný za hospodaření s rozpočtem EU odpovědnost v rámci tzv. přímého nebo sdíleného řízení a zároveň by dotčené skutečnosti byly předmětem činnosti některého ze správních úřadů České republiky. Nedostatkem v této úvaze je fakt, že zmíněné nařízení má působnost jen vůči unijním orgánům, a že toto omezení nedopadá na informace vyžádané podle Informačního zákona. Na druhou stranu je s ohledem na sdílenou odpovědnost k rozpočtu EU vycházející z ustanovení čl. 317 Smlouvy o fungování Evropské unie zvažování hodné, zda by členské státy určitým způsobem mohly při poskytování informací podle národních pravidel zohledňovat řízení aktuálně vedené např. Evropskou komisí a neopatrným zveřejněním nezmařit odhalení případného nikoliv rádného nakládání s veřejnými prostředky EU. Tento přístup by bylo lze s ohledem na výše uvedené jen doporučit. Informační zákon však předpokládá jen omezení ve vztahu k trestnímu řízení (v širším slova smyslu) v ustanovení § 11 odst. 6.

3. POSKYTOVÁNÍ NEHOTOVÝCH INFORMACÍ

Dle komentářové literatury¹¹ je zákonné pojetí pojmu informace oproti běžnému obecnému používání užší. Informacemi ve smyslu Informačního zákona nejsou tzv. nehotové informace, za které lze považovat zejména koncepty písemností, dokumentů, návrhy dopisů apod., protože neodrážejí konečný, definitivně zaznamenaný obsah.

Nehotovým informacím se věnoval i Nejvyšší správní soud ve svém Rozsudku sp. zn. 5 As 68/2008-60, ve kterém mimo jiné konstatoval, že poskytování nehotových informací ve smyslu např. návrhů není v rovině Informačního zákona. *„Koncept jakéhokoli správního aktu, ať již protokolu nebo rozhodnutí, je vždy jen pracovní verzí, přípravným nezávazným nástinem, který se ve výsledku může od verze konečného správního aktu (listiny) i značně lišit. Měli by povinný subjekt poskytovat veřejnosti informace zcela nezávazné, které*

¹¹ FUREK, A. - ROTHANZL, L. *Zákon o svobodném přístupu k informacím. Komentář*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Linde, 2012. s. 168.

mohou být poté vyhodnoceny odlišně, zcela jistě by nenaplňoval smysl a účel zákona o poskytování informací“.

Tak je tomu i u protokolu o (finanční) kontrole neobsahující námitky k negativnímu zjištění (pokud se jich kontrolovaný nevzdal) nebo návrhu zprávy o auditu jakožto nikoliv konečného dokumentu (obsahu) ve smyslu shora uvedeném. Dále lze podotknout, že samotný protokol o kontrole či zpráva o auditu není ani správním aktem, tj. správním rozhodnutím o subjektivních právech či povinnostech kontrolovaných osob, nýbrž pouze dokumentačním úkonem, tj. protokolem o kontrole, ve kterém kontrolní orgán zaznamenává především zjištěný skutkový stav a jenž je výsledkem procesu kontroly, jak je upraven kontrolním řádem a zákonem o finanční kontrole. Jedná se o soubor (správních) činností, který je v nauce správního práva označován jako první, zjišťovací fáze kontroly. Pokud kontrolní orgán v první fázi zjistí, že kontrolovaná osoba nespĺnila stanovené požadavky, nastane (může a měla by) druhá, aplikační fáze kontroly, kde na základě výsledků kontrolního zjištění z první fáze aplikuje odpovídající nápravné nebo sankční prostředky anebo dá podnět, popř. návrh příslušnému správnímu orgánu, popř. soudu k jejich aplikaci. Teprve až při aplikaci těchto prostředků, což se děje v rámci správního nebo soudního řízení, je rozhodováno o subjektivních právech nebo povinnostech osob a zpráva o auditu, resp. protokol o kontrole je jedním z rozhodujících důkazů (podkladů) v navazujícím řízení. Obdobně se na situaci dívá např. nález Ústavního soudu ze dne 9. 6. 1999, sp. zn. II. ÚS 318/98, N 89/14 SbNU 241, který mimo jiné konstatoval, že kontrolní protokol, označený jako „Zpráva o výsledku finanční revize“, není ani deklaratorním správním aktem, nýbrž pouhým důkazem pro další řízení, vedené např. správcem daně. Je to pouhé opatření předběžné povahy určené příslušným orgánům.

Ze shora uvedeného vyplývá, že pokud je o subjektivních právech či povinnostech v oblasti finanční kontroly nebo auditu vůbec rozhodováno, je to na základě protokolu o kontrole nebo zprávy o auditu, která je i tak pouhým jedním z důkazů, podkladů a nikoli na základě pouhého konceptu / návrhu takové zprávy.

Dále se v této věci odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 2020/2009 ze dne 26. 10. 2010, kterým byl „potvrzen“ výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 5 As 68/2008-60 ze dne 21.5.2009, uvádí konkrétně tezi, že *„[o]becným soudům lze přisvědčit v tom, že neobsahoval-li protokol o kontrole veškeré zákonné náležitosti, nejednalo se o relevantní výstup činnosti orgánu veřejné moci a tento nemohl být stěžovateli zpřístupněn. Výše uvedené přitom platí tím spíše, že se jednalo o dokument, který má být završením zákonem předepsaného procesního postupu, jehož respektování je, s ohledem na možnost*

dotčení práv třetích osob, nezbytným předpokladem pro případné vyvození nepříznivých důsledků vůči těmto osobám.“

Pokud žadatel požaduje poskytnutí nehotové informace ve smyslu konceptu či návrhu, je na místě, aby povinný subjekt (dle terminologie Informačního zákona) – např. ministerstvo nebo správní úřad takovou žádost zamítnul. Žadatel má možnost proti takovému rozhodnutí podat rozklad a ev. správní žalobu.

Poskytnutí informace má formu volného předání či sdělení. Vzhledem k výše uvedené argumentaci je zřejmé, že povinný subjekt v případě žádosti o poskytnutí informace, kterou považuje za nehotovou, její poskytnutí ve smyslu ustanovení § 15 Informačního zákona zamítne. Pokud žadatel s tímto vyřízením nebude souhlasit, může podat odvolání, pokud se jedná o ústřední orgán státní správy, rozklad.

Tuto kapitolu lze uzavřít tím, že kontrola zákonnosti postupu správních úřadu je naplňována a tam, kde zdánlivě není, je podrobována soudnímu přezkumu. Občan sice nemá přístup ke každému jednotlivému „papíru“, který povinné subjekty vytvoří, ale k finálním dokumentům ano. Lze se domnívat, že pracovní úvahy zaměstnanců povinných subjektů mohou zůstat „utajeny“ veřejnosti i z toho důvodu, že než odborník a profesionál dojde k relevantním a obhajitelným závěrům, načrtává si množství tezí a úvah. Stejně tak protokol o kontrole (či zpráva o auditu), který se nenachází ve stavu, kdy by naplňoval zákonem dané podmínky pro to, aby se s ním mohlo a muselo dále pracovat, a kde do jisté míry ucelené úvahy a argumenty kontrolujícího nejsou objektivizovány argumenty kontrolovaného, nenaplnuje zákonem i ústavním pořádkem danou povinnost otevřenosti veřejné správy. Vždy však záleží na provedeném testu proporcionality, tedy kde převažuje veřejný zájem a případné spory je nezbytné posuzovat případ od případu.

4. PŘÍSTUP K INFORMACÍM NEJVYŠŠÍHO KONTROLNÍHO ÚŘADU

V této bude popsán přístup k poskytování informací z dokončených kontrol, který je uplatňován Nejvyšším kontrolním úřadem, ale který se však argumentačně zakládá na právních normách zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu. Tedy instituce, která je sama o sobě jednou ze záruk zákonnosti ve veřejné správě. Existence Nejvyššího kontrolního úřadu (dále též „NKÚ“) je z hlediska hierarchie norem správního práva dána ještě výše, v hlavě páté, čl. 97 Ústavy.

Pravidla pro výkon kontroly NKÚ podle zákona o Nejvyšším kontrolním úřadě jsou v zásadě obdobná pravidlům kontrolní činnosti podle kontrolního řádu,

resp. podle zákona o finanční kontrole. Kontrolující provádí kontrolu vůči kontrolovanému. Kontrolující má povinnost podložit zjištěné nedostatky, sepsat kontrolní protokol, kontrolovaný může podat námitky, a pokud jim není vyhověno, tak může podat i odvolání. Existují tedy dva opravné prostředky, kdy jsou původní úvahy a argumenty kontrolujících objektivizovány argumenty kontrolovaných. Kontrolní protokol má tedy podle ustanovení § 25, § 26 a § 27 zákona o NKÚ svoji finální podobu v této fázi kontrolní činnosti NKÚ. Další opravný prostředek je nepřipustný.

Nicméně podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o NKÚ, který stanoví, že
„Výsledkem kontrolní činnosti Úřadu jsou kontrolní závěry. Kontrolním závěrem se rozumí písemná zpráva obsahující shrnutí a vyhodnocení skutečností zjištěných při kontrole podle tohoto zákona.“

je zřejmé, že „absolutně“ konečným výstupem kontroly (kontrolní akce) NKÚ je tzv. kontrolní závěr. Z ustanovení § 27 odst. 3 písm. a) a b) vyplývá, že kontrolní závěr je vypracován na základě kontrolních protokolů.

Uvedené lze interpretovat tak, že kontrolní akce se zpravidla sestávají z více kontrol u více kontrolovaných subjektů, ale provázaných určitým pojícím systémovým prvkem (např. rozpočtová kapitola). Přičemž u každého kontrolovaného subjektu je vypracován kontrolní protokol. Do finální podoby, tedy při možnosti využití obou opravných prostředků.

Všechny kontrolní protokoly za danou kontrolní akci jsou následně shrnuty v jediném dokumentu nazvaném kontrolní závěr. Tento dokument však z povahy věci nemá kontrolovaného, byť je informací např. v mezích jednoho správce kapitoly rozpočtu. Je to dokument vypracovaný čistě „rukou“ NKÚ, bez případných vyjádření dotčených subjektů. Jelikož se jedná o shrnující dokument, lze akceptovat, že neobsahuje všechny informace a úplnou výrokovou a argumentační část. Může se tedy jednat o dokument, který by obsahoval spíše jen výroky.

Z hlediska pravidel zákona o NKÚ je zřejmé, že finální hotovou informací ve smyslu Informačního zákona je „až“ kontrolní závěr. Tento pak podléhá povinnosti poskytnutí občanům, široké veřejnosti podle Informačního zákona. NKÚ je však aktivně uveřejňuje na svých internetových stránkách a ve Věstníku Nejvyššího kontrolního úřadu. I přes existenci ustanovení § 19 Informačního zákona NKÚ kontrolní protokoly neposkytuje, neboť nejde o „kontrolní závěry.“ Je však otázkou, zda takový přístup není přílišným formalismem, neboť v porovnání s finanční kontrolou nebo auditem nelze důvodně předpokládat jiný věcný rozsah. Paralelu pro výrok o formalismu lze hledat v ustanovení § 22 zákona o finanční kontrole, který je právní normou stanovící pravidla pro

„podávání zpráv o výsledcích finanční kontroly.“ Každý správce rozpočtové kapitoly vykonávající kontrolu podle zákona o finanční kontrole má povinnost vypracovat shrnující roční zprávu o výsledcích finančních kontrol. Jedná se o dokument uzavírající roční kontrolní činnost jednotlivých kontrolních orgánů. Tedy obdoba kontrolního závěru NKÚ, byť je třeba připustit, že NKÚ v jednom kalendářním roce ukončí více kontrolních akcí, avšak v zásadě u jiných správců kapitol. V kontextu výše popsaného práva na informace se však formalismem „zavánějící“ přístup k dokumentům NKÚ, pokud by byl aplikován na „nejfinálnější“ výstupy finančních kontrol dle zákona o finanční kontrole, jeví jako fakticky znemožňující kontrolu veřejnosti nad hospodařením s veřejnými prostředky. A to nejen z důvodu předpokládaného relativně velkého časového prodlení.

Oproti „běžnému“ občanovi aplikujícím kontrolu zákonnosti mají s ohledem na ustanovení § 30 zákona o NKÚ výhodu poslanci, senátoři a členové vlády. Mohou se seznámit s kontrolními protokoly a dalšími podklady pro kontrolní závěry, avšak jsou podle ustanovení § 22 odst. 2 písm. f) zákona o NKÚ vázáni povinností mlčenlivosti.

NKÚ má z hlediska kontroly určité výsostné postavení v právním řádu České republiky a tedy prostor pro jiné zacházení. Ve světle teorie záruk zákonnosti, tedy soustavy prvků, které mají hlídat činnost veřejné správy, však nedává smysl relativní uzavřenost právě jednoho z prvků záruk zákonnosti, když jiná záruka zákonnosti umožňuje poskytnout informace o stejných skutečnostech.

ZÁVĚR

V prostředí práva na informace o výsledku finanční kontroly nebo auditu jako jedné ze záruk zákonnosti ve veřejné správě má dnes občan či veřejnost silné postavení, pokud se jedná o finální, hotovou a co možná nejvíce objektivizovanou informaci. Od přijetí zejm. Ústavy a Listiny přes posílení práv přijetím „prováděcího“ Informačního zákona a jeho novelizací¹². Soudní výklad se taktéž po určité době posunul směrem k větší otevřenosti veřejné správy. Co se však muselo kultivovat nejdéle, byl přístup zaměstnanců veřejné správy, kteří měli tendence se na poskytování informací dívat optikou let minulých.¹³

¹² Zákon č. 61/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění zákona č. 81/2005 Sb., a zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Vlastní zkušenosti autora podložené např. rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 7Af 46/2010 - 54-60.

V kontextu členství České republiky v Evropské unii si však lze představit mantinel otevřenosti české veřejné správy o ukončených finančních kontrolách nebo auditech u veřejných prostředků poskytnutých z Evropských strukturálních a investičních prostředků, kde je zahájeno řízení obdobné finanční kontrole prováděné Evropskou komisí. K tomu však autorovi textu není známa odpovídající výkladová praxe.

„Zajímavý“ a z hlediska záruk zákonnosti ne zcela přesvědčivý je přístup k výsledkům kontrolní činnosti NKÚ, byť na první pohled podložený nastavením jeho kontrolní činnosti a definicí kontrolního závěru. Dovedeno do absurdní úvahy, s ohledem na ustanovení § 22 zákona o finanční kontrole by správci kapitol za „své“ kapitoly či dokonce Ministerstvo financí za celý rozpočet mohli argumentovat, že v případě finanční kontroly podle tohoto zákona je finální informací právě až roční zpráva o výsledcích finančních kontrol příslušných správců kapitol nebo roční zpráva zpracovaná Ministerstvem financí. V tomto bodě lze doporučit změnu v poskytování výstupů kontrolní činnosti NKÚ.

S ohledem na princip otevřenosti veřejné správy lze dojít k závěru, že kontrola veřejné správy nemůže být založena jen na souhrnných zprávách, k informacím je třeba poskytnout přístup všude tam, kde je učiněn objektivizovaný závěr, i když z určitého úhlu pohledu může jít „jen“ o část zapadající do systému vyššího řádu.

POUŽITÁ LITERATURA

1. HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo : obecná část*, 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-254-3, 792 s.
2. SLÁDEČEK V. *Obecné správní právo*. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: ASPI, a. s., 2009. ISBN 978-80-7357-382-9, 464 s.
3. FUREK, A. - ROTHANZL, L. *Zákon o svobodném přístupu k informacím. Komentář*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-868-0, 1032s.
4. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.
5. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.
6. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).
7. Zákon České národní rady č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky
8. Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole.

9. Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.
10. Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.
11. Zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)
12. Zákon č. 61/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění zákona č. 81/2005 Sb., a zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
13. Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. Listina základních práv Evropské unie. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2010. 403 s. ISBN 978-92-824-2572-5.
14. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006. (OJEU L 347/320 ze dne 20. 12. 2013).
15. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1049/2001 o přístupu veřejnosti k dokumentům Evropského parlamentu, Rady a Komise. (OJEU L 145/43 ze dne 31. 5. 2001).
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 68/2008-60 ze dne 21. 5. 2009.
17. Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 318/98, N 89/14 SbNU 241 ze dne 9. 6. 1999.
18. Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2020/2009 ze dne 26. 10. 2010.
19. Rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 7Af 46/2010 - 54-60 ze dne 14. 5. 2014.

KONTAKT NA AUTORA:

stanislav.bures@mail.muni.cz

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70

611 80 Brno

Česká republika

NEGATÍVNE STIMULY PODNIKANIA V SR¹

THE NEGATIVE INCENTIVES IN ENTREPRENEURSHIP IN SLOVAK REPUBLIC

Karin Cakoci

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Problematika daní a ich právnej regulácie sa už dávno vymanila z ich rigidného ponímania ako výlučne fiskálneho nástroja, ktorého jedinou úlohou je kumulovanie finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu. Dane, najmä ich výška, ako aj spôsob platenia a s tým súvisiace povinnosti, ako aj rôzne (ne)systémové opatrenia ovplyvňujú rozhodovanie podnikateľských subjektov o smerovaní ich hospodárskych aktivít. Je všeobecne známou skutočnosťou, že daňovo-právne normy sú spôsobilé vytvárať priaznivé ekonomické prostredie pre rozvoj hospodárstva, ale tak isto môže byť ich vplyv utlmujúci. Cieľom autorky je aspoň čiastočne vzhľadom na rozsah poukázať na niektoré pretrvávajúce problémy podnikateľského prostredia na Slovensku. Je samozrejmé, že tomuto primárnemu cieľu musí predchádzať vykonanie výskumu v určitých špecifických oblastiach práva, ktoré sa vzájomne prelínajú. Takto stanovený cieľ sa však nezaobíde bez poznania aktuálneho stavu skúmanej problematiky. Po vyhodnotení súčasného stavu autorka v závere predkladá konkrétne návrhy de lege ferenda, ktoré v sebe zahrňujú opatrenia na zlepšenie uvedenej situácie v podnikateľskej sfére.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňové zaťaženie, odvodové zaťaženie, daňový systém, administratívne povinnosti

¹ Tento článok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“ a grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady“

Abstrakt v anglickom jazyku

The issue of taxation is currently out of the scope of its solely perception as a fiscal instrument which is devoted to accumulation of financial resources in favour of the state budget. Taxes, with respect to the amount, as well as their way of payment, together with various unsystematic measures undoubtedly influence the decision making process of entrepreneurs with respect to their business activities. Tax law norms are capable to influence the environment for development of the economy both in the positive and the negative way. The aim of the author is to (at least partially) assess and to point out some long-lasting problems of business environment in Slovakia. Naturally, in order to follow this primary aim, some research should be conducted in the related specific fields of law. The current state of the presented issue has to be known as well. After evaluation of the current state, author presents particular de lege ferenda proposals which include measures to improve business environment in Slovakia in the concluding part.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

tax burden, social security burden, tax system, administrative duties

ÚVOD

V ekonomickej teórii² sa stretávame s množstvom prístupov (v širšom aj v užšom kontexte danej problematiky) autorov,³ modelov, koncepcií, ktoré sa venujú problematike zdaňovania, daňovej politiky ako súčasti hospodárskej politiky, ktorá je v moderných demokraciách výrazne ovplyvňovaná existujúcim politickým zoskupením v domácej ekonomike, ale zároveň aj vytvoreného nadnárodného celku (ktorého je konkrétna krajina súčasťou). Podľa Šreina⁴ z ekonomickej teórie vyplýva, že daňový systém by mal plniť dve dôležité funkcie, a to fiskálnu⁵ a stimulačnú⁶, pričom sa tieto funkcie môžu dostať do vzájomného rozporu. Zubaľová⁷ uvádza, že konkrétna aplikácia daňových teórií

² ČERVENÁ, K. - ČAKOCI, K. Daňová politika verzus ekonomická efektívnosť v období krízových javov. In *Dny práva 2017- Days of Law 2017. „Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí.“* Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 106-120.

³ okrem ďalších napr. A. Smith, D. Hume, J. M. Keynes, L. von Mises, P. A. Samuelson, M. Friedman, A. B. Laffer, G. K. Myrdal, J. Mc G. Buchanan, D. Kahneman, J. A. Schumpeter.

⁴ Šrein, Z. *Mechanismy hospodářské politiky a Evropské unie*. Ústí nad Labem: PSE UJEP, 2008, s. 252-253.

⁵ súvisí hlavne so zabezpečením príjmov do štátneho a verejných rozpočtov.

⁶ v súvislosti s ovplyvňovaním ekonomického správania sa subjektov prostredníctvom daňovej politiky.

⁷ Podľa Zubaľová, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., 2008, s. 153-172.

je možná prostredníctvom daňovej politiky, pričom daňovú reformu považuje za jej radikálny prejav.

Výraznú vývojovú zmenu zaznamenalo daňové zákonodarstvo v súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do EÚ. Dôvodom bola nevyhnutnosť vytvoriť vhodný kompatibilný právny rámec v oblasti daňovej politiky. EÚ, ktorej členom je Slovenská republika od roku 2004 v súčasnosti prechádza neľahkým obdobím. Len postupne sa zotavuje z ekonomickej krízy z konca minulého storočia, stále aktuálny je problém eurozóny a politici sú od druhej polovice roka 2015 zahltení riešením migračnej krízy. Problém zvyšovania konkurencieschopnosti EÚ v rozmere globálnej ekonomiky ustúpil v tomto období do úzadia. Podľa niektorých autorov⁸ majú však tieto globalizačné procesy v mnohých oblastiach hospodárskeho života pozitívne aj negatívne účinky a pôsobia vo vzájomnej interakcii.

Podnikatelia na Slovensku upozorňujú na skutočnosť, že z dôvodu zahltenia Európskej komisie politickými problémami prichádza z Bruselu v poslednom období veľmi málo pozitívnych impulzov⁹ na zlepšenie domáceho podnikateľského prostredia. Práve z uvedeného dôvodu je žiadúce, aby boli ešte aktívnejší pri poukazovaní na niektoré negatívne faktory, ktoré uvedené prostredie brzdia v ďalšom vývoji. Zlepšenie, však nie je možné dosiahnuť bez poznania aktuálneho stavu skúmanej problematiky, bez poznania názorov a pohľadov týchto ekonomických subjektov.

Výrazným problémom, ktorý negatívne vnímajú podnikateľské subjekty a ktorý pretrváva už niekoľko rokov je vysoké daňové a odvodové zaťaženie,¹⁰ ktoré je jedno z najvyšších v rámci V4 (čiže medzi bezprostredne susediacimi ekonomikami, ktoré často súťažia o zahraničné investície). Túto skutočnosť negatívne vnímajú všetky podnikateľské subjekty, ale obzvlášť malí a strední podnikatelia, a to nielen pre výšku sadzieb, ale aj pre vysokú administratívnu náročnosť. Ako problematický faktor podnikatelia uvádzajú aj slabú vymáhateľnosť práva, ktorá sa dnes prejavuje vo všetkých sférach života na Slovensku, a tým pádom vôbec neprispieva k snahe podnikat' na vlastné riziko. Veľmi často uvádzaným problémom je aj nestabilita a nepredvídateľnosť

⁸ napr. Čipkár, J. *Ekonomika, politika a právo v kontexte súčasnej globálnej krízy*. In : *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha : Leges, 2012, s. 393-409.

⁹ Vaškovič, L. *Očakávania podnikateľskej sféry* (rozbor výsledkov ekonomického prieskumu SOPK 2015-2016).

¹⁰ Šrenkel, L. - Smorada, M. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. Slovak Business Agency, 2017.

budúceho daňovo-právneho vývoja,¹¹ časté legislatívne zmeny¹² týkajúce sa podnikateľskej činnosti a stále meniaci sa prístup správcov dane.

Aj keby sa v úvode roku 2019 zdalo, že Slovenská republika začala v ekonomickej oblasti s krátkodobou dobrou štartovacou pozíciou, vyrovnaným štátnym rozpočtom, koniec roka už nie je prezentovaný s takýmto optimizmom. Postupne sa začali objavovať viaceré signály tak z vnútorného, ako aj vonkajšieho prostredia naznačujúce riziká budúceho vývoja. Z pohľadu vnútorných rizík to bola hlavne situácia na trhu práce bez vyhladky na jej zásadnú zmenu, rastúce náklady na cenu práce, limitované portfólio slovenskej produkčnej sféry výrazne závislé na veľmi obmedzenom počte výrobných odvetví, silná koncentrácia exportu na trhy EÚ s nízkym potenciálom ich rastu, ako aj pokles priemyselnej výroby o 2%. Otvorenou zostáva tiež otázka inovačného potenciálu slovenskej ekonomiky v úzkej väzbe na kvalitu a štruktúru na všetkých stupňoch vzdelávania a to od základných škôl až po univerzity.

Aktuálnym stavom a problémami podnikateľského prostredia sa už vyše 20 rokov na Slovensku zaoberá Slovenskej obchodná a priemyselná komora, ktorá na základe rozsiahlej bázy údajov mapuje a chronologicky zaznamenáva pozíciu podnikateľského sektora. Poukazuje predovšetkým na nemiznúce problémy podnikateľskej sféry, ktoré sa každoročne opakujú. Medzi najväčšie prekážky podnikania sú považované stále tie isté príčiny.

1. VYSOKÉ DAŇOVÉ A ODVODOVÉ ZAŤAŽENIE

O miere administratívnej záťaže pri správe a výbere daní rozhodujú zrealizované reformy a technológie využívané na strane štátu, ako aj podnikateľských subjektov. V rámci štúdie Paying Taxes 2019, ktorú vydala skupina Svetovej banky a poradenská spoločnosť PriceWaterhouseCoopers najväčšími výzvami pre väčšinu krajín je znížiť výšku daňového a odvodového zaťaženia a zavádzanie nových technológií. Štúdia skúma jednoduchosť platenia daní v 190 krajinách na príklade modelovej – strednej veľkej firmy v domácom vlastníctve v jednotlivých krajinách podľa stavu legislatívy ku koncu roka 2017. Rebríček krajín sa zostavuje na základe štyroch parametrov – celkového

¹¹ Holéciová, V. *Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně.* businessinfo.cz [online]. 16. 1. 2016 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/firmam-chybi-jistota-stabilita-a-predvidatelnost-rika-expert-na-dane-72983.html>.

¹² Prieskum: Čeští top manažeři volají po jednodušších daních a podpoře inovací. home.kpmg.com [online]. 22. 11. 2017 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/cz/cs/home/pro-media/tiskove-zpravy/2017/11/pruzkum-manazeri-dane-inovace.html>; Srov. též např.: Topmanažeři chtějí jednodušší daně a podporu inovací. Právní rádce, 2017, č. 12, s. 59.

daňového a odvodového zaťaženia, celkového času potrebného na splnenie daňových a odvodových povinností, počtu platieb a post-filing indexu,¹³ ktorý odzrkadľuje procesy po podaní daňového priznania. Na umiestnenie Slovenska v rebríčku má negatívny vplyv najmä desiate najvyššie daňové zaťaženie v rámci krajín EÚ & EFTA podľa stavu daňovej legislatívy ku koncu roka 2017 vo výške 49,7 %, čo je o 10 percentuálnych bodov vyššie, než je priemer krajín EÚ & EFTA vo výške 39,3 %, a aj značne vyššie ako priemer za všetkých 190 krajín podieľajúcich sa na štúdiu vo výške 40,4 %.

	Celková daňová sadzba	Počet hodín	Celkový počet platieb	Post-filing index	Umiestnenie v rebríčku
Slovensko	49,7 %	192	8	87,2	48
Česká republika	46,1 %	230	8	90,8	45
Poľsko	40,7 %	334	7	77,4	69
Maďarsko	40,5 %	277	11	63,9	86
Estónsko	48,7 %	50	8	99,4	14
Lotyšsko	36 %	169	7	98,1	13
Litva	42,6 %	99	10	97,5	18

** Paying Taxes 2019 vychádza zo stavu legislatívy k 31. 12. 2017*

Podľa Serugovej (líder oddelenia daňového poradenstva PwC Slovensko): „Pozícia Slovenska v rebríčku sa rapídne nezlepšuje, inšpiráciu by sme mali čerpať od pobaltských krajín, ktoré reformy a elektronizácia daňovej správy vystrelili do čela rebríčka. Je dlhodobo znepokojujúce, že rozloženie daňového zaťaženia práce a dane z príjmov právnických osôb je stále veľmi nerovnomerné. Na Slovensku tvorí daňové a odvodové zaťaženie práce 39,7 %, daň z príjmov právnických osôb 9,09 % a ostatné dane 0,8 % celkovej daňovej sadzby. Ide o veľmi nerovnomerné prerozdelenie daňového zaťaženia medzi zdanenie práce a zisku podnikov, pričom súčet týchto dvoch zložiek predstavuje až 98 % celkového daňového zaťaženia. Okrem pokračujúcej elektronizácie daňovej

¹³ **post-filing index** používa štyri subindikátory – čas, ktorý je potrebný na vrátenie nadmerného odpočtu DPH (v hodinách), čas na získanie nadmerného odpočtu naspäť (v týždňoch), čas na vybavenie opravy neúmyselnej chyby v dani z príjmov právnických osôb vrátane z toho vyplývajúcej daňovej kontroly (v hodinách) a čas potrebný na realizáciu daňovej kontroly dane z príjmov právnických osôb, ak je to potrebné (v týždňoch). Najlepší post-filing index dosahujú v rámci krajín strednej a východnej Európy pobaltské krajiny.

správy by prispelo k zlepšeniu celkovej „daňovej známky“ Slovenska najmä zníženie daňového a odvodového zaťaženia práce a zjednodušenie daňového systému. Zmeny v oblasti zvýšenia maximálnych stropov na odvody sociálneho zabezpečenia postavenie Slovenska v porovnaní s najbližšími susedmi ani krajinami EÚ rozhodne nezlepší. Alarmujúce je aj porovnanie nášho umiestnenia s krajinami, ktoré reformy daňovej správy a daňových systémov začali riešiť veľmi intenzívne, čo im prinieslo umiestnenie ďaleko pred nami – napr. Gruzínsko, Azerbajdžan, Macedónsko, Moldavsko.“

Napríklad Česká republika sa posunula z 53. na 45. priečku vďaka zníženiu času na splnenie daňových povinností a miernemu zníženiu daňového a odvodového zaťaženia. Slovensko v tomto ročníku štúdie obsadilo **48. miesto**, oproti minulému roku v celkovom hodnotení systému platenia daní si zlepšilo pozíciu o jedno miesto vďaka zníženiu daňového a odvodového zaťaženia o 1,9 percentuálneho bodu z 51,6 % na 49,7 %.

Ak by sme mali brať do úvahy vývoj z pohľadu umiestnenia Slovenska v celkovom rebríčku v rámci celosvetového priemeru (190 krajín) tak sa pozícia Slovenska zlepšuje. Avšak ako už bolo spomenuté z dlhodobého hľadiska na výber daní majú vplyv aj iné kritéria a to čas potrebný na splnenie všetkých daňových povinností, počet platieb smerujúcich k úhrade daňových povinností, dĺžka konania pred správcom dane atď.

Výrazné zlepšenie pri výbere daní tak z pohľadu podnikateľských subjektov, ako aj samotných správcov dane môžu priniesť nové technológie. V tejto súvislosti je však potrebné si uvedomiť, že zlepšenie daňového systému¹⁴ neprinesie len zavádzanie nových technologických postupov, ale už samotné daňové systémy musia byť koncipované tak, aby boli jednoduché, zrozumiteľné a dobre spravované, a tak uľahčia výber a platenie daní.

Celkové umiestnenie Slovenska v rebríčku Paying Taxes – história

Slovenská republika	Celkové umiestnenie
Paying Taxes 2019	48. miesto
Paying Taxes 2018	49. miesto
Paying Taxes 2017	56. miesto

¹⁴ Podľa V. Babčáka daňový systém predstavuje širší pojem ako daňová sústava. Pod daňový systém možno zaradiť: daňovú sústavu (sústavu daní), ďalej právne a organizačne usporiadaný systém orgánov, ktoré zabezpečujú výkon správy daní a ďalšie súvisiace činnosti, ako aj systém nástrojov, metód a pracovných postupov, ktoré uvedené orgány uplatňujú vo vzťahu k daňovým subjektom, prípadne k iným osobám. Bližšie pozri: Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava, EPOS, 2019, s. 30.

2. ZJEDNODUŠENIE A SPREHLADNENIE SYSTÉMU PRÁVNÝCH NORIEM TÝKAJÚCICH SA PODNIKANIA

Oblasť, ktorú podnikatelia označujú ako problematickú je neprehľadný a komplikovaný systém právnych noriem, ktoré sa týkajú podnikania. Je potrebné si uvedomiť, že legislatíva súvisiaca s podnikaním predstavuje pomerne veľké množstvo zákonov a podzákonných právnych predpisov. Prirodzene nie všetky zasahujú do života podnikateľov výrazne, avšak každá zmena v právnej norme predstavuje pre podnikateľa potrebu vytvoriť si časový priestor na to, aby zistil, či sa uvedené zmeny budú týkať jeho podnikateľskej činnosti a ak áno, tak akým spôsobom. Podnikateľská aliancia Slovenska uvádza: „Podnikateľské prostredie na Slovensku je známe veľmi častými zmenami zákonov, legislatívnou neistotou, podnikatelia musia veľmi pozorne sledovať, ktoré zmeny sa ich dotýkajú a čo budú pre nich znamenať.“

Akú úlohu v tomto smere zohráva daňové právo? Významnú, keďže dane a ich právna úprava výrazným spôsobom ovplyvňujú ekonomiku daného štátu a pôsobia na postavenie jej subjektov tzn. aj podnikateľov. Ich vplyv môže byť priaznivý alebo utlmujúci.

V rámci prieskumu zrealizovaného Slovenskou obchodnou a priemyselnou komorou, ale aj v rámci iných prieskumov (napr. Index prekážok v podnikaní, Index podnikateľského prostredia) medzi najčastejšie sťažnosti od podnikateľov bola stabilita legislatívy a frekvencia zmien v jednotlivých daňovo-právnych normách¹⁵. Ako príklad možno uviesť zrejme najvýznamnejšiu legislatívnu normu, ktorá ovplyvňuje finančné zaťaženie podnikateľov – zákon o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z.. Pozoruhodný vo vzťahu ku uvedenému právnomu predpisu je nielen samotný počet noviel, ale aj prehľad dátumov, ku ktorým v príslušnom roku nadobudli novely právoplatnosť. Takýto jav by mohol byť čiastočne akceptovateľný v prípadoch, keď by bolo účelom novelizácie spresnenie a zjednodušenie právnej úpravy. Pri zavádzaní nových inštitútov by mali tvorcovia zákona vyvinúť veľké úsilie smerujúce k tomu, aby nové paragrafové znenie bolo v rámci možností jednoduché, prehľadné, prípadne, aby v súvislosti s ním boli prijaté nové ustanovenia nahrádzajúce, resp. zjednodušujúce iné časti predpisu. Avšak táto skutočnosť u nás v oblasti daňovo-právnych predpisov nebola pozorovaná. Na tomto mieste by sa len ťažko hovorilo o podpore podnikateľského sektora prostredníctvom motivácie daňovo-právnymi normami.

¹⁵ K tomu pozri: Bakeš, M.- Vojtěch, J. *Vliv daní na stabilitu podnikatelského prostředí*. In: *In Dny práva 2017- Days of Law 2017. „Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí.“* Brno : Masarykova univerzita, 2018, s. 41.

Dôsledkom častých zmien legislatívy je vysoké administratívne zaťaženie podnikateľských subjektov, ktoré im bráni naplno sa venovať svojej činnosti a plnohodnotne konkurovať konkurentom z okolitých krajín. Uvedené skutočnosti ich demotivujú rozširovať svoje podnikanie a zavádzať nové inovácie. Európska komisia v daňovej oblasti pre jednotlivé členské štáty odporúča, aby zaviedli moderné a efektívne daňové systémy, ktoré môžu podporiť rast a spravodlivosť medzi podnikmi,¹⁶ zvýšili konkurencieschopnosť podnikov čo v konečnom dôsledku bude viesť k vytvoreniu nových pracovných miest.

Veľmi dôležité je však uvedomiť si, že daňovo- právne normy regulatívne a represívne pôsobia na daňové vzťahy s cieľom v prvom rade zabezpečiť fiskálne záujmy štátu. A tak zostáva otáznou, či je možné v tomto smere očakávať zmeny v oblasti daňovo-právnych noriem, ktoré by výraznejším spôsobom pozitívne ovplyvnili a podporili postavenie podnikateľov na Slovensku.

3. MNOŽSTVO POPLATKOVÝCH, REGISTRAČNÝCH, ADMINISTRATÍVNYCH POVINNOSTÍ

Podnikatelia sa pri svojej činnosti okrem základných daňových a odvodových povinností musia vysporiadať aj s množstvom ďalších registračných či administratívnych povinností, ktoré im vo väčšej či menšej miere zvyšujú finančné zaťaženie podnikania. Ide o koncesionárske poplatky, osobitný odvod v prípade nedodržania podielu 3,32% zamestnancov so ZŤP, množstva povinností v rámci evidencie odpadov, ohlasovania údajov a pod. Niektoré majú iba zamestnávateľa, iné platia pre všetkých podnikateľov. Ide o veľmi veľké množstvo rôznych neprehľadných povinností. Často, napr. platia len pre zamestnávateľov, ale nie pre všetkých. Napr. koncesionárske poplatky sa vzťahujú len na zamestnávateľov s viac ako 3 zamestnancami. Povinnosť dodržať podiel 3,32% zamestnancov so ZŤP platí od 20 zamestnancov. Podnikateľ takto často nevedomky môže prekročiť niektorý limit bez toho, aby si uvedomil, že mu od tohto momentu vzniká nejaká nová povinnosť. Mnoho povinností podnikateľom pribúda v závislosti od rozličných kritérií – predovšetkým však od počtu zamestnancov. V zmysle viacerých zrealizovaných prieskumov by ideálnym riešením bolo, aby sa povinnosti vzťahovali na podniky v zmysle kategórií mikropodnik, malý podnik, stredný podnik, veľký podnik. V júni 2008 bol prijatý EÚ tzv. Small Business Act, ktorý obsahuje súbor spoločných zásad, cieľom ktorých je dosiahnuť tie najlepšie možné podmienky pre malé a stredné

¹⁶ Zdroj: <https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey-en>.

podniky (spoločnosti s najviac 250 zamestnancami a maximálnym obratom 50 miliónov eur) na základe uplatňovania princípu Think Small First.

Definícia princípu Think Small First¹⁷ (najskôr myslieť v malom) znamená, že pri tvorbe pravidiel ovplyvňujúcich podnikanie sa berú do úvahy záujmy malých a stredných podnikov. V praxi to teda znamená zabudovanie princípu „najskôr myslieť v malom“ do procesu vytvárania politik, od regulácie až k verejným službám a podporu rastu malých a stredných podnikov poskytovaním pomoci pri zvládaní problémov, ktoré im bránia v rozvoji. Vyplýva to z dôležitosti ich postavenia v ekonomike EÚ, kde tvoria ústrednú úlohu. Malé a stredné podniky tvoria až 99% európskych podnikov a vytvárajú približne 58% obratu EÚ, pričom vytvárajú asi 2/3 celkových pracovných miest v súkromnom sektore. V posledných piatich rokoch bolo až 80% nových pracovných miest vytvorených práve malými a strednými podnikmi. V neposlednom rade sú malé a stredné podniky hybnou silou inovácií, konkurencieschopnosti a rastu, a preto je veľmi dôležité, aby sa na nich nevytvárala neprímeraná záťaž a aby boli zachované v rámci tvorby pravidiel a nariadení ich záujmy.

Obdobná situácia je aj na Slovensku – v roku 2015 až 97% všetkých podnikateľov spadalo do kategórie mikropodnik. Ďalšie 2,5% tvorili malé podniky. Táto skutočnosť predstavuje obrovskú príležitosť pre tvorcov legislatívy – akékoľvek zjednodušenie pravidiel pre túto skupinu podnikateľov by zasiahlo obrovský počet subjektov, ktoré by mohli pozitívne vnímať zlepšenie podnikateľského prostredia.

Princíp Think Small First vychádza zo skutočnosti, že „jedna veľkosť nevyhovuje všetkým“, teda pravidlá a postupy vytvorené pre veľké spoločnosti vytvárajú neprímeranú až neznesiteľnú záťaž pre malé a stredné podniky, ktorým chýba schopnosť dosahovať úspory z rozsahu. Naopak osobitný prístup pre malé a stredné podniky by mohol byť tiež prínosom pre väčšie podniky. Uplatnenie princípu Think Small First si kladie za cieľ zabezpečiť vypočítanie požiadaviek malých a stredných podnikov a zároveň vytváranie takého podnikateľského prostredia, ktoré bude priaznivé pre ich ďalší vývoj. Uplatnenie daného princípu je úzko prepojené s modelmi a nástrojmi na lepšiu reguláciu. To zahŕňa zjednodušenie legislatívnych aktov, znižovanie administratívnej záťaže a posúdenie regulačného vplyvu a jeho významu pre malé a stredné podniky.

Dôvodmi, ktoré spôsobujú nižšiu konkurencieschopnosť malých a stredných podnikov a väčšiu citlivosť na regulácie v porovnaní s veľkými podnikmi sú predovšetkým:

¹⁷ Zdroj: <https://www.deloitte.com/sk/misc/press-releases-archive-den-danovej-slobody.html>.

- ťažší a nákladnejší spôsob získania kapitálu v porovnaní s väčšími podnikmi, čo zapríčiňuje drahšie investície
- obmedzená možnosť pri tvorbe cien, keďže malé a stredné podniky sú skôr príjemcovia cien, než ich tvorcovia
- možné zmeny štruktúry trhu, ktoré môžu mať mimoriadne negatívny vplyv na konkurencieschopnosť malých a stredných podnikov, v niektorých prípadoch môžu viesť k ukončeniu ich podnikateľskej činnosti.

Malé a stredné podniky v porovnaní s väčšími podnikmi za najväčšiu prekážku v podnikaní uviedli, že v porovnaní s väčšími podnikmi znášajú neúmernú regulačnú a administratívnu záťaž. Odhaduje sa, že tam, kde veľký podnik zaplatí jedno euro za zamestnanca v dôsledku regulačnej povinnosti, môže malý podnik zaplatiť v priemere až 10 euro. Do budúca sa predpokladá, že Európska komisia bude a členské štáty budú vyzvané, aby prísne posudzovali vplyv budúcich legislatívnych a administratívnych pravidiel týkajúcich sa podnikateľskej činnosti malých a stredných podnikov a aby boli používané osobitné opatrenia pre malé podniky a mikropodniky. Do budúca by sa mali podrobnejšie analyzovať potencionálne náklady a návrhy legislatívnych zmien s ohľadom na veľkosť podnikania, t.j. rozlišujúc medzi mikro, malými, strednými a veľkými podnikmi, zistiť do akej miery návrh ovplyvní ich konkurencieschopnosť a podnikateľské prostredie v ktorom pôsobia. Okrem toho by bolo vhodné zvážiť aj možnú stratu konkurencieschopnosti vplyvom externých faktorov napr. dostupnosti finančných prostriedkov, daňových režimov, prístupu k zdrojom, možné dopady na bariéry vstupu na trh, trhovú konkurenciu.

Práve posledná novela zákona o dani z príjmov so sebou prináša zjednodušenie výpočtu základu dane pre malé a stredné podniky s cieľom znížiť ich administratívne zaťaženie. Zavádza sa osobitný daňový režim u mikrodaňovníkov spĺňajúcich podmienky podľa zákona o dani z príjmov v oblasti odpisov majetku, opravných položiek, odpočítania daňovej straty. V nadväznosti na analýzu zjednodušenia výpočtu základu dane pre malé a stredné podniky sa za účelom podpory rozvoja malých daňovníkov zavádza pojem „mikrodaňovník“. Mikrodaňovníkom je daňovník – fyzická osoba, ktorá dosahuje príjmy z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti a za zdaňovacie obdobie výška týchto príjmov (ak účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov) alebo výnosov (ak účtuje v sústave podvojného účtovníctva) je maximálne vo výške sumy stanovenej na účely registrácie na daň z pridanej hodnoty, t.j. v súčasnosti 49 790 eur. Rovnako sa za mikrodaňovníka

považuje aj daňovník právnická osoba, ktorej všetky výnosy dosiahnuté za príslušné zdaňovacie obdobie sú maximálne 49 790 eur vrátane. Za mikrodaňovníka nie je možné považovať daňovníka – fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá síce spĺňa podmienku dosiahnutia príjmov (výnosov) do 49 790 eur, ale je závislou osobou podľa § 2 písm. n) zákona č. 595/2003 Z. z. Postavenie mikrodaňovníka môže daňovník nadobudnúť prvýkrát za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1. januára 2021.

4. NÁKLADY PODNIKATEĽOV S PRIJATÍM PRVÉHO ZAMESTNANCA

Medzi veľmi často identifikovaný problém zo strany podnikateľov patrí súbor povinností, ktoré má podnikateľ – zamestnávateľ v prípade prijatia nového zamestnanca. Portál pre podnikateľov¹⁸ zmapoval, aké sú povinnosti zamestnávateľa pri uzavretí pracovnej zmluvy, pred nástupom zamestnanca do práce a počas obdobia jeho zamestnania. Celkovo išlo o 21 viac či menej administratívne náročných povinností. Keď sa k tomu pripočítajú samotné náklady na prácu (celková cena práce) a poplatok za vedenie mzdového účtovníctva (predpokladáme, že iba zlomok podnikateľov si dokáže viesť mzdové účtovníctvo vo vlastnej réžii), je zrejmé, že ide o významnú bariéru, ktorá bráni podnikateľom obrátiť sa čím skôr na trh práce. Medzi povinnosti zamestnávateľa pri prijatí prvého zamestnanca patria: povinnosť zamestnávateľa uzavrieť písomnú pracovnú zmluvu, povinnosť zamestnávateľa posúdiť zdravotnú spôsobilosť zamestnanca na prácu prostredníctvom preventívnej prehliadky, registrácia zamestnávateľa do registra zamestnávateľov vedeného Sociálnou poisťovňou – 8 dní odo dňa, v ktorom zamestnávateľ začal zamestnávať aspoň jedného zamestnanca, ďalej registrácia zamestnanca do registra poistencov a sporiteľov starobného dôchodkového sporenia vedeného Sociálnou poisťovňou, registrácia zamestnávateľa do registra platiteľov poistného vedeného tou zdravotnou poisťovňou, v ktorej je zamestnanec poistení ako aj ďalšie povinnosti. Samozrejme je potrebné dodať, že tieto povinnosti sa môžu meniť v závislosti od druhu vykonávanej práce, celkového počtu zamestnancov a pod.

Keďže počet administratívnych povinností zamestnávateľov je výrazný a to najmä pri zamestnaní prvého zamestnanca bolo by vhodné zrealizovať dôkladnú analýzu, ktorej zameraním by bola identifikácia všetkých povinností spojených s prijatím prvého zamestnanca a predloženie návrhov na ich zjednodušenie. Napr. vybavením všetkých povinností na jednom mieste (prostredníctvom jednotlivých

¹⁸ Zdroj: www.podnikajte.sk.

kontaktných miest), zároveň pre kategóriu mikropodnikov (do 10 zamestnancov) by mali existovať jednoduchšie pravidlá spojené so zamestnávaním zamestnancov.

ZÁVER

Existuje viacero prieskumov mapujúcich prekážky v podnikateľskej činnosti, ktoré bránia podnikateľom v rýchlejšom rozvoji. Medzi najčastejšie identifikované problémy patrí otázka finančného zaťaženia. Je potrebné ju vnímať ako súbor všetkých povinných platieb, ktoré musia podnikateľské subjekty vynaložiť v rámci uskutočňovania svojej činnosti za účelom splnenia si svojej daňovej, odvodovej či administratívnej povinnosti. Všetky povinnosti výrazne ovplyvňujú finančnú stránku podnikateľského subjektu, ktorá v konečnom dôsledku rozhoduje aj o jeho úspechu alebo neúspechu na trhu. Prebytok finančných prostriedkov, či ich nedostatok ovplyvňuje stabilitu podnikania uvedeného subjektu.

Za najväčšie prekážky podnikania sú považované stále tie isté príčiny: vysoké daňové a odvodové zaťaženie, ďalej nízka vymožitelnosť práva a korupcia pri verejnom obstarávaní. Je potrebné konštatovať, že počas posledných rokov v týchto oblastiach nenastali výraznejšie zmeny, ktoré by mohli viesť ku kladnejšiemu hodnoteniu. Výraznejšie oproti minulým rokom vystupuje do popredia nedostatok kvalifikovanej pracovnej sily.

Kvalitné podnikateľské prostredie sa považuje za základný prvok konkurencieschopnosti našej ekonomiky. Iba zlepšovanie a vytváranie čo najlepších podmienok na podnikanie vytvára predpoklady na to, aby Slovensko dosiahlo životnú úroveň obyvateľstva adekvátnu stále sa zlepšujúcim makroekonomickým parametrom.

V záujme splnenia uvedeného cieľa v oblasti podnikateľského prostredia, by mali byť realizované uvedené opatrenia:

- znížiť daňové a odvodové zaťaženie
- výrazne zjednodušiť daňový a odvodový systém
- znížiť mieru nelegálnej práce

Tento efekt vychádza z predpokladu, že zníženie odvodov prispeje k poklesu úrovne čiernej práce, keďže sa o niečo zníži motivácia v dôsledku poklesu benefitu, ktorý pociťujú subjekty zapojené do nelegálneho zamestnávania.

- znížiť nelegálne vyplácané peniaze

V tomto prípade ide o potlačenie efektu nízkych hrubých miezd, t.j. o situáciu, keď sú zamestnanci síce nelegálne zamestnaní u zamestnávateľa, no

úctovne sa im vypláca iba časť ich celkovej odmeny za prácu (napr. iba vo výške minimálnej mzdy). Dá sa očakávať, že zníženie odvodov čiastočne zníži motiváciu k tomuto konaniu, čo môže mať pozitívny dopad na verejné financie.

- zlepšenie vymáhateľnosti práva, presadzovanie transparentnosti vo verejnom obstarávaní a potláčanie korupcie
- znížiť administratívne zaťaženie podnikania, v oblasti styku so štátnou správou, v maximálnej miere uplatňovať informačné technológie
- transparentnosť v procese využívania zdrojov EÚ.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava, EPOS, 2019. ISBN 978-80-562-0247-0, 910 s.
2. BAKEŠ, M.- VOJTĚCH, J. *Vliv daní na stabilitu podnikatelského prostředí*. In *Dny práva 2017- Days of Law 2017. „Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí.“* Brno : Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-210-8974-7, 382 s.
3. ČERVENÁ, K. - ČAKOCI, K. *Daňová politika verus ekonomická efektivnost' v období krizových javov*. In *Dny práva 2017- Days of Law 2017. „Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí.“* Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-210-8974-7, s. 106-120.
4. ČIPKÁR, J. *Ekonomika, politika a právo v kontexte súčasnej globálnej krízy*. In *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha : Leges, 2012. ISBN: 978-80-87576-33-5, s. 393-409.
5. HOLÉCIOVÁ, V. *Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně*. businessinfo.cz [online]. 16. 1. 2016 [cit. 2. 1. 2018]. Dostupné: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/firmam-chybi-jistota-stabilita-a-predvidatelnost-rika-expert-na-dane-72983.html>.
6. ŠREIN, Z. *Mechanismy hospodářské politiky a Evropské unie*. Ústí nad Labem : PSE UJEP, 2008. ISBN 978-80-741-4077-8, 298 s.
7. ŠRENFKEL, L .- SMORADA, M. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. Slovak Business Agency, 2017.
8. VAŠKOVIČ, L. *Očakávania podnikateľskej sféry (rozbor výsledkov ekonomického prieskumu SOPK 2015-2016)*.
9. ZUBALOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., 2008. ISBN 978-80-807-8487-4, 200 s.

KONTAKT NA AUTORA

karin.cakoci@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

ŠTÁTNE STIMULY V OBLASTI ZDAŇOVANIA (S AKCENTOM NA ZDAŇOVANIE NEHNUTEĽNOSTÍ)¹

STATE INCENTIVES IN THE AREA OF TAXATION (WITH ACCENT ON REAL ESTATE TAXATION)

Karolína Červená - Anna Vartašová
Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Štátne stimuly v oblasti zdaňovania predstavujú v praxi rôznorodú škálu opatrení, v podobe právnej, finančnej, prípadne aj inej (napr. poradenstvo), ktorých dopady (účinky) môžu vnímať adresáti pozitívne aj negatívne. V príspevku sa autorky teoreticky zaoberajú identifikáciou možných efektov štátnych stimulov v oblasti zdaňovania, pričom z pohľadu aplikačnej praxe sa zamerali na zdaňovanie nehnuteľností v SR.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

miestne dane, zdaňovanie nehnuteľností, štátne stimuly

Abstrakt v anglickom jazyku

State incentives in the area of taxation, in practice, represent a diverse range of measures in legal, financial, or other (e.g. counselling) forms and their impacts (effects) may be perceived by the addressees both positively and negatively. In the paper the authors deal with the theoretical identification of possible effects of state incentives in the area of taxation, whereas, in terms of application practice, they focused on real estate taxation in the Slovak Republic.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

local taxes, real estate taxation, state incentives

ÚVOD

Súčasná spoločnosť, organizovaná ako demokratické štátne zriadenie, predstavuje komplikovaný a vzájomne prepojený hospodársky mechanizmus. Moderný demokratický štát (aj zoskupenie štátov), môžeme charakterizovať ako

¹ Príspevok vznikol v rámci riešenia projektu APVV 16-0160.

subjekt, ktorý je dobrovoľne (uvedomelo) vytvorený a vláda je poverená skupinou (mala by predstavovať väčšinu²) občanov výkonom štátnych činností, pričom štát a vláda nemajú byť cieľom ale prostriedkom a garantom bezpečného fungovania spoločenského (hospodárskeho) systému. Eucken uvádza, že interdependencia hospodárskeho poriadku je podstatnou skutočnosťou života, obzvlášť života moderného, pričom jeho vnímanie a poznanie je predpokladom pre pochopenie všetkých problémov v súvislosti s hospodárskou politikou (v súčinnosti so štátnou, resp. právnou politikou).³

Z manažérskeho pohľadu môžeme štát chápať ako usporiadanú organizačnú štruktúru, ktorá za vybrané príjmy (dane, clo, poplatky a ďalšie) chráni majetok a práva vlastných občanov. Právo v tomto kontexte teda budeme vnímať ako sprostredkovateľa politických rozhodnutí a ekonomiku ako ich realizátora⁴. Stimuláciu⁵ budeme chápať ako pôsobenie vonkajšieho podnetu na rozhodovanie a konanie ekonomických subjektov v zmysle ich motivovania, resp. demotivovania (v tomto význame potom môžeme hovoriť o pozitívnej a negatívnej stimulácii a taktiež môžeme zdaňovanie ako stimulačný faktor posudzovať v rozsahu národnej a nadnárodnej úrovne).

1. DAŇOVÉ STIMULY (TEORETICKÉ VÝCHODISKÁ)

Zdaňovanie je štandardne považované za významný nástroj hospodárskej politiky, predovšetkým v ekonomikách zmiešaného typu, resp. sociálne orientovanom trhovom hospodárstve, keďže dane sú hlavným zdrojom príjmov verejných rozpočtov⁶ a teda ak zdaňovanie považujeme za komplexný stimul ku konaniu subjektov, tak strategickou úlohou štátu je vytvoriť modernú efektívne fungujúcu daňovú sústavu⁷. Podľa Siváka je rozhodujúci celkový výnos daní a ak

² Keďže ale väčšina nie sú všetci je diskutabilné, či môžeme štát automaticky považovať za dobrovoľne každým jednotlivcom akceptovateľnú inštitúciu a to aj z dôvodu, že už vlastná existencia štátneho aparátu sa spája s donucovacou mocou.

³ Podľa EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. 6. vyd. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1990.

⁴ K tomu pozri ČERVENÁ, K. *Úloha politického faktora v ekonomickom dianí (s akcentom na verejné financie)*. In *Bratislavské právnické fórum 2013. „Úloha štátu a práva pri riešení súčasnej hospodárskej krízy“*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013, s. 38-45.

⁵ Stimulovanie ako proces predstavuje podnet zainteresovanosti, tak aby prvky systému plnili určité funkcie.

⁶ Daňové príjmy predstavujú pre štátne rozpočty hlavný zdroj finančného krytia výdavkov. Na Slovensku: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/verejne-financie/rozpocet-verejnej-spravy/>.

⁷ Ak má byť daňová sústava ako celok efektívna, mala by zohľadniť ako verejné záujmy (prostredníctvom daní zabezpečiť príjem finančných prostriedkov do verejného rozpočtu), tak aj zároveň optimálne daňovo zaťažiť ekonomické subjekty, s ohľadom na skutočnosť, že pri vysokej daňovej zaťažnosti ekonomicky činných subjektov dochádza k znižovaniu podnikateľskej

má byť čo najefektívnejší, je potrebné pri uplatňovaní daňovej politiky mať na pamäti predovšetkým vymedzenie predmetu príslušnej dane vrátane prípadných oslobodení od dane, stanovenie spôsobu výpočtu daňového základu, primerané rozdelenie daňového zaťaženia na jednotlivé daňové subjekty stanovením daňových sadzieb, vyváženú štruktúru daní (priame, nepriame dane, štátne, obecné dane), smerovanie daňového výnosu a pod.⁸

V diferencovanej škále vnímania zdaňovania, ako komplexného súboru stimulov, sa ako teoretické východisko pre aplikačnú prax objavujú negatívne aj pozitívne názory: napríklad Guetti Lodovico (taliansky ekonóm) zdôvodnil, že vyberanie daní sa dá chápať ako určitá protihodnota za služby, ktoré štát občanom poskytuje (napr. ochrana osôb a ich majetku)⁹; predstavitelia Ekonómie strany ponuky konštatujú, že daňová politika brzdí aktivitu jednotlivých hospodárskych subjektov k práci, úsporám a investíciám; stúpenci Monetarizmu zásadne odmietajú progresívne zdaňovanie dôchodkov; Epstein sa v súvislostiach interakcie práva, ekonómie a politiky zaoberá aj úvahou, že zdanenie predstavuje jasný príklad skonfiškovania súkromného vlastníctva s jeho účinkom na status súkromného vlastníctva a uplatnením práva s ním spojeného;¹⁰ podľa Rahna vládne regulácie takmer vždy spôsobujú náklady, vrátane nákladov straty slobody a ak prínosy z regulácie neprevyšujú náklady, ktoré boli na ňu vynaložené, občanom sa v dôsledku takejto regulácie zhorší ich ekonomická situácia (keď vláda vytvára podnikaniu nákladné a časovo náročné podmienky, znižuje sa v konečnom dôsledku počet nových podnikateľských subjektov, pracovných miest a inovácií),¹¹ stúpenci Keynesovej makroekonómie, resp. aj postkeynesovci sú zástancami daňami ovplyvňovanej dôchodkovej politiky, a to v zmysle, že ak

aktivity, dochádza k daňovým únikom a taktiež dochádza k substitučnému efektu (vysoké dane znižujú kúpnu silu obyvateľstva, čoho dôsledkom je hľadanie substitučných statkov na trhu - nákup lacnejších tovarov, služieb, môže klesať aj celková spotreba, následkom je potom pokles objemu produkcie, čoho dôsledkom je prirodzene aj zvyšovanie nezamestnanosti, resp. stagnácia zamestnanosti v podnikateľskom sektore). K tomu pozri napr. OLEXOVÁ, C. - GAJDOŠ, J. *Daň z pridanej hodnoty a Lafferova krivka*. In *Slovensko-české dni daňového práva: daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 265-275; ČERVENÁ, K. - OLEXOVÁ, C. *The role of public policy (with an emphasis on economic growth) in the modern state*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 53-64.

⁸ SIVÁK, R. a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Wolters Kluwer (Iura Edition), 2007, s. 181.

⁹ Podľa BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 1.

¹⁰ EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Cevro Institut a Liberální institut, 2010, 288 s.

¹¹ RAHN, W. R. *Kľúče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády*. In Gonda, P. - Chalupníček, P. (eds.) *Na obranu slobodného trhu (In Defense of the Free Market)*. Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 225-231.

súkromné ekonomické subjekty, ktoré zaťažujú spoločnosť externými nákladmi má vláda právo ich zaťažiť daňami¹².

Rothbard konštatuje, že aplikácia teórie prospechu (princíp prospechu pri zdanení) je nezmyselná, keďže ani proporcionálne a ani progresívne zdanenie nie je možné obhajovať na základe teórie princípu prospechu. Do úvahy by prichádzalo vyrubenie rovnej (reálne rovnakej) dane - ako je daň z hlavy, kapitalizačná daň, poll tax (volebná daň), čo by sme mohli vnímať ako rovnakú cenu za poskytované rovnorodé verejné služby pre všetkých daňovníkov. Neutrálna alebo aj spravodlivá daň je niečo čo nie je možné docieľiť a to preto, že všetky služby, resp. činnosti sa realizujú buď slobodne (trhovo) alebo z donútenia (administratívne), pričom sa v tomto kontexte môžeme stretnúť aj s myšlienkou, že štát by mal byť financovaný prostredníctvom dobrovoľných finančných príspevkov a nie príjmami pochádzajúcimi zo zdanenia.¹³

Daň v súlade s princípom úžitku, by mala byť vyberá tak, aby zodpovedala prínosu, ktorý jednotlivec získava, čo predstavuje aj pokus o naplnenie daňovej neutrality, teda zavedenie systému platenia daní na základe prospechu a nie obeť (pojmy schopnosť platiť a prospech, v klasickom ponímaní, sú vyjadrením skutočnosti, že daň pochádzajúca zo schopnosti platiť bude *quid pro quo* výmenou za prospech, ktorý ľudia od vlády, v zmysle správy štátu získavajú). Za negatívum považujeme neexistenciu viditeľnej (jasnej) spojitosti medzi daňovou platbou a verejnou službou poskytovanou štátom alebo aj územnou samosprávou, aj keď neekvivalencnosť daňových platieb sa všeobecne uznáva ako jeden z definičných, teda vlastných znakov dane¹⁴. Zákonný proces platenia daní, môže narušiť negatívny signál v spojení s využitím daňových príjmov, keďže daňovník, aby uveril zmysluplnosti platenia daní, nemôže byť konfrontovaný s častými asociálnymi spoločenskými javmi ako sú kriminalita, korupcia, fungovanie nelegálnej ekonomickej činnosti, politizácia riadenia daňovej politiky na úkor stability maximálnej odbornosti a nezávislej profesionalizácie.

¹² K tomu pozri LISÝ, J. a kol. *Dejiny ekonomických teórií*. 3. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., 2003, s. 154-182.

¹³ ROTHBARD, N. M. *Power and Market. Government and Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977. Preklad Šíma, J., vyd. Praha: Liberální institut, 2005, s. 270-275.

¹⁴ KRÁLIK, J. - GRŮŇ, L. *Malý slovník finančního práva (pre právnikov)*. Bratislava: Manz, 1998, s. 46; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 5; ŠTRKOLEC, M. *Príjmy miestnych rozpočtov – ústavné predpoklady a realita*. In *15 rokov Ústavy Slovenskej republiky*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 338-343; BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010, s. 18.

V kontexte so zabezpečením daňových príjmov, sa stretávame s daňovou ilúziou¹⁵, ktorá vytvára predpoklad, že vláda vie pred občanmi skrývať skutočnú mieru ich zdaňovania, pričom môžeme taktiež predpokladať, že občania-voliči si nedokážu v úplnom rozsahu uviesť skutočnú výšku ich daňového zaťaženia, pričom reverzne preceňujú rozsah finančných a nefinančných dávok, ktoré im vláda rôznymi formami poskytuje. Vláda má možnosť ovplyvňovať rozhodovanie a konanie nedostatočne informovaných občanov-voličov prostredníctvom rozličných výdavkovo orientovaných opatrení.¹⁶ Podľa Galbraitha z hľadiska stabilizácie sú najúčinnejšie dane, ktorých cieľom je väčšia rovnosť, pričom k rovnosti dôchodkov najviac prispieva korporátna a osobná daň (dane, ktoré pri zvyšovaní dôchodkov a kúpnej sily rastú viac ako proporcionálne a pri poklese dôchodkov a kúpnej sily sa viac ako proporcionálne znižujú). Čím viac sa v rámci rácia využíva podniková (korporátna) dôchodková daň a čím progresívnejšia je osobná dôchodková daň tým je stabilizačný a vyrovnávajúci účinok vyšší.¹⁷ Za optimálne zdaňovanie je možné považovať takú daňovú sústavu, ktorá dokáže osloviť daňovníkov (fyzické i právnické osoby) nie donútením (povinnosť a sankcia), ale najmä motivačnými faktormi (stimulmi) vedúcimi k ich vlastnému presvedčeniu, že platiť dane má celospoločenský význam a pozitívne efekty¹⁸.

Štáty môžu realizovať ochranu vlastníckych práv, ich dodržiavanie, ako službu efektívnejšie (vo väčšom rozsahu, lacnejšie) ako súkromné subjekty, ktoré sa pre to rozhodnú dobrovoľne (na vlastné náklady), ale zároveň ako uvádza Pipes, demokratické zriadenie na rozdiel od iných despotických režimov síce hlása oddanosť princípu súkromného vlastníctva (deklarovaného v Ústave) - realita je však odlišná – práva na majetok a slobody s nimi spojené obmedzujú rôzne opatrenia, a to buď priamo alebo nepriamo a preto aj dobre mienené

¹⁵ Občania (voliči) hodnotia pôsobenie (pozitívne, negatívne) vlády aj podľa ich vlastnej daňovej záťaže a teda vláda, ktorá chce ďalej rozširovať svoj vplyv, musí hľadať také nástroje (stimuly) tvorby príjmov, ktoré nie sú zjavné, keďže v prípade viditeľného zvyšovania daňového bremena sa racionálni voliči pravdepodobne stotožnia s takouto vládou. K tomu pozri napríklad MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint, 2009, 288 s.

¹⁶ Predovšetkým v podobe sociálnych a iných dávok, dotácií atď. Dostupné údaje SR: <https://cenastatu.sme.sk/km-sr-vvpo/graph/table1/row011/2018/>. Od 80-tych rokov 20-teho stor. môžeme pozorovať výrazný posun smerom k realizácii štátnej (verejnej) sociálnej politiky – do popredia sa dostali sociálna spravodlivosť a rovnosť.

¹⁷ GALBRAITH, K. J. *Ekonomía a spoločenské ciele*. Boston: Houghton Mifflin Company, 1973. Preklad Erben, J. Bratislava: Pravda, 1984, s. 424.

¹⁸ Daňová politika je prijateľná vtedy, keď prináša pre krajinu čo najviac pozitívnych efektov a čo najmenej negatívnych. Vhodnou daňovou politikou je pragmatická symbióza a úspešná kombinácia teórie a praxe, domácich skúseností i najmodernejších zahraničných trendov v závislosti od možností a špecifik charakteru domácej ekonomiky podľa princípu myslí globálne, konaj lokálne.

opatrenia demokratickeho sociálneho štátu vždy zasahujú do majetku a slobody.¹⁹ Mises konštatuje, že civilizované štáty v Európe a v Amerike boli dlhú dobu riadené vládami²⁰, ktoré nezasahovali, resp. minimálne zasahovali do chodu trhového hospodárstva, dnes sú už v týchto krajinách väčšinou vlády, ktoré sú ku klasickému kapitalizmu nepriateľské a veria, že každé zlo, ktoré postihne podnikateľov je prospešné pre ľud a keďže v intervencionistickom hospodárskom zriadení sa silné záujmové skupiny snažia zabezpečiť svojim členom výhody na úkor slabších skupín či jednotlivcov, tak aj stimuly štátu v oblasti zdaňovania sú často ovplyvňované nielen národnými politickými záujmami, ale aj rôznorodými záujmami nadnárodných subjektov (inštitúcií).²¹

Wheelan konštatuje, že dane ako také predstavujú silný stimul, aby sme sa vyhýbali, resp. aspoň obmedzili zdaňované činnosti. Napríklad daň z minerálneho oleja (pohonných hmôt) ako aj daň z príjmu sú zdrojom verejného rozpočtu, pričom ale vytvárajú odlišné stimuly (daň z príjmu môže odradiť pracovať, daň z minerálneho oleja môže obmedziť individuálne používanie automobilu ako dopravného prostriedku). Ekonómovia preferujú dane, ktoré sú: všeobecné (nízka daň, ktorá sa ukladá veľkej skupine ľudí), prehľadné (daň zrozumiteľná a ľahko vymáhateľná) a spravodlivé (za rovnaký predmet, resp. podobný predmet dane platiť rovnakú, resp. skoro rovnakú výšku dane).²² Príkladom takejto dane je aj daň z nehnuteľností.

2. DANE Z NEHNUTEĽNOSTÍ AKO DAŇOVÝ STIMUL

Efektívnosť pôsobenia stimulov v oblasti zdaňovania je podmienená aj priamymi a nepriamymi nákladmi,²³ ktoré v súvislosti so stimulmi vznikajú -

¹⁹ Pozri PIPES, R. *Property and Freedom*. New York: Vintage Books, A Division of Random House, 1999. Preklad Bednář, L. Praha: Argo, 2008, s. 212-234.

²⁰ Liberálny prístup k úlohe vlády v demokratickej spoločnosti je jednoznačný a to v zmysle zabezpečovať ochranu života obyvateľov štátu, majetku, slobody a súkromného vlastníctva pred násilnými útokmi.

²¹ MISES, L. *Human Action: A Treatise in Economics*. 4th revised edition. Fox & Wilkes, 1996. Preklad Šíma, J. a kol. Praha: Liberální institut, 2006, s. 251.

²² WHEEKAN, CH. *Naked Economics: Undressing the Dismal Science*. W. W. Norton Company, 2002. Preklad Vallová, E., vyd. Bratislava: Kalligram, 2012, s. 73 a 76.

²³ Priame administratívne náklady (zahrňujú náklady verejnej, štátnej správy na organizáciu daňového systému ako sú mzdy a ostatné neinvestičné náklady správcu dane na výber daní, na registráciu daňovníkov, kontrolu a ďalšie, ale obsahujú aj náklady iných sektorov, ak súvisia s daňovým systémom - napr. náklady v súdnictve), tieto náklady sú kvantifikovateľné, pričom rastú úmerne s rastom zložitosti daňového systému, ale majú tendenciu narastať aj preto, lebo verejný sektor nie je trhovým prostredím a jeho poskytovanie služieb nie je ovplyvňované konkurenciou. Nepriame resp. vyvolané administratívne náklady (náklady daňových subjektov) sú spojené s platením daní samotných daňovníkov a znáša ich súkromný sektor (napr. výdavky na daňových poradcov, čas na vyplnenie daňových priznaní, náklady na vedenie účtovníctva a podobne),

realizácia konkrétneho stimulu v podobe akýchkoľvek zmien v daňovom systéme si vyžaduje navyšovanie nákladov, čo má aj priamy dopad na efektivitu zdanenia.

Podľa Rothbarda koncept majetkovej dane obsahuje viacero problémov: daň závisí od odhadu hodnoty majetku a daňová sadzba je aplikovaná na túto odhadnutú hodnotu; zadlžený majetok sa zdaňuje dva krát. Majetková daň je spojená s daňovou kapitalizáciou a v konečnom dôsledku narušuje alokáciu zdrojov vo výrobe.²⁴ Klusoň sa zaoberá otázkou, či sa použitím daní (napr. daň z majetku) k financovaniu prerozdelených majetkových procesov (vo vzťahu k sociálne slabším vrstvám obyvateľstva) neporušuje zásada, že vyvlastnenie je prípustné len vtedy, ak je realizované za konkrétnu náhradu. Táto skutočnosť môže vyvolávať nedôveru vo vzťahu ku garancii vlastníckych práv.²⁵

Atkinson konštatuje, že každá daň z nehnuteľností vyžaduje pravidelné prehodnocovanie a mala by sa platiť proporčná alebo progresívna daň z nehnuteľností, ktorá by fungovala na základe aktuálneho odhadu cien nehnuteľností,²⁶ čo sa vzťahuje hlavne na systémy uplatňujúce stanovenie základu dane na báze trhovej hodnoty nehnuteľností uplatňovanej skôr vo vyspelejších ekonomikách. Uvedené možno vedie k objektivite zdanenia nehnuteľností, ale nedostatkom takéhoto systému zdanenia nehnuteľností je administratívna náročnosť (stanovenie odhadovanej ceny jednotlivých nehnuteľností), výdavky na zavedenie a udržiavanie systému, námietky a odvolania daňovníkov voči na daňové účely stanoveným hodnotám nehnuteľností. Marginálna hodnota pre každú kategóriu majetku závisí, aj od náhodných faktorov (napríklad od dátumu ostatného daňového odhadu ceny nehnuteľností v konkrétnom meste, obci, štvrti). V praxi, v prípadoch náhodného určovania hodnoty zdanenia, sa budú vyskytovať problémy v súvislosti s intenzívnejším zvyšovaním cien nehnuteľností.

2.1. Daň z nehnuteľnosti v Slovenskej republike

Súčasná daňová sústava sa na Slovensku začala formovať po roku 1993. Úvodná daňová reforma definovala úlohu daní ako požiadavku na: zabezpečenie dostatočných príjmov na krytie výdavkov verejného sektora, efektívnosť,

pričom ich výška môže byť ovplyvnená zrozumiteľnosťou daňových a súvisiacich právnych predpisov.

²⁴ ROTHBARD, N. M. *Power and Market. Government and Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977. Preklad Šíma, J. Praha: Liberální institut, 2005. s. 216-221.

²⁵ KLUSOŇ, V. *Instituce a odpovědnost*. Praha: Karolinum, 2004, s. 85.

²⁶ ATKINSON, B. A. *Inequality: What Can Be Done?* Harvard University Press, 2015. Preklad Kočíčková, J., vyd. Brno: BizBooks, 2016, s. 213.

neutralitu daňovej sústavy, spravodlivosť²⁷, jednoduchosť a medzinárodnú konkurenciu, a to so zámerom zintenzívnenia a rozvoja súkromného podnikania a zvýšenia prílevu zahraničných investícií.

Daň z nehnuteľností je príkladom toho, že dane neplnia len fiskálnu funkciu. Najmä v podmienkach vyspelejších trhových ekonomík, resp. tých, kde bolo takéto spoločensko-ekonomické zriadenie účinné už dlhšiu dobu sa daň z nehnuteľností využíva ako nástroj regulovania efektívnosti využívania pôdy ako jedného z výrobných zdrojov, resp. v širšom rámci nehnuteľností vôbec. Nehnuteľnosti podľa svojho stavu, ekonomického využitia či umiestnenia v rámci jednotlivých sídel a ich častí sú využívané rôzne efektívne a prostredníctvom rozsahu daňového bremena uvaleného na jednotlivé takto diferencované nehnuteľnosti ovplyvňuje zákonodarca (či už celoštátny alebo lokálny) efektívnosť ich využitia. Na tomto základe sú napr. nehnuteľnosti v centre miest zdaňované vyšším zaťažením (najmä z dôvodu, že ide o nehnuteľnosti, ktorých hodnota je vyššia a je po nich vyšší dopyt daný tým, že v centre miest je zvyčajne obmedzená ponuka nehnuteľností - výmera pôdy je tam obmedzená; tieto faktory spolu s vyšším daňovým zaťažením nútia k efektívnemu využívaniu týchto obmedzených zdrojov, čo okrem iného spôsobuje, že dochádza k výstavbe nehnuteľností do výšky nie do šírky) a v okrajových častiach miest zase daňové zaťaženie klesá (tieto sú často určené na stavbu rezidenčných nehnuteľností, poľnohospodárstvo, či nehnuteľností slúžiacich priemyselným odvetviam a rozvetvením sídla sa zásadne ponuka pôdy až tak výrazne neznižuje, keďže sídlo môže ďalej expandovať do šírky). Takto daň z nehnuteľností prispieva k ovplyvňovaniu urbanistického vzhľadu sídel. Ak obec má záujem podporiť výstavbu určitého typu nehnuteľností v určitej oblasti obce/mesta, znížením dane z nehnuteľnosti môže rozvoj výstavby podporiť a naopak zvýšenie dane môže spôsobiť, že súčasný vlastník, ktorý nedosahuje primeraný príjem (minimálne na pokrytie nákladov) z danej nehnuteľnosti a nemôže si nehnuteľnosť tým pádom už viac „dovoliť“ bude nútený previesť vlastníctvo na iný subjekt, ktorý môže nehnuteľnosť využívať efektívnejšie. Spôsob regulácie zdanenia nehnuteľností teda môže v uvedenom smere zohrávať dôležitú úlohu.

²⁷ De lege ferenda neexistuje nič ako spravodlivosť, koncept spravodlivosti môže fungovať len de lege lata, preto pri zvažovaní zmien právneho systému (zákonov) sa nerieši problém spravodlivosti, ale problém spoločenskej prospešnosti a spoločenského blahobytu. Rozhodnutia v prospech spoločenského systému nie sú teda určené spravodlivosťou, keďže konkrétny spoločenský systém určuje čo má byť považované za správne a spoločensky prijateľné. Pozri MISES, L. *Human Action: A Treatise in Economics*. 4th revised edition. Fox & Wilkes, 1996. Preklad Šíma, J. a kol. Praha: Liberální institut, 2006; s. 644.

Daň z nehnuteľností, v súčasnej podobe sa na území SR uplatňuje od roku 2005, kedy nadobudol účinnosť zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálny odpad a drobný stavebný odpad (Zákon o miestnych daniach). Ten, ako súčasť fiskálnej decentralizácie, zaviedol miestne dane a ako prvú z nich upravil daň z nehnuteľností – predtým štátnu daň. Táto daň, zložená z dane z pozemkov, dane zo stavieb a dane z bytov a nebytových priestorov, je ukladaná obcami na základe Zákona o miestnych daniach, ktoré sú zároveň oprávnené stanoviť zákonom splnomocnené náležitosti tejto dane, a sice sadzby daní, jednotlivé časti obcí na účely stanovenia rôznych sadzieb dane pre jednotlivé nehnuteľnosti, v niektorých prípadoch hodnoty pozemkov, príplatok za podlažie, oslobodenia a zníženia dane. V poslednom období podliehala táto daň kritike najmä kvôli nízkym výnosom (0,4% HDP) v porovnaní s inými štátmi či priemerom OECD a nedostatočnému dodržiavaniu princípu spravodlivosti z dôvodu nerovnomerne rozdeleného daňového bremena (najmä vo vzťahu rezidenčných a podnikateľsky využívaných nehnuteľností), čo bolo dávané za vinu najmä tomu, že základom dane je prevažne rozloha/výmera zdaňovaných nehnuteľností.²⁸ Ako sme však už poukázali v iných prácach, aj existujúca právna úprava umožňuje zohľadniť aspoň niektoré iné faktory než veľkosť, ako je poloha, počet podlaží, účel použitia a druh nehnuteľností. Nateraz však výraznejšia reforma systému zjavne už nie je vládnu prioritou.

2.2. Daň z nehnuteľnosti ako daňový stimul v praxi

Ako sme vyššie načrtli, daň z nehnuteľností a ňou vyvolané daňové zaťaženie na jednotlivé nehnuteľnosti dokáže pozitívne ale i negatívne ovplyvniť spôsob správania sa daňových subjektov vlastníacich²⁹ nehnuteľnosti ako predmety zdanenia. Od šírky predmetu zdanenia (ktorú je možné ovplyvňovať stanovením definičných znakov nehnuteľností na účely dane z nehnuteľnosti, čím dochádza k zahrnutiu alebo vylúčeniu niektorých typov nehnuteľností zo zdanenia) cez určenie, kto je subjektom dane, spôsob stanovenia základu dane (prevažne na základe výmery alebo na základe trhovej hodnoty) a daňových sadzieb (jednotné sadzby, diverzifikované sadzby, ich výška, a pod.), oslobodení či znížení dane až po ďalšie čiastkové aspekty právnej regulácie, toto všetko

²⁸ BRZESKI, J., ROMÁNOVÁ, A., FRANZSEN, R. *The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe*, African Tax Institute. Working Papers, 2019, available at: <https://www.up.ac.za/media/shared/223/Working%20Papers/wp-19-01.zp174899.pdf>.

²⁹ Prípadne subjekty v inom právnom vzťahu spĺňajúce podmienky aby sa stali daňovníkom dane z nehnuteľnosti.

vytvára jeden ucelený obraz, ktorý zákonodarca vytvára na území, v ktorom má príslušná daň z nehnuteľnosti mať svoju účinnosť.

Mnohé z takýchto ustanovení aj slovenskej právnej úpravy majú popri základnom fiskálnom aj viditeľný regulačný aspekt. Napríklad zvýšené daňové zaťaženie stavebných pozemkov má „nútiť“ stavebníkov k snahe o rýchle dokončenie rozostavaných stavieb. Stavebným pozemkom je totiž podľa Zákona o miestnych daniach (§6 ods. 4) pozemok uvedený v právoplatnom stavebnom povolení až do právoplatnosti kolaudačného rozhodnutia na stavbu, ktorá je predmetom dane zo stavieb, alebo stavba s bytmi a nebytovými priestormi, ktoré sú predmetom dane z bytov.

Učebnicový príklad stimulu, v oblasti zdaňovania nehnuteľností, mohol byť návrh novely Zákona o miestnych daniach z mája 2018, predložený skupinou poslancov NR SR³⁰, ktorý mal za cieľ sankcionovať neefektívne využívanie nehnuteľností a nedostatočnú starostlivosť o nehnuteľnosti ich vlastníckmi. Tento navrhoval možnosť správcu dane zvýšiť všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok s účinnosťou od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia ročnú sadzbu dane z pozemkov pri pozemkoch nachádzajúcich sa v jednotlivej časti mesta alebo v jeho jednotlivom katastrálnom území, ak ich vlastník alebo nájomca neudržiava v stave primeranom ich funkčnému využitiu, ako aj ročnú sadzbu dane zo stavby pri stavbách nachádzajúcich sa v jednotlivej časti mesta alebo v jeho jednotlivom katastrálnom území, ak vlastník stavbu neudržiava v dobrom stavebnom stave, najmä ak dochádza k jej znehodnoteniu alebo ohrozeniu jej vzhľadu, alebo vlastník stavbu riadne neudržiava a stavebný úrad mu vo verejnom záujme nariadil, aby sa v určenej lehote a za určených podmienok postaral o nápravu, resp. ak stavba nezodpovedá základným požiadavkám na stavby (v zmysle stavebného zákona) a tým ohrozuje alebo obťažuje užívateľov alebo okolie stavby. Takáto zvýšená ročná sadzba dane mala byť najviac vo výške 10-násobku ročnej sadzby dane zo stavieb určenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení. Návrh zákona tiež počítal s možnosťou zníženia, či úplného oslobodenia dane z nehnuteľností pri týchto stavbách a pozemkoch, ak sa ich vlastník rozhodol prenechať na verejnoprospešný účel (napríklad prenájmom neudržiavaného pozemku, na

³⁰ Návrh poslancov Národnej rady Slovenskej republiky Miroslava Beblavého, Viery Dubačovej a Kataríny Macháčkovej na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Číslo parlamentnej tlače 1039, doručený NR SR 25.5.2018.

ktorom by sa vybudovalo detské ihrisko).³¹ Predmetná novela však parlamentom nebola schválená, hoci podľa nášho názoru by predmetné ustanovenie pomohlo zlepšiť situáciu s vysokým počtom nehnuteľností, ktoré ich vlastníci nechávajú schátrať, resp. ich neudržiavajú, hoci často ide napr. o kultúrne pamiatky či iné stavby v centrách miest, kde okrem iných efektov aj znižujú atraktivitu z hľadiska rozvoja turistického ruchu alebo o opustené priestory výslovne ohrozujúce obyvateľov či už premnožením hľadavcov alebo neoprávneným osídľovaním osobami s asociálnym správaním sa, čo vedie k poklesu komfortu bývania, čím dochádza aj k poklesu hodnoty, resp. trhovej ceny nehnuteľnosti.

ZÁVER

Daňové stimuly môžu mať pozitívne ako aj negatívne efekty. Podstatou posúdenia vplyvu (pozitívneho, negatívneho) konkrétnych daňových stimulov je uhol pohľadu, teda či skúmame ekonomický, sociálny, ekologický atď. dopad. Výsledok realizovaných opatrení (v podobe nových právnych predpisov, novelizácie už existujúcich), či už ako pozitívny alebo negatívny stimul je podmienený viacerými faktormi, pričom za strategicky významné považujeme:

- neodborné rozhodnutia politikov a kompetentných realizátorov rozhodnutí;
- nedostatočné (napr. nekomplexné) posúdenie vplyvov jednotlivých navrhovaných a realizovaných opatrení;
- vzájomné protichodné pôsobenie niektorých opatrení (napr. prípady zmeny spôsobu stanovenia základu dane na základe trhovej hodnoty nehnuteľnosti zdôvodňované očakávaným zvýšením daňových príjmov a/alebo posilnenia daňovej spravodlivosti, ktoré v konečnom dôsledku neboli dosiahnuté z dôvodu vyšších nákladov ako výnosov opatrenia, resp. z dôvodu nerealizovania pravidelného prehodnocovania trhovej hodnoty nehnuteľnosti a aplikovania neaktuálnych hodnôt);
- antagonizmus: základný antagonizmus predstavuje časový nesúlad medzi dobou vhodnou a minimálne nutnou na realizáciu systémovo-procesných reforiem - realizácia zásadných reforiem si vyžaduje časový horizont minimálne 5 až 10 rokov, čo nekorešponduje s dobou volebného politického cyklu, čoho následkom je neustále komplikovanie ekonomickej reality vplyvom nestability právneho prostredia;
- realizácia navrhovaných opatrení (stimulov) je ovplyvnená nie len záujmami vlády, ale aj konkrétnymi úrovňami správy dane (nakolko

³¹ Dôvodová správa k Návrhu ... na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Číslo parlamentnej tlače 1039, doručený NR SR 25.5.2018.

správa miestnych daní je realizovaná všetkými mestami a obcami v štáte, existujú rozdiely v právnych režimoch konkrétnej úpravy daní z nehnuteľností v rámci jednotlivých jurisdikcií).

Uvedený príklad navrhovaného daňového stimulu týkajúci sa dane z nehnuteľností dokumentuje skutočnosť, že regulačný potenciál rôznych daní či konkrétnych daňových opatrení nie je vždy využitý, čím štát stráca možnosť ovplyvňovať želané správanie sa svojich obyvateľov/občanov (daňových subjektov). Najmä v kontexte vyššie uvedených faktorov sa stretávame aj so situáciami, keď nerešpektovaním ekonomických zákonitostí sa prílišná alebo nedostatočná snaha o stimuláciu konkrétneho typu správania sa míňa účinku a niektoré opatrenia pôsobia na výsledné spoločensko-ekonomické vzťahy kontraproductívne. Dane a teda aj daňové opatrenia popri svojom základnom účele (t. j. fiskálnom), dokážu pri kvalitnom právnom zakotvení výrazne formovať prostredie štátu, správanie sa jeho obyvateľov, dokonca rozvoj jednotlivých regiónov, obcí a ich častí ako aj ich environment. Je permanentnou úlohou a zodpovednosťou zákonodarných orgánov túto ich schopnosť efektívne využívať pre pozitívny vývoj a hospodársky rozvoj jednotlivých štátov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ATKINSON, B. A. *Inequality: What Can Be Done?* Harvard University Press, 2015. Preklad Kočíčková, J., vyd. Brno: BizBooks, 2016. ISBN 978-80-265-0508-2, 373 s.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. ISBN 978-80-8057-851-0, 638 s.
3. BRZESKI, J. - ROMÁNOVÁ, A. - FRANZSEN, R. *The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe*. African Tax Institute Working Papers, 2019, available at: <https://www.up.ac.za/media/shared/223/Working%20Papers/wp-19-01.zp174899.pdf>.
4. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978-80-8152-246-8, 408 s.
5. Dôvodová správa k Návrhu poslancov Národnej rady Slovenskej republiky Miroslava Beblavého, Viery Dubačovej a Kataríny Macháčkovej na vydanie zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Číslo parlamentnej tlače 1039, doručený NR SR 25.5.2018.

6. ČERVENÁ, K. *Úloha politického faktora v ekonomickom dianí (s akcentom na verejné financie)*. In *Bratislavské právnické fórum 2013. „Úloha štátu a práva pri riešení súčasnej hospodárskej krízy“*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013. ISBN 9788071603658, s. 38-45.
7. ČERVENÁ, K. - OLEXOVÁ, C. *The role of public policy (with an emphasis on economic growth) in the modern state*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 9788021090866, s. 53-64.
8. EPSTEIN, R. A. *Právo, ekonomie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Cevro Institut a Liberální institut, 2010. ISBN 978-80-7357-529-8, 288 s.
9. EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik*. 6. vyd. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1990. ISBN 80-86389-32-4, 500 s.
10. GALBRAITH, K. J. *Ekonomía a spoločenské ciele*. Boston: Houghton Mifflin Company, 1973. Preklad Erben, J. Bratislava: Pravda, 1984. 445 s.
11. KRÁLIK, J. - GRŮŇ, L. *Malý slovník finančného práva (pre právnikov)*. Bratislava: Manz, 1998. ISBN 8085719177, 197 s.
12. KLUSOŇ, V. *Instituce a odpovědnost*. Praha: Karolinum, 2004. ISBN 80-246-0722-0, 319 s.
13. LISÝ, J. a kol. *Dejiny ekonomických teórií*. 3. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., 2003. ISBN 80-89047-60-2, 386 s.
14. MAXTON, G. *How Modern Economics Has Failed Us*. West Sussex, UK: John Wiley & Sons Limited, 2011. ISBN 978-0-470-82998-1. Preklad Reimannová, S. Vydavateľstvo Wolter Kluwer ČR a. s., 2012. ISBN 978-80-7357-852-7, 230 s.
15. MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint, 2009. ISBN 978-80-89393-09-1, s. 288.
16. MISES, L. *Human Action: A Treatise in Economics*. 4th revised edition. Fox & Wilkes, 1996. Preklad Šíma, J. a kol. Praha: Liberální institut, 2006. ISBN 80-86389-45-6, 959 s.
17. MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.
18. OLEXOVÁ, C. - GAJDOŠ, J. *Daň z pridanej hodnoty a Lafferova krivka*. In *Slovensko-české dni daňového práva: daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. ISBN 978-80-8152-584-1, s. 265-275.

19. RAHN, W. R. *Klíče na ceste k ekonomickému rastu a slobode a úloha vlády*. In *Na obranu slobodného trhu (In Defense of the Free Market)*. Gonda, P. - Chalupníček, P. (eds.) Bratislava: Konzervatívny inštitút M. R. Štefánika, 2007, s. 225-231. ISBN 978-80-89121-11-3.
20. PIKETTY, T. *Le capital au XXI siècle*. Editions du Seuil, 2013. Preklad Fridner, P., Minárik, J. Bratislava: Ikar, a. s., 2015. ISBN 978-80-551-4248-7, 749 s.
21. PIPES, R. *Property and Freedom*. New York: Vintage Books, A Division of Random House, 1999. Preklad Bednář, L. Praha: Argo, 2008. . ISBN 978-80-257-0017-4, 364 s.
22. ROTHBARD, N. M. *Power and Market. Government and Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977. Preklad Šíma, J., vyd. Praha: Liberální institut, 2005. ISBN 80-86389-10-3. 405 s.
23. SIVÁK, R. a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Wolters Kluwer (Iura Edition), 2007. ISBN 8080780944.311 s.
24. ŠTRKOLEC, M. *Príjmy miestnych rozpočtov – ústavné predpoklady a realita*. In: *15 rokov Ústavy Slovenskej republiky*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008. ISBN 978-80-7097-699-9, s. 338-343.
25. WHEEKAN, CH. *Naked Economics: Undressing the Dismal Science*. W. W. Norton Company, 2002. Preklad Vallová, E., vyd. Bratislava: Kalligram, 2012. ISBN 978 80-8101-523-6, 375 s.

KONTAKT NA AUTORA

karolina.cervena@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

anna.romanova@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

KOMPLEXITA DAŇOVÉHO PRÁVA: ZÁKLADNÍ NEGATIVNÍ DŮSLEDEK ZÁKONODÁRNÉHO PROCESU

TAX LAW COMPLEXITY: AN ELEMENTARY NEGATIVE EFFECT OF A LAW MAKING PROCESS

Jan Hájek¹

Právnická fakulta, Univerzita Karlova v Praze

Abstrakt v původním jazyce

Příspěvek se zabývá problematikou negativního působení zákonodárce v daňovém právu jako celku. Vychází z úvahy, že zcela zásadním negativním aspektem je jeho přílišná komplexita, jenž sice může být způsobena množstvím použitých instrumentů, jimiž se zákonodárce snaží regulovat určité chování poplatníka, ale za zásadnější musí být považovány vlastnosti celkového systému daňového práva od obecné srozumitelnosti, výkladové komplexity až pod naprosto základní aspekty jako je konstrukce daňové soustavy a práva samotného. Přestože se některé dílčí části daňového práva dají upravit, tak aby zajišťovaly dostatečnou míru právní jistoty poplatníků, zůstává nejasné, zda daňové právo jako může být srozumitelným vyjádřením daňové politiky státu.

Klíčová slova v původním jazyce

daň, právo, komplexita, srozumitelnost

Abstrakt v anglickém jazyce

The paper discusses a general negative effect of a lawmaking process in the tax law in general. It concludes the elementary negative aspect of the tax law to be the overall complexity, which might be caused by the amount of instruments regulating the taxpayers' behavior, but more likely a general law clarity, understandability, unexpected jurisprudence or the very basic structure of a tax system and tax law will be those aspects affecting the tax law the most. Even though some of them can be diminished partially in order to achieve better clarity

¹ Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, auditor, Právnická fakulta Univerzita Karlova v Praze, Vysoká škola finanční a správní, Robert Bosch

for the tax payers, it remains unclear whether the current tax law can make the tax policy understandable.

Klíčová slova v anglickém jazyce

Tax, Law, Complexity, Understability

ÚVOD

In genere je možné legislativně-právní vymezení daní, bez ohledu na konkrétní druh, považovat za krok sekundární, neboť představuje pouze lexikální vyjádření zákonodárcem uplatňované daňové politiky. Nelze tedy při hodnocení negativních či pozitivních aspektů daňového práva opomíjet jejich ekonomickou podstatu, respektive základní inherentní vlastnost jakékoliv daně, jenž z hlediska teoreticko-ekonomické doktríny narušuje tržní prostředí. Bude-li vycházeno z rovnovážného stavu určitého trhu, následné uvalení daně za podmínek *ceteris paribus* povede k vychýlení s postupným ustálením v *equilibriu* novém. V závislosti na elasticitě konkrétního zdaňovaného statku poté bude daň nesena prodávajícím či kupujícím². V určitých případech poté z hlediska celkové ekonomické rovnováhy může být dopad neutrální³, nicméně k ovlivnění rovnováhy na dílčím trhu dojde s určitou pravděpodobností vždy. Daň tedy při jakémkoliv rozložení daňového břímě/incidence bude *de facto* hrazena kupujícím či prodávajícím, z čehož lze posléze dovést právě zásah do vlastnického práva⁴. Míra tohoto zásahu poté bude vycházet zejména z celkové daňové soustavy. *Prima facie* bude tedy daň vnímána jako negativní instrument k realizaci dílčích politik státu. Jsou-li však dílčí politiky vhodně cíleny může docházet k přesunu veřejných financí do těch částí ekonomiky, které je nezbytně potřebují (například mandatorní výdaje) či kam je vhodné je umísťovat (strukturální investice, aj.). Uvedené lze vnímat jako základní důsledky zdanění, které však *per se* nemohou být konečné, neboť právě i zdaněním či nezdaněním některé komodity či příjmu bude *ultima ratio* ovlivňovat jednání subjektu, jenž tuto daň zaplatí, tj. bude jejím poplatníkem. Nelze se však domnívat, že uvalením daně jako celku bude docházet k určitému jednání poplatníků, ale může jít i o pouhé dílčí instrumenty definované

² SAMUELSON, P.A. - NORDHAUS, W.D *Ekonomie*, 13. vydání, 1011. Praha: NS Svoboda, 2007. ISBN: 80-205-0192-4.

³ KAPLOW, L. *Taxation and Risk Taking: A General Equilibrium Perspective* In *National Tax Journal*, 47, 789 - 798., SAMUELSON P.A. *Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations* In *Journal of Political Economy*, 72, 604 – 606 JOHANSSON, S. E. *Income Taxes and Investment Decisions*, In *Swedish Journal of Economics*, 71, 104 - 110

⁴ srov. čl. 11 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod a čl. 59 ústavního zákona č. 460/1992 Sb., Ústava Slovenskej republiky

Money Magazine experiment, kdy 45 daňových poradců bylo předloženo jednotné zadání s požadavkem, aby vypočetli daň z příjmů fyzických osob rodiny za dané zdaňovací období. Výsledkem bylo 45 rozdílných daňových povinností. Obdobný experiment v menším rozsahu poté provedl opět Money Magazine v roce 2007 s 5 daňovými poradci se zcela totožným výsledkem⁸. Přestože daná ilustrace může být poněkud úsměvná, poukazuje právě na komplikovanost a nejasnost hmotného práva daňového⁹. Shodně jako v případě Spojených států amerických lze nalézt i jiné země, jež se do jisté míry pokusily daňové právo zjednodušit v zásadě bezúspěšně¹⁰. Nejedná se přitom o pouhou komplexnost právní úpravy, ale může jím být i kompozice celkové daňové soustavy. Obě části (daňová soustava a následné legislativní vymezení) z hlediska pochopitelnosti tvoří své nedílné součásti a nelze je jednoduše oddělit. Nutno dále poznamenat, že komplexita daňové soustavy a práva vede ke zvýšení nákladů na celkovou administraci daně, což může dále vést ke snížení míry konkurenceschopnosti, neboť v jeho důsledku jakákoliv změna v daňovém právu hmotné s cílem dosažení vyšších příjmů veřejných rozpočtů, je poté zcela kompenzována právě náklady na výběr daně a celkový efekt je tedy nulitní¹¹. *Ultima ratio* tedy může i pozitivní záměr podpořit určité chování poplatníka zcela či částečně převáženo následným zvýšením nákladů na administraci daně či parciálně snížení srozumitelnosti daňového práva.

1.1. Složitost soustavy normativního daňového práva a mnohost použitých instrumentů

Daňové právo hmotné i procesní bylo původně pojímáno jako svrchovaný, individuální a plně izolovaný systém k výběru prostředků spadajících do různé formy a úrovně veřejných rozpočtů. S rostoucí úrovní mezinárodního obchodu však vznikla potřeba zamezení negativních daňových dopadů přeshraničních transakcí, neboť ty bez existence dohody obou dotčených států, mezi nimiž se obchod uskutečnil, byly zatíženy de facto duplicitním zdaněním téhož příjmu. Organizace spojených národů tedy roku 1921 kodifikovala první verzi

⁸ Taktéž *Constructing compliance: Game playing, tax law, and the regulatory state*. In *Law and Policy* 29 (1), 11 - 30..

⁹ Obdobně například STRADER, J. - FOGLIASSIO, C. E. *An investigation of some factors affecting taxpayer non-compliance*. In *Accounting and Business Research*, 20 (77), 39 – 46.

¹⁰ Například TAN, L. M. - TOWER, G. *The readability of tax laws: An empirical study* In *New Zealand. Australian Tax Forum*, 9 (3), 355 – 365

¹¹ LAFEFR, A. B. - WINEGARDEN, W.H. - CHILDS, J. *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*. Převzato [cit. 5. 9. 2019]. Dostupné: <http://www.txfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf>

mezinárodního práva daňového, jehož aplikací ve formě dojednaných smluv o zamezení dvojího zdanění došlo k zavedení druhé vrstvy daňového hmotného a z části procesního práva. Jelikož text tzv. modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění vydávané Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), jenž se stala výchozím textem při dojednávání smluv mezi jednotlivými státy, nebyl až do roku 2015 podroben zásadnější koncepční revizi a umožňoval přesouvání zisků mezi jednotlivými státy, tj. i snazší optimalizaci daňové zátěže nadnárodních koncernů, iniciovala OECD (prvně již počátkem roku 2013) projekt s cílem revize jednotlivých článků modelové smlouvy. Finálním výstupem iniciativy OECD poté byla Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (dále jen „Úmluva“), k jejíž implementaci se jednotlivé státy OECD zavázaly, a jenž by *in fine* měla vést ke změně dosud platně uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění. Velmi problematická je ovšem podstata Úmluvy z hlediska článků, jenž musí být mandatorně či dobrovolně implementovány každou členskou zemí. Tímto vzniká značná variability napříč jednotlivými přistoupivšími zeměmi. Kliest¹² toto po právu označuje jako vznik další vrstvy daňového práva, které samozřejmě celou jeho strukturu značně znepřehledňuje a činí ji pro neodborného čtenáře v zásadě naprosto nesrozumitelnou. Do lokálního daňového práva přitom dále zasahuje u členských států Evropské unie sekundární právo EU. V oblasti daňového hmotného práva bylo jakýmsi pravidlem, že je jeho harmonizace prováděna formou směrnic Rady. Povinnou transponovatelností znění směrnic v oblasti daní, docházelo vždy tedy k implementaci dané normativní právní úpravy do hmotného či procesního daňového práva, čímž byla inkorporována do stávajícího předpisu. K prolomení tohoto principu v oblasti hmotného daňového práva však došlo nedávno nařízením Rady č. 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018, čímž došlo k zavedení ještě jedné vrstvy práva platného pouze pro členské státy Evropské unie, které svojí povahou představuje *lex superior* ve vztahu k domácí daňově-právní úpravě. Nutno poznamenat, že zejména pro daňové právo procesní není použití nařízení nic neobvyklého, neboť v oblasti výměny informací byla tato forma práva EU již použita.

Do již takto dostatečně komplikované soustavy si dále jednotlivé země právě úpravou speciálních pravidel za účelem podpoření či sankcionování určitého jednání poplatníka, zavádějí instrumenty, které posléze v úpravě obecné

¹²KLEIST, D. A *Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*. In *Intertax*, 44(11), 823 – 830.

vystupují v pozici speciálního úpravy. Martins, Dinis, Lopes¹³ kazuisticky uvádějí případ portugalského ATE (Autonomous taxation of expense) mající povahu právě *lex specialis* v zákoně o daních z příjmů, kdy v důsledku jeho zavedení došlo ke zvýšení nesrozumitelnosti práva, což se projevilo mimo jiné i ve zvýšení počtu soudně řešených sporů se správci daně právě ve věci výkladu ATE. Zobecněním tohoto jevu přitom lze dovodit, že pokud je v průběhu let zasahováno do původního právního předpisu novelizačními zákony, zpravidla bude narůstat nesrozumitelnost, neboť změna normy bude vždy poskytovat dodatečný prostor pro dílčí interpretaci práva.

1.2. Nestabilita daňového práva

Lze však s Bakešem, Vojtěchem¹⁴ jednoznačně souhlasit, že i stabilita je zásadním aspektem pozitivního vnímání práva poplatníkem, a dochází-li k častým novelizacím jakéhokoli právního předpisu, je nutné takový postup považovat za negativní působení zákonodárce v daňovém právu hmotném či procesním.

1.3. Nesrozumitelnost normativního a aplikovaného daňového práva

Obecnou nesrozumitelností daňového práva lze označit stav, kdy některá z jeho forem není dostatečně zřejmá, ať již v důsledku normativního vymezení či jeho aplikované podoby například v podobě formuláře priznání k určité dani¹⁵. Zpravidla jsou tyto dvě formy provázány natolik, že nelze zjednodušení jedné dosáhnout bez značné úpravy druhé. Nicméně nelze vyloučit, že následně aplikované právo bude per se nesrozumitelné. Normativní, respektive lexikální úpravu daňového práva poté lze dále hodnotit z hlediska jeho struktury či jednoduchosti zvoleného výpočtu konkrétní daně¹⁶. Je-li přitom struktura normativní úpravy či výpočtu nesrozumitelná, jsou důsledky zcela totožné a vedou k negativnímu působení zákonodárce na daňové právo a zprostředkovaně na poplatníka. Martindale, Koch, Karlinsky¹⁷ neomezují svoji pozornost pouze na

¹³ MARTINS, A. - DINIS, A. - LOPES, C. *Interpretative complexity and tax law changes: the taxation of corporate expenses in Portugal*. In *Journal of Applied Accounting Research*, 19 (4), 537 - 551

¹⁴ BAKEŠ, M. - VOJTĚCH, J.. *Czech tax law instability in times of economic prosperity*. In *The Lawyer Quarterly*, 9 (1), s. 1 – 12

¹⁵ American Institute of Certified Public Accountants. (1992). *Blueprint for tax simplification*. New York: AICPA

¹⁶ American Institute of Certified Public Accountants. (1992). *Blueprint for tax simplification*. New York: AICPA

¹⁷ MARTINDALE, B. - KOCH, B. - KARLINSKI, S. *Tax Law Complexity*. *The Journal of Business Communication*, 29 (4), 383 - 400

oblast komplexity daňového práva jako důsledku shora uvedeného důvodu komplikované struktury a mnohosti použitých instrumentů, ale uvádějí, že může být způsobena i například použitím archaického nesrozumitelného jazyka, který následně i testovali experimentálně. Ze všech testovaných hypotéz mimo jiné potvrzují, že zejména věcná složitost výkladu má významný vliv na porozumění předloženého textu a dále, že pochopení věcně složitého textu poté je korelováno se zvoleným prezentačním stylem.

1.4. Výkladová komplexita

Freedman¹⁸ dále uvádí, že komplexita daňového práva je dále významně ovlivněna nejistotou ohledně následného výkladu práva soudy. Uvedené lze podpořit například nálezem Ústavního soudu České republiky sp. zn. pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997, který doslovně uvedl, že „*jazykový výklad představuje 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.*“ Jinými slovy *ultima ratio* je čtenář právního textu odkázán na nutnost důkladného studování účelu normy, jenž však vyžaduje již znalost určitých výkladových metod například za použití důvodové zprávy atd. Přestože uvedený přístup z hlediska doktríny výkladu a soudcovského dotváření práva je zcela namístě, pro poplatníka v podobě zpravidla běžného čtenáře práva¹⁹, jenž není v daném odvětví vzdělán, je poměrně složitý. Hasseldine, Morris²⁰ z tohoto důvodu zdůrazňují roli zákonodárce v průběhu legislativního procesu, aby jednotlivá ustanovení byla doplněna vždy popisem záměru zákonodárce a účelu dotčeného ustanovení, aby byl nejenom umožněn řádný teleologický výklad, ale rovněž doplňují, že tímto účelem by měly být i soudy v rámci své rozhodovací pravomoci vázání. Uvedené by přitom mělo dostatečně zajistit stabilitu interpretace práva.

¹⁸ Freedman, J. (2005). „Taxation research as legal research“ v Lamb, M., Limer, A., Freedman, J., James, S., Taxation – An Interdisciplinary approach to research, Oxford University Press, Oxford, 13 – 34.

¹⁹ BERLIN, A. *What works best for the reader? A study on drafting and presenting legislation. The Loophole In Journal of Commonwealth Association of Legislative Counsel*, 5, 25 – 49.

²⁰ HASSELDINE, J. - MORRIS, G. *Corporate social responsibility and tax avoidance: a comment and reflection*. In *Accounting Forum*, 37 (1), s. 1 – 14.

ZÁVĚR

Na základě výše uvedeného lze dovodit, že komplexita daňového práva je více méně imanentní součástí práva hmotného i procesního v této oblasti. Důvody přitom spočívají ve vysoké míře obecné komplexity, výkladové nesrozumitelnosti, komplikovanosti celého systému daní *in natura* vycházející z ekonomické doktríny či v některých případech i samotnou aktivní činností zákonodárce v podobě příliš častých novelizací, jenž může vést k jeho následné nestabilitě. Je možné se domnívat, že některé z těchto aspektů působení zákonodárce v daňovém hmotném právu, mohou být odstraněny, a to odlišným způsobem v závislosti na druhu nedostatku práva. Například Duffy a Kabance²¹ se zabývali pochopitelností textu z hlediska základních atributů a uvádějí, že musí být *expressis verbis* splněny podmínky (i) přesnosti (aj. accuracy), (ii) přístupnosti (aj. access), (iii) ucelenosti (aj. completeness) a (iv) obecné srozumitelnosti (aj. comprehensibility) textu, aby bylo zajištěno celkové porozumění na straně příjemce. Přičemž za klíčovou vlastnost považují právě obecnou srozumitelnost, jenž dále posuzují z hlediska věcné složitosti oblasti výkladu a lexikálně-přezentační, tj. jakou formou a stylem je daný text napsán. Dle Tan, Tower²² by mělo naopak být při zjednodušování normativního práva, tj. lexikálního vymezení, použito soudobého jazyka a také kratších větných spojení. Doposud však zůstává nejasné, jakým způsobem celkové daňové právo uchopit, tak aby byla dostatečná míra srozumitelnosti pro čtenáře zajištěna, neboť právo v jeho jakékoliv podobě by mělo být vždy jeho příjemci dostatečně známé a zřejmé, aby se jím mohl řídit, tzn. postupovat *secundum et intra legem*. Zda přistoupit k nové kodifikaci daňového práva obdobnou formou jako je používána u *ius civili* či zda volit spíše cestu rekodifikační s hlavním cílem snížení míry komplexnosti, je pro zákonodárce velmi složité vyhodnotit. Za zcela klíčové by nicméně mělo být považována vnitřní konzistence mezi dílčími instrumenty či instituty daňového práva, kdy na počátku jeho tvorbu budou definovány základní zásady, od kterých se nebude moci zákonodárce ani následně soud odchýlit. Obdobou mohou být například základní účetní zásady a principy, které jsou hojně používány, přestože jejich legislativní vymezení v některých zemích naprosto absentuje. Nezbytnost zabývat se komplexitou daňového práva plyne mimo jiné i z výsledků empirického a experimentálního bádání, za vše lze uvést například, že celkové pochopení a znalost daňového hmotného a procesního práva úzce spjata

²¹ DUFFY, T. - KABANEC, P. *Testing a readable writing approach to text revision. Journal of educational psychology*, 74, s. 733 – 748.

²² TAN, L. M. - TOWER, G. *The readability of tax laws: An empirical study* In New Zealand. *Australian Tax Forum*, 9 (3), 355 – 365.

s kvalitou (ve smyslu včasnosti a správnosti) podávaných daňových tvrzení²³ a že by se zákonodárce měl snažit udržet daňové právo a daňovou soustavu *in genere* co nejjednodušší²⁴.

Je zřejmé, že negativní vnímání daňového práva jako celku může být způsobeno shora uvedenými aspekty celkového pojetí srozumitelnosti práva, a nikoliv pouze vybraných instrumentů, jenž mají cíl regulovat negativní jednání poplatníka. Nelze nicméně vyloučit situaci, v níž bude daňové právo komponováno a lexikálně vyjádřeno způsobem, jenž by bylo možné *stricto sensu* za srozumitelný, a naopak množství instrumentů postihujících či zvyhodňujících určité chování subjektů přesáhne míru, která ještě zajišťuje jeho snadné pochopení, tj. bude v souladu s principem právní jistoty.

POUŽITÉ PRAMENY

1. American Institute of Certified Public Accountants. (1992). *Blueprint for tax simplification*. New York: AICPA
2. BAKEŠ, M. - VOJTĚCH, J.. *Czech tax law instability in times of economic prosperity*. In *The Lawyer Quarterly*, 9 (1), s. 1 – 12. (2019).
3. BERLIN, A. *What works best for the reader? A study on drafting and presenting legislation*. *The Loophole In Journal of Commonwealth Association of Legislative Counsel*, 5, 25 – 49. (2014).
4. DUFFY, T. - KABANEC, P. *Testing a readable writing approach to text revision*. *Journal of educational psychology*, 74, s. 733 – 748. (1982).
5. FFREEDMAN, J. „*Taxation research as legal research*“ In *Taxation – An Interdisciplinary approach to research*. LAMB, M. a kol (eds). Oxford University Press, Oxford, s. 13 – 34.
6. HASSELDINE, J. - MORRIS, G. *Corporate social responsibility and tax avoidance: a comment and reflexion*. In *Accounting Forum*, 37 (1), s. 1 – 14. (2013).

²³ LOO, E. C. - MCKERCHAR, M. - HANSFORTH, A. *Tax compliance behavior: Findings derived from a mixed method design*. Příspěvek prezentován na 8th International Tax Administration Conference, Sydney.

LOO, E. C. - MCKERCHAR, M. - HANSFORTH, A. *Understanding the compliance behavior of Malaysian individual taxpayers using a mixed method approach*. In *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 4 (1), 181 – 202. LOO, E. C. *Tax knowledge, tax structure and compliance: A report on a quasi-experiment*. In *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 12 (2), 117 – 140.

²⁴ SHAW, J. - SLEMMOD, J. - WHITING, J. „*Administration and compliance*“ In *Tax by Design*, Oxford University Press, Oxford, 1100 – 1162.

7. JOHANSSON, S. E. *Income Taxes and Investment Decisions*, In *Swedish Journal of Economics*, 71, 104 - 110. (1969).
8. KAPLOW, L. *Taxation and Risk Taking: A General Equilibrium Perspective* In *National Tax Journal*, 47, 789 - 798. (1994).
9. KLEIST, D. *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*. In *Intertax*, 44(11), 823 – 830. ISSN 0165-2826.
10. LAFEFR, A. B. - WINEGARDEN, W.H. - CHILDS, J. *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*. Převzato [cit. 5. 9. 2019]. Dostupné: <http://www.txfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf>
11. LOO, E. C. - MCKERCHAR, M. - HANSFORTH, A. *Tax compliance behavior: Findings derived from a mixed method design*. Příspěvek prezentován na 8th International Tax Administration Conference, Sydney.
12. LOO, E. C. - MCKERCHAR, M. - HANSFORTH, A. *Understanding the compliance behavior of Malaysian individual taxpayers using a mixed method approach*. In *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 4 (1), 181 – 202. (2009).
13. LOO, E. C. *Tax knowledge, tax structure and compliance: A report on a quasi-experiment*. In *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 12 (2), 117 – 140. (2006).
14. LOPES, C. *Maximizar a cumprimento dos impostos e minimizar os custos: uma perspectiva internacional*. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1 (3), 167 – 219. (2010).
15. MARTINDALE, B. - KOCH, B. - KARLINSKI, S. *Tax Law Complexity*. *The Journal of Business Communication*, 29 (4), 383 - 400. (1992).
16. MARTINS, A. - DINIS, A. - LOPES, C. *Interpretative complexity and tax law changes: the taxation of corporate expenses in Portugal*. In *Journal of Applied Accounting Research*, 19 (4), 537 - 551. (2018).
17. PICCIOTO, S. *Constructing compliance: Game playing, tax law, and the regulatory state*. In *Law and Policy* 29 (1), 11 - 30. (2007).
18. SAMUELSON, P.A. - NORDHAUS, W.D *Ekonomie*, 13. vydání, 1011. Praha: NS Svoboda, 2007. ISBN: 80-205-0192-4, 800 s,
19. SAMUELSON P.A. *Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations* In *Journal of Political Economy*, 72, 604 - 606. (1964)
20. SHAW, J. - SLEMROD, J. - WHITING, J. „*Administration and compliance*“ In *Tax by Design*, Oxford University Press, Oxford, 1100 – 1162.

21. STRADER, J. - FOGLIASSIO, C. E. *An investigation of some factors affecting taxpayer non-compliance.* In *Accounting and Business Research*, 20 (77), 39 – 46. (1989).
22. TAN, L. M. - TOWER, G. *The readability of tax laws: An empirical study* In New Zealand. *Australian Tax Forum*, 9 (3), 355 – 365. (1992).
23. WANNISKI, J. *Taxes, revenues and the Laffer curve.* In *The Public Interest*, 1987, 3-16. (1978).

KONTAKT NA AUTORA

jan_hajek@centrum.cz

Univerzita Karlova, Právnická fakulta
nám. Curieových 901/7
116 40 Praha 1
Česká republika

VPLYV REVERSE CHARGE MECHANIZMUS DPH NA VYBRANÉ EKONOMICKÉ UKAZOVATELE PODNIKU

IMPACT OF REVERSE CHARGING VAT ON SELECTED BUSSINESS'S ECONIMIC INDICATORS

Dušan Hesek

Fakulta práva PEVŠ v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Všeobecné prenesenie daňovej povinnosti je aktuálnou témou s protipodvodovými konotáciami – ako dočasný nástroj s účinnosťou do 30. júna 2022. Otázky možného vplyvu (všeobecného) prenesenia daňovej povinnosti na finančnú situáciu podnikov nie sú veľmi žiaduce, a to kvôli možným pochybnostiam o neutralite systému DPH. Zostavili sme deterministický simulačný model s parametrami blízkyimi hospodárskej praxi a testovali sme vplyv prenesenia daňovej povinnosti na finančné ukazovatele – peniaze, pohotovú likviditu a bežnú likviditu. Výsledkom je relevantná možnosť na zlepšenie pohotovej likvidity o viac ako 1/3. Považujeme za reálnu možnosť, že všeobecné prenesenie daňovej povinnosti bude efektívny nástroj, a to nie len protipodvodovej povahy.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

prenesenie daňovej povinnosti, finančné ukazovatele, pohotová likvidita, bežná likvidita, simulačný model, neutralita systému DPH

Abstrakt v anglickom jazyku

The general reverse charge mechanism is an actual issue with anti-fraud connotations - as a preliminary instrument with effectiveness until 30. June 2022. Questions on possible influence of (general) reverse charge mechanism on companies' financial situation are not very desired, because of possible doubts on the neutrality of the VAT-system. We constructed a deterministic simulation model with parameters close to the business reality and tested the influence of the reverse charge mechanism on financial indicators – cash, absolute liquidity ratio and quick ratio. The result is that there is a relevant possibility to better the liquidity of a company – in the model case, the increase of the absolute liquidity

ratio was over 1/3. We find real the possibility of the general reverse charge mechanism as an effective instrument, not only for anti-fraud reasons.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

reverse charge mechanism, financial indicators, absolute liquidity ratio, quick ratio, simulation model, neutrality of the VAT-system

ÚVOD

Aktuálnou a živou daňovou témou s úniovým rozmerom (nie len) ostatných mesiacov je prenesenie daňovej povinnosti (*d'alej aj ako „RCM¹“*) v rámci systému dane z pridanej hodnoty (*d'alej aj ako „DPH“*) – dňa 27. decembra 2019 bola v Úradnom vestníku Európskej únie zverejnená smernica Rady (EÚ) 2018/2057 z 20. decembra 2018² (*d'alej aj ako „smernica o GRCM³“*), ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (*d'alej aj ako „smernica o DPH“*), pokiaľ ide o dočasné uplatňovanie všeobecného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodávaním tovaru a poskytovaním služieb presahujúcich určitú limitnú sumu, ktorou je 17.500,- Eur (pre jednu transakciu), a to s účinnosťou od 17. januára 2019 do 30. júna 2022. Takto novelizovaná smernica o DPH stanoveným postupom umožňuje (v súlade s akčným plánom v oblasti DPH⁴) členským štátom spĺňajúcim kritériá podľa jej čl. 199c (1) zaviesť GRCM na iné ako cezhraničné dodania, t. j. na dodania tovarov alebo služieb v rámci tuzemska.

Slovenská republika, na rozdiel od Českej republiky⁵, neuvažuje o zavedení takéhoto mechanizmu, pričom výpadok príjmov z DPH v Slovenskej republike ako jedno z kritérií bol v (relevantnom) roku 2014 v porovnaní s Českou republikou takmer dvojnásobný⁶. Podľa vyjadrenia Ministerstva financií

¹ Reverse Charge Mechanism – mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti v rámci systému dane z pridanej hodnoty.

² Na 3666. zasadnutí Rady Európskej únie (zloženie - životné prostredie) v Bruseli bol dňa 20. decembra 2018 prijatý jednomyselne všetkými 28 členskými štátmi Európskej únie návrh smernice o dočasnom všeobecnom RCM.

³ Generalised Reverse Charge Mechanism - všeobecné prenesenie daňovej povinnosti (*d'alej aj ako „GRCM“*).

⁴ Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Hospodárskemu a sociálnemu výboru o akčnom pláne v oblasti DPH – K jednotnému priestoru EÚ v oblasti DPH – čas rozhodnúť sa [COM(2016) 148 final zo 7. apríla 2016].

⁵ Česká republika požiadala o povolenie (formou vykonávacieho rozhodnutia Rady) zaviesť dočasný GRCM, a to listinami, ktoré Komisia prijala 21. januára 2019 a 22. marca 2019.

⁶ Výpadok príjmov z DPH podľa záverečnej správy z roku 2016 z 23. augusta 2016 o výpadkoch príjmov z DPH zverejnenej Komisiou bol v roku 2014 v Českej republike 16,14% a v Slovenskej republike 29,97%.

Slovenskej republiky Slovenská republika „...nesplňa podmienku podielu karuselových podvodov, ktorý musí byť vyšší ako 25 %⁷ celkového výpadku príjmov DPH, a to je jeden z dôvodov, prečo toto opatrenie nemôže byť na Slovensku prijaté...“⁸

Z pohľadu Európskej únie a jej záujmov ako aj z pohľadu záujmov členských štátov ide o **protipodvodový legislatívny akt** v oblasti DPH. V odbornej spisbe však nájdeme publikácie, ktoré sa zaoberajú aj mikroekonomickým významom/vplyvom RCM.

Ako vyplýva z témy tejto medzinárodnej vedeckej konferencie: „*Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*“ s orientáciou na skvalitňovanie podnikanie na Slovensku i v Čechách a v širšom rámci i v ostatných členských štátoch Európskej únie, našim **zámerom je predstaviť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti** (či sektorový alebo všeobecný) **ako faktor, ktorý má nie len protipodvodový charakter, ale môže ovplyvňovať ekonomické parametre/finančnú situáciu podniku.**

1. ODBORNÉ NÁZORY NA MIKROEKONOMICKÝ VPLYV RCM

Poradenská spoločnosť PricewaterhouseCoopers vypracovala v roku 2007 pre Európsku komisiu štúdiu⁹ so zameraním (aj) na zistenie dopadov RCM na peňažné toky podnikov. Vzorka podnikov, na ktorej bol prieskum v rámci tejto štúdie vykonaný, bolo 20 dopytovaných podnikov. Výsledok tejto štúdie je možné zrekapitulovať tak, že na malé a stredné podniky má RCM negatívny vplyv na peňažné toky a pozitívny vplyv má v zásade na veľké spoločnosti, pričom z údajov získaných od vyššie uvedenej vzorky podnikov nebolo možné zistiť súvisiace príčiny.

⁷ Podľa štúdie Ernst & Young *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods.*, s. 118 je v Slovenskej republike podiel karuselových obchodov na celkovom výpadku príjmov z DPH 24,99% (ako pomer 396 miliónov Eur a 2773 miliónov Eur) – z tejto štúdie vychádza aj argumentácia Českej republiky čo do výšky tohto pomeru (pre Českú republiku 28%).

(https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf)

⁸ Vid' SME *Slovensko nezavedie celoplošnú fakturáciu bez DPH* [online]. [cit. 30. 10. 2019] Dostupné na internete: <https://ekonomika.sme.sk/c/22129439/slovensko-nezavedie-celoplosnu-fakturaciu-bez-dph.html>

⁹ PRICEWATERHOUSECOOPERS: *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive.* [online]. Brusel: Európska komisia, 2007. 74 s.

V roku 2014 si dala Európska komisia vypracovať poradenskej spoločnosti Ernst & Young štúdiu¹⁰, ktorá mala o. i. za cieľ opísať a kvantifikovať vplyv RCM na peňažné toky podnikov. Dopytovaná vzorka podnikov bola tiež malá a zistenia nie sú vecne dobre odôvodniteľné, takže čiastkové závery tejto štúdie sú pre indukciu/extrahovanie všeobecnejších záverov nepoužiteľné¹¹.

V publikácii Svátkovej a Zídkovej¹² je vplyv RCM na finančnú situáciu podnikov charakterizovaný variantne, a to v závislosti od ich miesta v produkčnom/obchodnom reťazci a od oblasti podnikania. U veľkých výrobných podnikov, ktoré dodávajú mimo tuzemska, sa dá očakávať pozitívny vplyv na ich peňažné toky, nakoľko nebudú musieť čakať na inkaso nadmerných odpočtov. Veľké obchodné reťazce, predávajúce najmä konečným spotrebiteľom v rámci maloobchodu, môžu zavedením RCM pociťovať negatívny vplyv na svoje peňažné toky, nakoľko už nebudú mať v rozsahu DPH výhodu v dlhých lehotách splatnosti záväzkov voči svojim dodávateľom plynúcu zo súvisiaceho odpočítania dane – teda zo zníženia svojej daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie. U stredne veľkých obchodných spoločností, ktoré hradia svoje záväzky a inkasujú svoje pohľadávky pred úhradou daňovej povinnosti, je vplyv RCM neutrálny (žiadny).

Vyššie uvedený variantný opis vplyvu RCM bol pre nás inšpiráciou/pohnútkou k zostaveniu matematického modelu podniku, na ktorom je možné **v rámci výpočtových experimentov testovať peňažné toky v závislosti od podielu RCM na vstupe a výstupe**, a to za účelom lepšej možnosti indukovať/generalizovať použiteľné závery o RCM ako faktore ovplyvňujúcom hospodárenie podnikov. Za účelom zobrazenia rozmanitosti podnikov sme v rámci parametrov matematického modelu podniku zaviedli možnosť nastaviť rôzne lehoty splatnosti záväzkov a pohľadávok. Vplyv RCM na peňažné toky sa prejavuje zákonite na peňažných ukazovateľoch, ktoré v pomerovej podobe zodpovedajú ukazovateľom likvidity.

¹⁰ ERNST & YOUNG *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Final report.* [online]. Brusel: Európska únia, 2014. ISBN 978-92-79-44429-6, 183 s.

¹¹ Bližšie pozri 7. ŠUTOVSKÁ, A. *Vplyv dane z pridanej hodnoty na stavebný podnik v Slovenskej republike.* In *Nehmuteľnosti a bývanie.* s., roč. 11, č. 1. 2016, s. 12-13.

¹² SVÁTKOVÁ, S. – ZÍDKOVÁ, H. *Možnosti a meze principu reversecharge.* In *Teoretické a praktické aspekty verejných financií* [CD]. Praha: Oeconomica, 2011. 90 s.

2. ZOSTAVENIE MATEMATICKÉHO MODELU PODNIKU PRE ANALÝZU VPLYVU RCM NA VYBRANÉ UKAZOVATELE

Na tomto mieste je potrebné ustáliť, aké ukazovatele budeme vyčísl'ovať v závislosti od podielu RCM na vstupe a výstupe modelového podniku. Z vyššie uvedeného už vyplynulo, že vplyv RCM sa prejavuje na peňažných tokoch, t. j. budeme sledovať **ukazovatele likvidity**, ktoré „*Vyjadrujú a kvantifikujú schopnosť podniku uhradiť splatné záväzky.*“¹³

2.1. Charakteristika ukazovateľov likvidity

Likvidita vyjadruje schopnosť podniku uhradiť splatné záväzky a **likvidnosť**¹⁴ je schopnosť transformácie majetku na platobné prostriedky.

Aktíva (majetok) sa rozdeľujú do týchto tried likvidnosti:

1. *najlikvidnejšie* - finančný majetok (peniaze, ceniny, krátkodobé cenné papiere),
2. *majetkové súčasti realizovateľné v krátkej dobe* - splatné krátkodobé pohľadávky,
3. *menej likvidné* - zásoby,
4. *dlhodobo likvidné* - obligácie, dlhodobé pôžičky, termínované vklady
5. *takmer nelikvidné* - dlhodobý hmotný majetok.

Na základe likvidnosti aktív rozlišujeme tri stupne likvidity¹⁵:

Pohotová likvidita¹⁶

$$\text{Likvidita I. stupňa (pohotová)} = \frac{\text{finančný majetok (1. trieda)}}{\text{krátkodobé záväzky}}$$

Ak porovnáme hodnoty čitateľa a menovateľa ukazovateľa pohotovej likvidity vyčíslením ich rozdielu, dostávame rozdielový ukazovateľ **čisté pohotové prostriedky I. stupňa**.

¹³ VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie*. 4. vyd. Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002, s. 400.

¹⁴ Pojmy „likvidita“ a „likvidnosť“ nie sú synonymá.

¹⁵ Bližšie pozri VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie*. 4. vyd. Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002, s. 396 - 402.

¹⁶ Finančný majetok 1. triedy sú tzv. najlikvidnejšie aktíva, t. j. peniaze, ceniny a krátkodobý finančný majetok. Krátkodobé záväzky sú záväzky z obchodného styku, bežné bankové úvery, krátkodobé finančné výpomoci. Odporúčaná hodnota pohotovej likvidity pre podnik zaoberajúci sa výrobnou činnosťou je v intervale 0,2 až 0,6 (pravidlo 1 : 5).

Bežná likvidita¹⁷

obežné aktíva - zásoby - dlhodobé pohľadávky
(1.+2. trieda)

Likvidita II. stupňa (bežná) = $\frac{\text{obežné aktíva - zásoby - dlhodobé pohľadávky (1.+2. trieda)}}{\text{krátkodobé záväzky}}$

Ak porovnáme hodnoty čitateľa a menovateľa ukazovateľa bežnej likvidity vyčíslením ich rozdielu, dostávame rozdielový ukazovateľ **čistý peňažný majetok**.

Celková likvidita¹⁸

obežné aktíva - dlhodobé pohľadávky
(1.+2.+3.trieda)

Likvidita III. stupňa (celková) = $\frac{\text{obežné aktíva - dlhodobé pohľadávky (1.+2.+3.trieda)}}{\text{krátkodobé záväzky}}$

Ak porovnáme hodnoty čitateľa a menovateľa celkovej likvidity vyčíslením ich rozdielu, dostávame rozdielový ukazovateľ **čistý pracovný kapitál**.

2.2. Zostavenie matematického modelu podniku

Cieľom výpočtových experimentov prostredníctvom modelu podniku je zistiť vplyv RCM na ukazovatele likvidity. Nakoľko RCM je vecným faktorom pre zmenu objemu peňazí, krátkodobých pohľadávok a krátkodobých záväzkov podniku, budeme sa orientovať na **vyčísľovanie zmien objemu peňazí, pohotovej likvidity a bežnej likvidity**. Vplyv RCM na ukazovateľ celkovej likvidity nie je predmetom nášho skúmania, pretože RCM nemá relevantný vecný vplyv na objem zásob, ktoré zodpovedajú 3. triede likvidnosti majetku.

Zostavili sme deterministický simulačný¹⁹ ekonomicko-matematický model podniku s počiatočnou súvahou:

¹⁷ Na úhradu krátkodobých záväzkov môžeme použiť nielen peniaze a krátkodobý finančný majetok, ale aj peňažné prostriedky zo splatných krátkodobých pohľadávok. Nedobytné pohľadávky je potrebné vylúčiť. Odporúčaná hodnota je v intervale 1 až 1,5.

¹⁸ Celkový potenciál likvidity podniku, t. j. celý obežný majetok (bez dlhodobých pohľadávok) je schopný hradiť krátkodobé záväzky. Vyjadruje koľkokrát pokrývajú obežné aktíva krátkodobé záväzky. Optimálna hodnota je v rozmedzí 2 až 2,5 – teda krátkodobé záväzky by nemali byť vyššie ako 40 % z hodnoty obežných aktív.

¹⁹ Bližšie k ekonomicko-matematickým simuláciám pozri GROS, I. *Kvantitatívne metódy v manažerskom rozhodovaní*. Praha: Grada Publishing a.s., 2003, s 378-403.

Aktíva		SÚVAHA K 1.1.01		Pasíva	
<i>DHIM</i>	960 000,- Eur	<i>Vlastné imanie</i>	1 560 000,- Eur		
<i>Zásoby</i>	0,- Eur	<i>Závazky</i>	0,- Eur		
<i>Pohľadávky</i>	0,- Eur				
<i>Peniaze</i>	600 000,- Eur				
<hr/>		<hr/>			
<i>Aktíva spolu</i>	1 560 000,- Eur	<i>Pasíva spolu</i>	1 560 000,- Eur		

Korešpondujúc s pojmovým aparátom manažérskeho účtovníctva uvádzame nasledovné produkčné charakteristiky modelu podniku:

<i>Objem produkcie (za kalendárny mesiac)</i>	=	10 000 jednotiek
<i>Predajná cena</i>	=	110,- Eur/jednotku
<i>Jednotkové variabilné náklady</i>	=	100,- Eur/jednotku,
z toho interné náklady sú 20%.		
<i>Fixné náklady (za kalendárny mesiac)</i>	=	80 000,- Eur,
z toho interné náklady sú 20%, pričom súčasťou interných fixných nákladov sú aj odpisy zodpovedajúce dobe rovnomerného (proporcionálneho) odpisovania 10 rokov (mesačné odpisy sú 8 000,- Eur).		

Za účelom zistenia vplyvu (iba/výlučne) RCM na peňažné toky, teda aj na ukazovatele likvidity, je potrebné eliminovať vplyv odpisov (ako zdroja financovania) na peňažné toky, a preto počítame s investičným režimom jednoduchej reprodukcie, t. j. modelový podnik mesačne nakúpi investície v hodnote (bez DPH) mesačných odpisov, pričom doba ich odpisovania je rovnaká, t. j. 10 rokov. Analogicky je potrebné eliminovať aj vplyv zisku (ako zdroja financovania) na peňažné toky, a preto počítame s rozdelením čistého zisku na výplatu dividend v plnom rozsahu, a to vždy v júli nasledujúceho roka²⁰. Čistý zisk zodpovedá zisku po zdanení (splatnou²¹) daňou z príjmu právnických osôb (s aktuálnou sadzbou), ktorá je splatná a hradená vždy v marci nasledujúceho roka).

Pre splatnosti pohľadávok a záväzkov sme do modelu zaviedli možnosti lehôt

- do 30 dní,
- od 31 do 60 dní a
- od 61 do 90 dní,

²⁰ V modelovom podniku abstrahujeme od súvisiacej preddavkovej povinnosti.

²¹ V modelovom podniku abstrahujeme od odloženej dane.

a to pre pohľadávky samostatne a pre záväzky samostatne (samostatne aj pre interné záväzky aj pre externé záväzky).

Podiel RCM na vstupe a podiel RCM na výstupe (oba v intervale 0 až 1) sú **vstupné premenné** (v terminológii matematiky nezávislé premenné), ktorých zmeny spôsobujú zmeny **výstupných premenných** (v terminológii matematiky závislé premenné), ktorými sú *priemerný stav peňazí, priemerná hodnota pohotovej likvidity a priemerná hodnota bežnej likvidity*.

2.3. Parametre modelového podniku a priebeh simulačného výpočtu

Simulačný výpočet sme realizovali v prostredí EXCEL – pre obdobie 20 rokov, teda 240 mesiacov sme simulovali zmeny podielu RCM na vstupe a podielu RCM na výstupe, pričom sme priebežne (za každý mesiac) vyčísl'ovali tržby, náklady, zisk, krátkodobé pohľadávky (vrátane nárokov na vrátenie nadmerného odpočtu) a krátkodobé záväzky (vrátane daňovej povinnosti), stav peňazí, pohotovú likviditu a bežnú likviditu. Záväzky, ktoré zodpovedali variabilným a fixným nákladom, boli štruktúrované na interné (20%) a externé (80%). Z vyššie uvedených ukazovateľom sme vyčísl'ili priemerné hodnoty za celé obdobie simulácie, t. j. za 20 rokov.

Čo do štruktúry lehôt splatnosti, zvolili sme podľa nášho názoru typickú/bežnú štruktúru (bez odvetvových špecifik), ktorá je nám známa v praxe našich klientov, a to:

- 70% pohľadávok má lehotu splatnosti do 30 dní,
- 30% pohľadávok má lehotu splatnosti od 31 do 60 dní,
- 95% externých záväzkov má lehotu splatnosti do 30 dní,
- 5% externých záväzkov má lehotu splatnosti od 31 dní do 60 dní a
- 100% interných záväzkov má lehotu splatnosti do 30 dní.

Daňové sadzby, ktoré sme v modelovom podniku použili zodpovedajú 20%-nej sadzbe DPH a 21%-nej sadzbe dane z príjmu právnických osôb. Ďalšie parametre v oblasti zodpovedajú aktuálnej právnej úprave pri zdaňovacom období, ktorým je kalendárny mesiac.

3. ÚDAJE ZÍSKANÉ VÝPOČTOVÝM EXPERIMENTOM A ICH INTERPRETÁCIA

Vyššie opísaný výpočtový experiment poskytol prostredníctvom simulačného výpočtu pre simulované obdobie 20 rokov ekonomické/finančné údaje o modelovom podniku, ktoré budú v ďalšom texte zobrazené v tabuľkách o priemernom stave peňazí, o priemernej pohotovej likvidite a o priemernej bežnej likvidite, a to v závislosti od podielu RCM na vstupe od podielu RCM na výstupe.

Pre lepšie porozumenie súvislostí v rámci zákonitostí zmien hodnôt stavu peňazí, pohotovej likvidity a bežnej likvidity, je užitočné najprv vysvetliť, v ktorej oblasti hodnôt vstupných veličín, teda hodnôt podielu RCM na vstupe a podielu RCM na výstupe, sa nachádza prechod medzi daňovými povinnosťami (pre DPH) a nadmernými odpočtami (tzv. **izočiara zodpovedajúca nulovej hodnote** daňovej povinnosti/nadmerného odpočtu) . Za týmto účelom sme simulačnými výpočtami prostredníctvom vyššie opísaného modelu vyčíslili súvisiace hodnoty zúčtovacieho vzťahu pre DPH (či už daňové povinnosti alebo nadmerné odpočty) a zaznamenali do nasledovnej tabuľky.

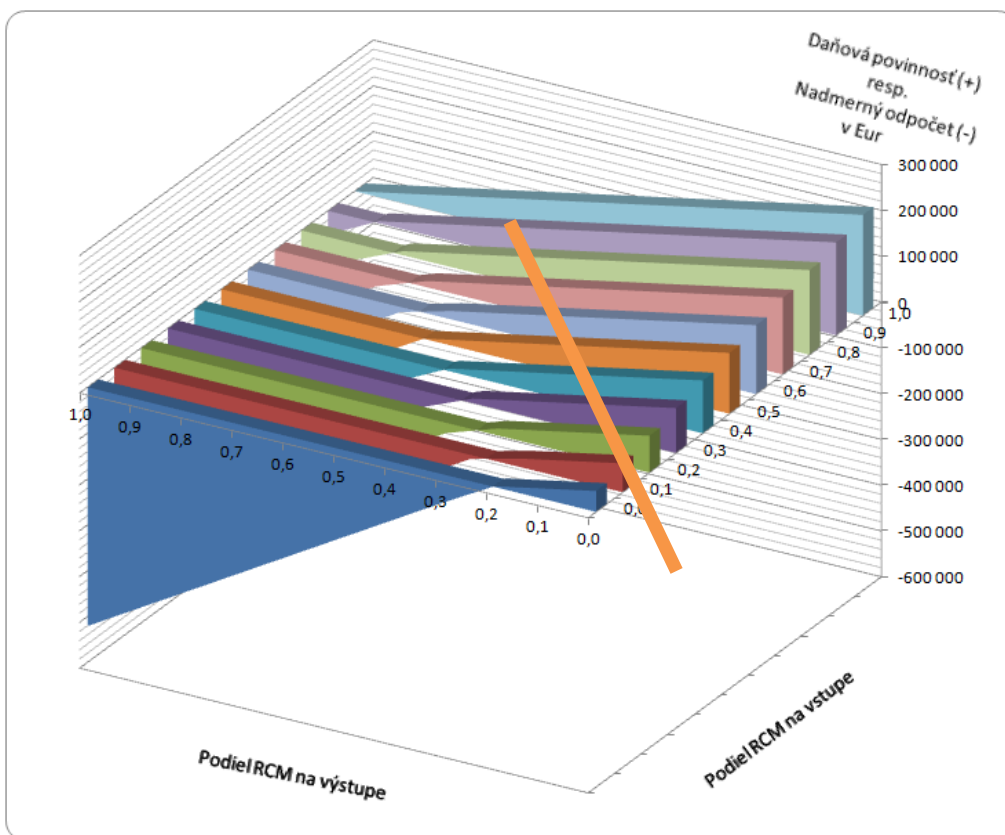
Tabuľka č. 1: Daňová povinnosť (+) resp. nadmerný odpočet (-) (v Eur) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe

		Podiel RCM na výstupe										
		0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1,0
Podiel RCM na vstupe	0,0	45 600	23 600	1 600	-60 945	-126 670	-192 395	-258 120	-323 845	-389 570	-455 295	-521 020
	0,1	63 040	41 040	19 040	-8 843	-74 568	-140 293	-206 018	-271 743	-337 468	-403 193	-468 918
	0,2	80 480	58 480	36 480	14 480	-22 466	-88 191	-153 916	-219 641	-285 366	-351 091	-416 816
	0,3	97 920	75 920	53 920	31 920	9 920	-36 089	-101 814	-167 539	-233 264	-298 989	-364 714
	0,4	115 360	93 360	71 360	49 360	27 360	5 360	-49 712	-115 437	-181 162	-246 887	-312 612
	0,5	132 800	110 800	88 800	66 800	44 800	22 800	800	-63 335	-129 060	-194 785	-260 510
	0,6	150 240	128 240	106 240	84 240	62 240	40 240	18 240	-11 233	-76 958	-142 683	-208 408
	0,7	167 680	145 680	123 680	101 680	79 680	57 680	35 680	13 680	-24 856	-90 581	-156 306
	0,8	185 120	163 120	141 120	119 120	97 120	75 120	53 120	31 120	9 120	-38 479	-104 204
	0,9	202 560	180 560	158 560	136 560	114 560	92 560	70 560	48 560	26 560	4 560	-52 102
	1,0	220 000	198 000	176 000	154 000	132 000	110 000	88 000	66 000	44 000	22 000	0

Pre vyvodzovanie záverov názornejší obraz poskytujú tieto údaje v zobrazení na grafe č. 1 (viď nižšie), v ktorom **je vyššie uvedená izočiara označená oranžovou farbou a rozdeľuje graf (obor hodnôt) na oblasť**

nadmerných odpočtov²² (záporné hodnoty) a na oblasť daňových povinností²³ (kladné hodnoty). Ako bude zrejme ďalej, rozdelenie grafu na oblasť nadmerných odpočtov (vľavo od izočiary) a oblasť daňových povinností (vpravo od izočiary), je užitočné pre porozumenie a interpretáciu údajov získaných výpočtovým experimentom. Orientácia osí všetkých grafov uvedených v tomto príspevku je jednotná, takže pri nasledovnej interpretácii bude možné uvedomovať si tieto dve oblasti, rozdelené vyššie uvedenou izočiарou, ktorá vytvára na všetkých prezentovaných grafoch rozhranie (príp. „hrebeň“) medzi oblasťou nadmerných odpočtov a oblasťou daňových povinností.

Graf č. 1: Daňová povinnosť (+) resp. nadmerný odpočet (-) (v Eur) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe



²² Oblasť nadmerných odpočtov sa nachádza vľavo od vyššie uvedenej (oranžovej) izočiary.

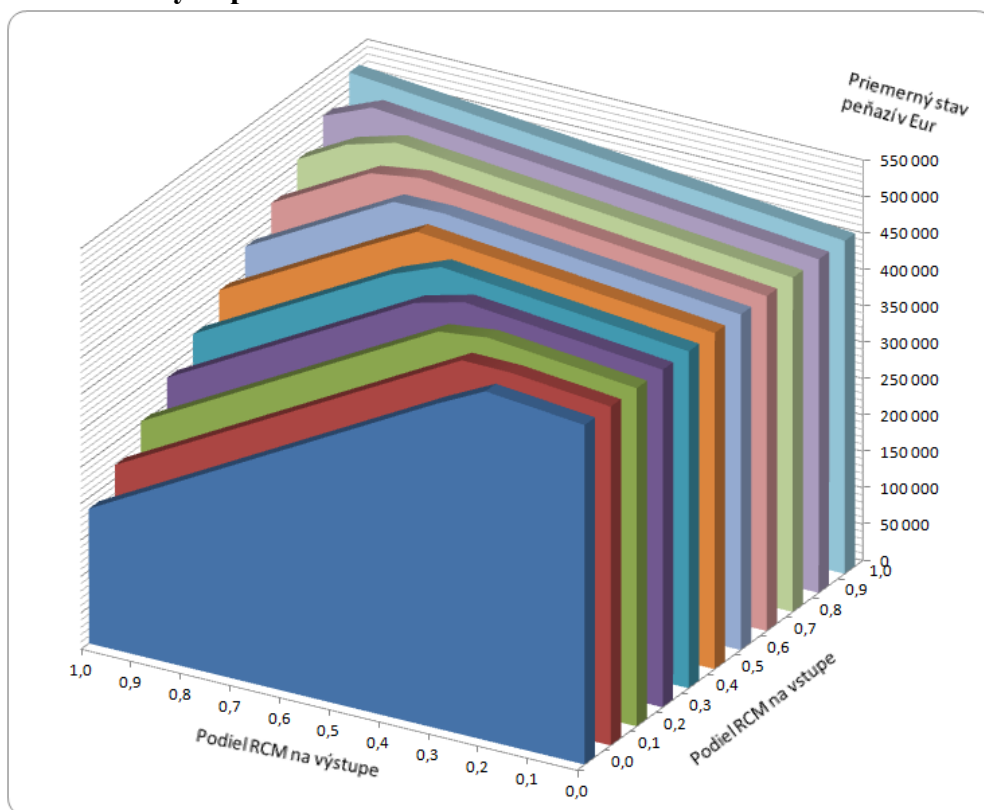
²³ Oblasť daňových povinností sa nachádza vpravo od vyššie uvedenej (oranžovej) izočiary.

Údaje o priemerných hodnotách stavu peňazí, pohotovej likvidity a bežnej likvidity sú zobrazené v nasledovných tabuľkách a grafoch.

Tabuľka č. 2: Priemerný stav peňazí (v Eur) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe

		Podiel RCM na výstupe										
		0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1,0
Podiel RCM na vstupe	0,0	465 792	472 365	478 937	444 965	407 812	370 660	333 507	296 355	259 202	222 050	184 897
	0,1	464 923	471 496	478 068	478 758	441 605	404 453	367 300	330 148	292 995	255 843	218 690
	0,2	464 055	470 627	477 200	483 772	475 399	438 246	401 094	363 941	326 789	289 636	252 484
	0,3	463 187	469 759	476 332	482 904	489 477	472 040	434 888	397 735	360 583	323 430	286 277
	0,4	462 318	468 891	475 463	482 036	488 608	495 181	468 681	431 529	394 376	357 224	320 071
	0,5	461 450	468 022	474 595	481 167	487 740	494 312	500 885	465 322	428 170	391 017	353 865
	0,6	460 582	467 154	473 727	480 299	486 872	493 444	500 017	499 116	461 964	424 811	387 659
	0,7	459 713	466 285	472 858	479 430	486 003	492 575	499 148	505 720	495 757	458 604	421 452
	0,8	458 845	465 417	471 990	478 562	485 135	491 707	498 280	504 852	511 425	492 398	455 246
	0,9	457 977	464 549	471 122	477 694	484 267	490 839	497 412	503 984	510 557	517 129	489 040
1,0	457 108	463 680	470 253	476 825	483 398	489 970	496 543	503 115	509 688	516 260	522 833	

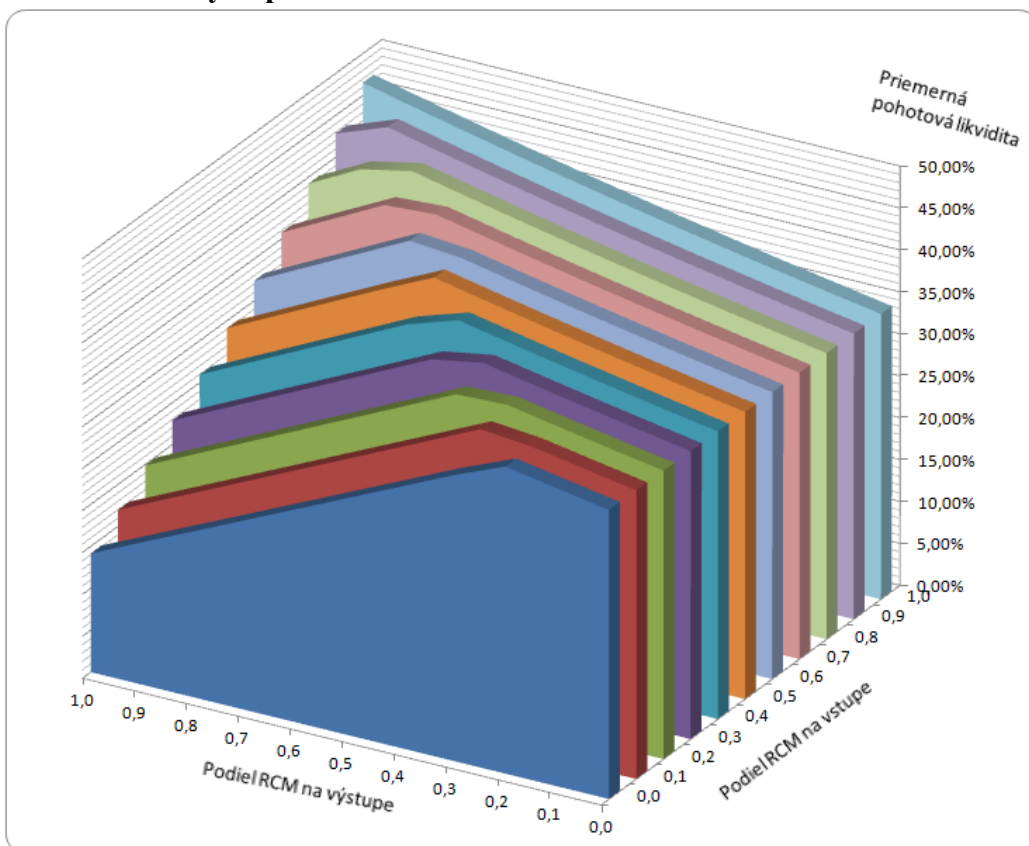
Graf č. 2: Priemerný stav peňazí (v Eur) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe



Tabuľka č. 3: Priemerná pohotová likvidita (v %) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe

		Podiel RCM na výstupe										
		0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1,0
Podiel RCM na vstupe	0,0	34,45%	35,52%	36,61%	34,06%	31,22%	28,37%	25,53%	22,69%	19,84%	17,00%	14,16%
	0,1	34,41%	35,47%	36,57%	37,17%	34,28%	31,40%	28,52%	25,63%	22,75%	19,87%	16,98%
	0,2	34,37%	35,43%	36,53%	37,67%	37,44%	34,51%	31,59%	28,66%	25,74%	22,81%	19,89%
	0,3	34,32%	35,39%	36,49%	37,63%	38,80%	37,72%	34,75%	31,78%	28,81%	25,85%	22,88%
	0,4	34,28%	35,35%	36,45%	37,58%	38,76%	39,98%	38,01%	34,99%	31,98%	28,97%	25,96%
	0,5	34,24%	35,30%	36,40%	37,54%	38,72%	39,94%	41,20%	38,30%	35,24%	32,19%	29,13%
	0,6	34,20%	35,26%	36,36%	37,50%	38,68%	39,90%	41,16%	41,71%	38,61%	35,50%	32,40%
	0,7	34,16%	35,22%	36,32%	37,46%	38,63%	39,85%	41,12%	42,43%	42,07%	38,92%	35,77%
	0,8	34,11%	35,18%	36,28%	37,41%	38,59%	39,81%	41,07%	42,39%	43,74%	42,45%	39,25%
	0,9	34,07%	35,13%	36,23%	37,37%	38,55%	39,77%	41,03%	42,34%	43,70%	45,11%	42,84%
1,0	34,03%	35,09%	36,19%	37,33%	38,51%	39,73%	40,99%	42,30%	43,66%	45,07%	46,54%	

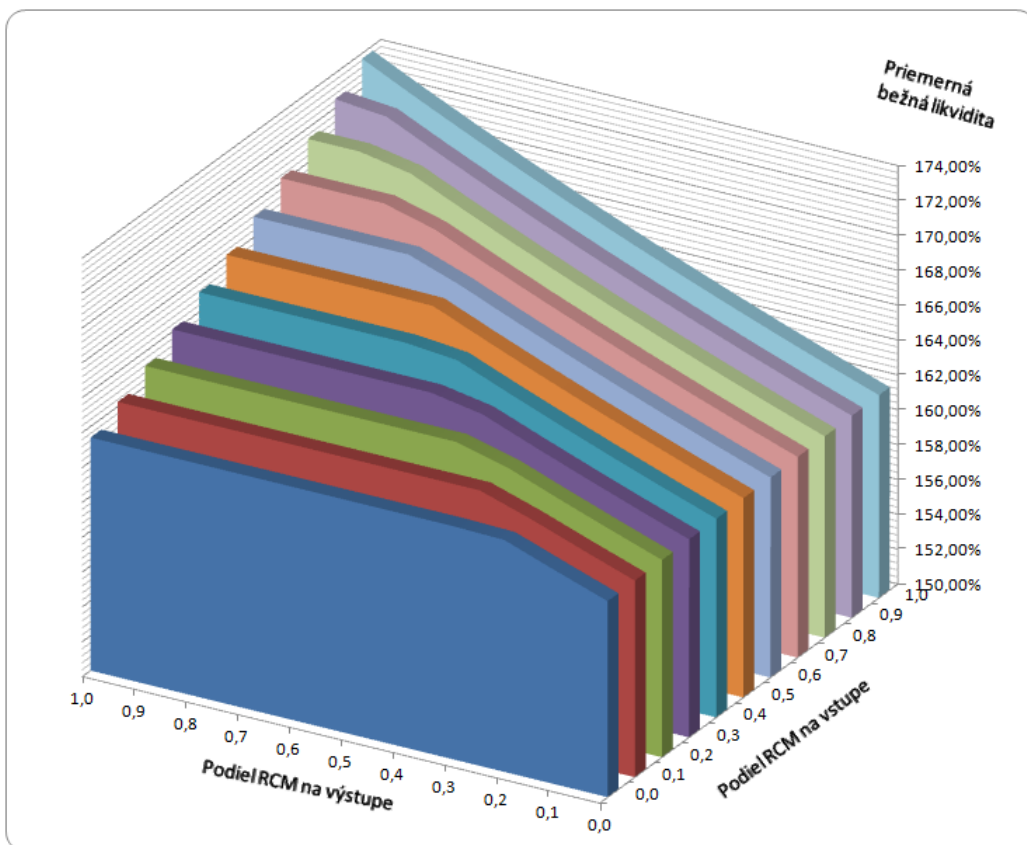
Graf č. 3: Priemerná pohotovú likvidita (v %) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe



Tabuľka č. 4: Priemerná bežná likvidita (v %) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe

		Podiel RCM na výstupe											
		0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1,0	
Podiel RCM na vstupe	0,0	161,24%	162,25%	163,30%	163,38%	163,38%	163,38%	163,38%	163,38%	163,38%	163,38%	163,38%	163,38%
	0,1	161,28%	162,29%	163,34%	164,28%	164,28%	164,28%	164,28%	164,28%	164,28%	164,28%	164,28%	164,28%
	0,2	161,32%	162,33%	163,38%	164,47%	165,20%	165,20%	165,20%	165,20%	165,20%	165,20%	165,20%	165,20%
	0,3	161,36%	162,37%	163,42%	164,51%	165,64%	166,16%	166,16%	166,16%	166,16%	166,16%	166,16%	166,16%
	0,4	161,40%	162,41%	163,47%	164,56%	165,68%	166,85%	167,14%	167,14%	167,14%	167,14%	167,14%	167,14%
	0,5	161,44%	162,46%	163,51%	164,60%	165,73%	166,90%	168,11%	168,15%	168,15%	168,15%	168,15%	168,15%
	0,6	161,48%	162,50%	163,55%	164,64%	165,77%	166,94%	168,16%	169,19%	169,19%	169,19%	169,19%	169,19%
	0,7	161,52%	162,54%	163,59%	164,69%	165,82%	166,99%	168,20%	169,46%	170,27%	170,27%	170,27%	170,27%
	0,8	161,56%	162,58%	163,64%	164,73%	165,86%	167,04%	168,25%	169,51%	170,82%	171,38%	171,38%	171,38%
	0,9	161,60%	162,62%	163,68%	164,78%	165,91%	167,08%	168,30%	169,56%	170,87%	172,23%	172,52%	172,52%
1,0	161,63%	162,66%	163,72%	164,82%	165,96%	167,13%	168,35%	169,61%	170,93%	172,29%	173,70%	173,70%	

Graf č. 4: Priemerná bežná likvidita (v %) modelového podniku v závislosti od podielu RCM na vstupe a od podielu RCM na výstupe



3.1. Interpretácia experimentálnych výsledkov/údajov

Ad priemerný stav peňazí (viď tabuľku č. 2 a graf č. 2)

Pomyslená izočiara tvorí hrebeň medzi (ľavou) oblasťou nadmerných odpočtov a (pravou) oblasťou daňových povinností. V oblasti nadmerných odpočtov dochádza s nárastom podielu RCM na výstupe k (relatívne silnejšiemu) poklesu stavu peňazí (minimum stavu peňazí nastáva pri 100 % RCM na výstupe a 0 % RCM na vstupe, a to z dôvodu vysokých hodnôt nadmerných odpočtov. V oblasti daňových povinností, s nárastom podielu RCM na výstupe dochádza k miernemu nárastu stavu peňazí (maximum nastáva je pri 100 % RCM na výstupe a pri 100% RCM na vstupe).

Ad priemerná pohotová likvidita (vid' tabuľku č. 3 a graf č. 3)

Opis je analogický ako v prípade stavu peňazí, nakoľko čitateľom tohto ukazovateľa je stav peňazí, pričom hodnota menovateľa (krátkodobé záväzky) je relatívne stabilná (v modelovom prípade v intervale 1 123 tisíc Eur až 1352 tisíc Eur).

Ad priemerná bežná likvidita (vid' tabuľku č. 4 a graf č. 4)

Priemerná bežná likvidita rastie s nárastom podielu RCM na vstupe a s nárastom podielu RCM na výstupe. Minimum dosahuje pri štandardnom režime DPH (bez RCM) a maximálna hodnota je pri úplnom RCM na vstupe a pri úplnom RCM na výstupe.

Vyššie uvedené indikuje, že **najlepšie hodnoty** stavu peňazí ako aj maximálne hodnoty pohotovej likvidity a maximálne hodnoty bežnej likvidity **dosahuje modelový podnik** (ktorý bol parametrizovaný v súlade s hospodárskou praxou) **pri úplnom RCM na vstupe a pri úplnom RCM na výstupe**.

ZÁVER

Z histórie RCM vidíme, že sa jeho uplatnenie postupne rozširuje (z protipodvodových dôvodov). GRCM podľa smernice o GRCM má len dočasný charakter. Otázne je, či Slovenská republika naozaj nespĺňa kritérium podielu karuselových obchodov na celkovom výpadku príjmov z DPH (vid' pozn. pod čiarou č. 7). Zavedené uplatňovanie kontrolných výkazov svedčí v prospech možnosti GRCM aj pre Slovenskú republiku, pričom úprava účtovných systémov by bola nenáročná, nakoľko RCM sa v našom právnom poriadku už uplatňuje.

Ako sme uviedli vyššie, okrem protipodvodového efektu má RCM (príp. GRCM) pozitívny vplyv aj na (najmä finančné) hospodárenie podnikov, snád' okrem veľkých maloobchodných reťazcov²⁴, ktoré ťažia z dlhých lehôt splatnosti svojich záväzkov v kombinácii s v zásade okamžitou úhradou od svojich zákazníkov, čím je dané, že pri štandardnom režime DPH (bez RCM) disponujú väčším objemom peňazí.

²⁴ Výpočtový experiment s našim modelom za podmienky lehôt splatnosti záväzkov 31 až 60 dní (resp. 61 až 90 dní) a lehôt splatnosti pohľadávok do 30 dní potvrdzuje, že zavedením GRCM na vstupe by klesol priemerný stav peňazí, pričom ukazovatele likvidity by zostali takmer nezmenené.

Súdny dvor Európskej únie opakovane judikoval²⁵ a doktrína²⁶ to uvádza tiež, že **zásada neutrality systému DPH** znamená, že táto daň zaťažuje výlučne konečného spotrebiteľa a je úplne neutrálna vo vzťahu k platiteľom dane, ktorí vstupujú do výrobného a distribučného procesu pred štádiom konečného zdanenia, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo. Samotná **skutočnosť, že RCM, príp. GRCM je faktorom pre zlepšenie finančnej situácie podniku** (zdaniteľnej osoby) **vyvoláva pochybnosti o skutočnej neutralite systému DPH**. Toto vyplýva aj z argumentácie o opaku, t. j. ak by DPH (so štandardným režimom – bez RCM) bola ozaj neutrálna, tak by zvyšujúci sa podiel RCM (na vstupe, na výstupe) bol voči finančnej situácii tiež neutrálny (bol by bez vplyvu). **Relevantný vplyv RCM na finančnú situáciu podniku** vieme extrahovať aj z tabuľky č. 3 (a z grafu č. 3), z ktorých údajov vyplýva, že zavedenie GRCM by zvýšilo u modelového podniku priemernú **pohotovú likviditu** z 34,45% (štandardný režim DPH) na 46,54% (pri GRCM na vstupe i výstupe), t. j. **viac ako o 1/3**. Z veľkej časti by odpadli problémy týkajúce sa náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (spolu so súvisiacim prechodným ustanovením, s nízkou sadzbou, so 6-mesačným vákuom²⁷, počas ktorého platiteľovi nepatrí žiadna náhrada), nakoľko táto náhrada má vyvažovať „neneutralitu“ systému DPH spôsobujúcu, že zdaniteľné osoby musia samé znášať a podnikateľsky korigovať finančné dôsledky zadržania nadmerného odpočtu.

Sme toho názoru, že snahy niektorých členských štátov o zavedenie GRCM budú pokračovať aj ďalej, a to aj po 30. júni 2022. Poctiví podnikatelia ho okrem dôvodov možného zlepšenia ich peňažných/likviditných ukazovateľov vítajú aj z dôvodu, že odpadne zadržiavanie nadmerných odpočtov (nadmerné odpočty v zásade nebudú), ktoré zadržiavanie sme v rámci nášho simulačného modelu nezohľadňovali. Potreba efektívneho boja proti podvodom, ktorý je záujmom členských štátov, je samozrejme z pohľadu členských štátov významným konštantným dôvodom pre zavedenie GRCM ako protipodvodového nástroja.

²⁵ Napr. rozhodnutia SD EÚ (ESD) spojené veci C-283/06 a C-312/06, C-317/94, C-427/98.

²⁶ BERGER, W. a kol. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Praha: I. VOX, a.s., 2010, s. 73 – 82.

²⁷ Ust. § 79a ods.2 druhá veta zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov je podľa nášho názoru v rozpore s úniovým právom, ktorého záväzný výklad relevantný pre túto otázku nájdeme v rozhodnutiach SD EÚ (ESD) vo veciach C-25/07, C-107/10, C-431/12, C120/15.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BERGER, W. a kol. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. ISBN 978-80-86324-83-8, 736 s.
2. ERNST & YOUNG *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Final report*. [online]. Brusel: Európska únia, 2014. ISBN 978-92-79-44429-6, 183 s.
[cit. 30. 10. 2019] Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf
3. ERNST & YOUNG *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final Report*. [online]. Brusel: Európska únia, 2015. ISBN 978-92-79-48856-6, 224 s.
[cit. 30. 10. 2019] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf
4. GROS, I. *Kvantitativní metody v manažerském rozhodování*. Praha: Grada Publishing a.s., 2003. ISBN 80-247-0421-8, 432 s.
5. PRICEWATERHOUSECOOPERS: *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive*. [online]. Brusel: Európska komisia, 2007. 74 s.
[cit. 2015.09.10.] Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf
6. SVÁTKOVÁ, S. – ZÍDKOVÁ, H. *Možnosti a meze principu reversecharge*. In *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí* [CD]. Praha: Oeconomica, 2011. ISBN 978-80-245-1763-6, 90 s.
7. ŠUTOVSKÁ, A. *Vplyv dane z pridanej hodnoty na stavebný podnik v Slovenskej republike*. In *Nehnuteľnosti a bývanie*. s., roč. 11, č. 1. 2016. ISSN 1336-944X, 6-19. (2016).
8. VLACHYNSKÝ, K. a kol. *Podnikové financie*. 4. vyd. Bratislava: SÚVAHA spol. s r.o., 2002. ISBN 80-88727-48-0, 508 s.

KONTAKT NA AUTORA

dusan.hesek@is.paneurouni.com

Paneurópska vysoká škola, Fakulta práva

Tomášikova 20

821 02 Bratislava

Slovenská republika

REFORMA SYSTÉMU DPH V EÚRÓPSKEJ ÚNII – „REVOLÚCIA“ ALEBO LEN „EVOLÚCIA“?¹

VAT SYSTEM REFORM IN THE EUROPEAN UNION – „REVOLUTION“ OR ONLY A „EVOLUTION“?

Ladislav Hrabčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Autor sa v predmetnom príspevku zaoberá aktuálnym systémom dane z pridanej hodnoty v rámci Európskej únie a jeho navrhovanou reformou, ktorej cieľom je zlepšiť už zastaralý a málo efektívny platný právny stav. Navrhovanou reformou majú byť zavedené určité nástroje, na ktoré autor v texte poukáže, pričom neopomína ani formulovanie vlastných názorov a záverov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

Európska únia, daň z pridanej hodnoty, daňové úniky

Abstrakt v anglickom jazyku

The author deals with the current system of value added tax within the European Union and its proposed reform, which aims to improve the already outdated and ineffective legal situation. The proposed reform is intended to introduce certain measures that the author points out in the text, not forgetting to formulate his own opinions and conclusions.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

European Union, value added tax, tax evasions

¹ Tento príspevok vznikol ako čiastkový výstup riešenia projektu vvgS-2019-1068 „*Blockchain technológia ako činiteľ ovplyvňujúci súčasnú podobu práva*“ a VEGA 1/0846/17: „*Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo - právne dopady*“.

ÚVOD

Európska únia (ďalej aj ako „EÚ“) je typ medzinárodnej organizácie regionálneho charakteru², ktorá je veľmi činná aj v oblasti tvorby práva. Právo EÚ preniká do vnútroštátnych záležitostí a daňovo – právne otázky nie sú výnimkou. Úvodom je preto potrebné poukázať na **daňovú politiku** v EÚ, ktorú tvoria 3 základné zložky, a síce:

1. nepriame dane – v danej oblasti (zložke) je EÚ činná najviditeľnejšie, a preto harmonizuje a koordinuje právnu úpravu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“), ako všeobecnej nepriamej dane, a tiež spotrebných daní (napr. smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH),
2. priame dane – v tejto oblasti sú členské štáty omnoho zdržanlivejšie v porovnaní s predchádzajúcou zložkou a procesy sa obmedzujú na určité harmonizačné akty, čo sa týka zdaňovania fyzických a právnických osôb (napr. smernica Rady č. 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplat úrokov) a
3. správa daní, medzinárodná pomoc a vzájomná spolupráca členských štátov – pravidlá v tejto oblasti majú procesnoprávny charakter a uplatňujú sa vo vzťahoch na úrovni EÚ medzi členskými štátmi navzájom, ako aj vo vzťahu ku tretím štátom (napr. smernica Rady č. 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení).³

Už ako bolo vyššie spomenuté, štáty sa nechcú vzdať úplne suverenity v daňových záležitostiach.⁴ Vždy boli a určite aj budú rozdiely v daňovej legislatíve medzi členskými štátmi, čo je ovplyvnené aj materiálnymi prameňmi práva (skutočnosť spoločenské, politické, historické a iné). „*Vývoj daňových ustanovení EÚ je zameraný na hladké fungovanie vnútorného trhu, pričom harmonizácia nepriamych daní bola riešená skôr a vo väčšom rozsahu než priame zdaňovanie.*“⁵

V súvislosti s tým vidíme ako nevyhnutné uviesť zaujímavú úvahu o tom, či aj prostredníctvom reformy systému DPH a jej navrhovaných nástrojov (najmä

² MAZÁK, J. - JÁNOŠIKOVÁ, M. *Základy práva Európskej únie*. 1. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, spol. s. r. o., 2009, s. 740.

³ Bližšie: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 158.

⁴ Bližšie: napr. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 408 s.

⁵ Dostupné online: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sk/FTU_2.6.9.pdf.

pokiaľ hovoríme o zavedení komplexného jednotného kontaktného miesta) sa nevytvára priestor na postupnú harmonizáciu ďalšej zložky daňovej politiky EÚ – správa daní, medzinárodná pomoc a vzájomná spolupráca členských štátov, ktorá doposiaľ bola ponechaná na členských štátoch. O nepriamom prenikaní práva EÚ do ďalších zložiek daňovej politiky sa už zmienili niektorí autori.⁶

Vidíme teda, že oblasť nepriamych daní ako imanentnej zložky daňovej politiky EÚ je harmonizovaná, a to najmä pokiaľ ide o otázku DPH. Práve tejto dani, resp. tomuto systému, ktorý je na úrovni EÚ zavedený, sa budeme venovať bližšie a upriamime naň svoju pozornosť.

1. PRÍČINY NEVYHNUTNOSTI REFORMY

DPH, ako všeobecná nepriama daň spotrebného charakteru⁷, je súčasťou daňovej sústavy v podmienkach Slovenskej republiky (ďalej aj ako „SR“) od roku 1992.⁸ „*Nejde len o fenomén v podmienkach SR, ale DPH je zavedená aj v členských štátoch EÚ.*“⁹ Na základe toho možno hovoriť o DPH ako o tradičnej súčasti daňových systémov členských štátov.¹⁰ I keď ide o daň, ktorá má pre štát najväčší rozpočtový význam (z dôvodu jej výnosnosti)¹¹, tak sú s ňou spojené viaceré problémy, na ktoré v nasledujúcom texte poukážeme.

V zmysle ustanovenia § 1 ods. 1 zákona č. 370/2018 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2019: „*Celkové príjmy štátneho rozpočtu na rok 2019 sa rozpočtujú sumou 15 497 653 878 eur.*“¹² V Prílohe č. 1 k uvedenému zákonu sú

⁶ Bližšie: napr. BONK, František. *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?*. In *Justičná revue*, 69, 2017, č. 6-7, s. 880.

⁷ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, s. r. o., 2015, s. 165.

⁸ Už novela zákona č. 73/1952 Sb. o dani z obratu v roku 1990 predznamenávala jej nahradenie DPH, čo sa aj stalo zákonom č. 222/1992 Zb. o dani z pridanej hodnoty (bližšie pozri aj: PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Niektoré aspekty historického vývoja nepriamych daní s akcentom na DPH na Slovensku*. In: *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego: seria prawnicza*. Vol. 18, zes. 91 (2016), s. 181-194, príp. aj: ČERVENÁ, K. - FORRAIOVÁ, I. *DPH – genéza a stav de lege lata na území Slovenska.*. In *Daň z pridanej hodnoty z perspektívy aktuálnych legislatívnych zmien*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. s. 11 – 35.

⁹ HRABČÁK, L. *DPH ako nástroj trestnej činnosti?* [20.10.2018]

Dostupné online:

<http://www.lexforum.cz/665>

¹⁰ Pre účely tohto článku používame pojem členské štáty vždy v zmysle členských štátov EÚ.

¹¹ ŠTRKOLEC, M. *Zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty – perspektívy a výzvy*. In *II. Slovensko – České dni daňového práva. Daňové raje a zneužívanie daňového systému*. Košice: UPJŠ, 2018, s. 257.

¹² Zákon č. 370/2018 Z. z. o štátnom rozpočte na rok 2019, § 1 ods. 1.

špecifikované predpokladané daňové príjmy, ktoré by mali byť vo výške 12 464 557 000 eur a konkrétne príjmy na DPH vo výške 6 629 455 000 eur.¹³

Aj napriek rozpočtovému významu DPH, medzera naň je aj v súčasnosti enormná a alarmujúca. Podľa dokumentu Európskej komisie „*Study and Reports on the VAT Gap in the EU – 28 Member States: 2019 Final Report*“ zo dňa 4. septembra 2019 boli daňové úniky na DPH v roku 2017 vo výške 137,5 miliárd eur. Poukazuje sa tiež na fakt, že došlo k medziročnému poklesu daňových únikov. Medzera na DPH predstavuje tak 11,2% celkovo očakávaných príjmov za rok 2017.

V 25 členských štátoch bolo možné za rok 2017 badať klesajúcu tendenciu medzery na DPH. Naopak, v 3 členských štátoch došlo k jej nárastu. Napríklad také Rumunsko sa tradične radí medzi rekordérov, čo sa týka výšky daňových únikov. V absolútnych číslach však najväčšie úniky nastali v Taliansku – cca 33,5 miliárd eur. Za rok 2017 bola v Rumunsku medzera na DPH až 36%. Najnižšia medzera bola vo Švédsku, Luxembursku a Cypre (iba 1%).¹⁴

SR patrí do skupiny štátov, u ktorej možno badať klesajúcu tendenciu rozsahu daňových únikov na DPH. Konkrétne ide o pokles o 8 percentuálnych bodov od roku 2013. Daňové príjmy na DPH boli v roku 2016 vo výške 5,917 miliárd eur, čím rozdiel s predpokladanými príjmami na DPH predstavoval sumu 1,791 miliárd eur (23%). Novinkou správy Európskej komisie, ktorú zverejňuje každoročne, je to, že v porovnaní s predchádzajúcimi rokmi obsahuje aj prognózu medzery za rok dozadu, t. j. v tomto prípade za rok 2018. Na základe uvedenej prognózy by v SR mala klesajúca tendencia pokračovať a medzera by mala v percentuálnom vyjadrení predstavovať 22% z celkovo očakávaných príjmov na DPH.¹⁵

Ostatné časti tohto príspevku pojednávajú o samotnej pripravovanej reforme existujúceho systému DPH s poukazom na vybrané nástroje, ktoré sa ňou majú zaviesť a ktoré by mali viesť k zefektívneniu výberu DPH.

2. „DEFINITÍVNY“ SYSTÉM DPH V RÁMCI EÚ

Na úrovni EÚ je úprava DPH obsiahnutá v už spomínanej smernici Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme DPH. Tá je výsledkom dlhodobého snaženia, pretože prvá smernica o DPH pochádzala z roku 1967. „*Pôvodným cieľom jej*

¹³ Daňové príjmy na DPH tak predstavujú až 42,78% celkových príjmov, čo len zvyrazňuje jej význam z pohľadu štátu.

¹⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU – 28 Member States: 2019 Final Report zo dňa 4. septembra 2019. s. 8. Dostupné online [dátum prístupu 10.10.2019]:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

¹⁵ Tamtiež, s. 47.

zavedenia bolo zrušiť dane z obratu, ktoré narušali hospodársku súťaž a brzdili voľný pohyb tovaru, ako aj odstránenie daňových kontrol a formalít na vnútroštátnych hraniciach.“¹⁶ Ako už bolo vyššie uvedené, tak s DPH sú naďalej spojené problémy súvisiace s výpadkami tohto veľmi významného príjmu nielen pre štáty, ale aj pre samotnú EÚ.¹⁷

Aj so zreteľom na to bol tento systém nespočetnekrát reformovaný, no tieto zmeny nepriniesli zatiaľ želaný efekt. Pred nami stoja výzvy späté s globálnou, mobilnou a digitálnou ekonomikou. Terajší, fragmentovaný systém DPH vytvára príležitosti pre daňové úniky (viď nižšie).¹⁸ Samozrejme, EÚ je v danej oblasti iniciatívna a prináša viaceré riešenia na elimináciu daňových únikov.¹⁹ Niektoré z týchto nástrojov sú obsiahnuté aj v navrhovanej reforme systému DPH.

Dňa 4. októbra 2017 Európska komisia predstavila svoj plán týkajúci sa reformovania systému DPH, ktorý označila za „konečný“, resp. „definitívny“. Cieľom tejto reformy je prispieť k efektívnemu využívaniu všetkých výhod zo strany európskych podnikateľov a zvýšiť ich konkurencieschopnosť na svetových trhoch. Ako sekundárny cieľ by sme mohli určite označiť elimináciu daňových únikov.

Komisia vo svojich dokumentoch hovorí o 4 základných zásadách, čo však nie je podľa nášho názoru správne (so zreteľom na charakteristické znaky zásad ako napr. vysoká miera abstrakcie a pod.), a preto by sme skôr používali pojem zásadné opatrenia. Medzi navrhované zásadné opatrenia patrí:

1. boj proti podvodom – podvodné konania by mali byť eliminované tým, že DPH sa bude vzťahovať aj na cezhraničný obchod, ktorý predstavuje za súčasného stavu jednu z výnimiek a je teda oslobodený od DPH,
2. jednotné kontaktné miesto – vytvorenie jednotného kontaktného miesta má zjednodušiť zo strany daňových subjektov plnenie ich nepeňažných povinností (napr. podávanie daňových priznaní), ale aj plnenie vlastnej daňovej povinnosti,

¹⁶ Dostupné online: https://www.europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_sk.pdf

¹⁷ Na rozpočtový význam DPH bolo poukázané napr. v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C - 617/10 - Åkerberg Fransson.

¹⁸ Bližšie: COLLIER, Richard et al. *EconPol. POLICY REPORT* [26.05.2019]. Dostupné online: https://www.ifo.de/DocDL/EconPol_Policy_Report_08_2018.pdf

¹⁹ Bližšie: POPOVIČ, A. a kol. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018, 154 s. alebo aj: HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, 188 s.

3. väčšia konzistentnosť – má sa uplatňovať zásada zdaňovania v krajine určenia, ktorá sa uplatňuje za súčasného stavu napr. pri elektronických službách,
4. menej byrokracie – táto zásada sa týka najmä pravidiel fakturácie, ktoré by sa mali značne zjednodušiť.²⁰

Európska komisia je naďalej veľmi činná v oblasti reformovania systému DPH, avšak čas ukáže, či v skutočnosti pôjde o definitívne riešenie bez potreby ďalších zmien. Oblasť DPH je v podstate jednou z mála oblastí práva EÚ, ktorá má určité trecie plochy so zásadami, na ktorých sa zakladá jednotný vnútorný trh.

Návrh novelizovaného znenie smernice o spoločnom systéme DPH by mal so zreteľom na vyššie uvedené zásady viesť aj k lepšej medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní medzi členskými štátmi. Vybraným nástrojom v rámci reformy sa venujeme v texte nižšie.

2.1. Princíp štátu určenia – ideálny stav, ktorý tu už dlho bol?

Súčasný systém DPH je založený na **princípe štátu určenia**, čo znamená, že DPH sa bude vyberať v členskom štáte, kde dochádza k spotrebe tovaru, príp. služieb.²¹ Zo smernice o spoločnom systéme DPH vyplýva, že ide o stav prechodný a konečným má byť až uplatňovanie princípu štátu pôvodu. Ten sa zakladá na tom, že daň bude vyberaná tam, kde je pôvod určitého tovaru či služby.

Reforma však už so zmenou uplatňovaných princíпов nepočíta a princíp štátu určenia má byť konečným. Podľa nášho názoru uplatňovanie princípu štátu pôvodu by aj tak nevedlo k želanému efektu, ktorým malo byť okrem iného zníženie podvodných konaní, no dokonca máme za to, že členským štátom by mohlo jeho zavedenie spôsobiť viaceré problémy so zreteľom na to, že súčasný stav možno vnímať ako za stabilizovaný.²²

Tento postoj Európskej komisie možno preto hodnotiť veľmi pozitívne s prihliadnutím na to, že účelom noviel by nemalo byť spôsobenie aplikačných problémov, ale naopak, čo platí o to viac v daňovom práve, cieľom by malo byť zjednodušenie pravidiel z dôvodu ich zrozumiteľnosti a jednoznačnosti pre daňové subjekty a na strane druhej uľahčenie činnosti štátnych orgánov.

²⁰ Bližšie: https://www.europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_sk.pdf

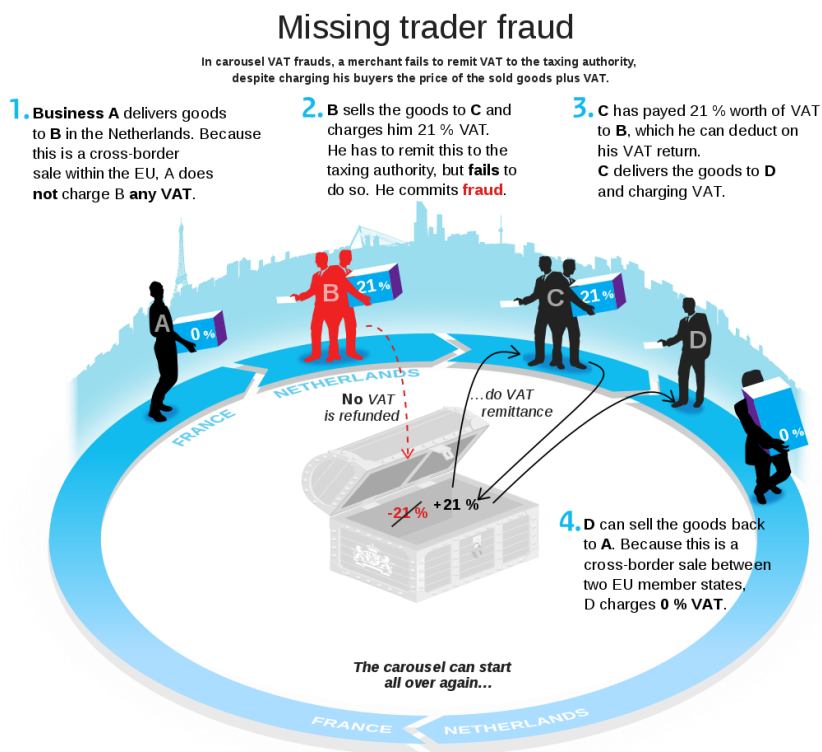
²¹ Bližšie: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. 1. vydanie. Bratislava: EPOS, 2015, s. 175.

²² Uplatňovanie predmetného princípu sa už odkladá od roku 1996, kedy malo dôjsť prvýkrát ku zmene v systéme DPH v rámci EÚ.

2.2. Zrušenie oslobodenia od DPH pri cezhraničných obchodoch ako nástroj boja proti MTIC podvodom

Reformou systému DPH má EÚ v pláne eliminovať (aspoň sčasti) počet podvodných konaní. Na tomto mieste sa pokúsime najprv stručne objasniť v čom spočíva **MTIC podvod** (z angl. *Missing trader intra – community fraud*) pred objasnením samotného nástroja, akým tento ambiciózny cieľ má v pláne EÚ dosiahnuť. Vo všeobecnosti možno povedať, že MTIC predstavuje zneužitie systému DPH v rámci cezhraničného obchodu.²³ V danej oblasti možno identifikovať veľké styčné plochy najmä s trestným právom.²⁴ Pre lepšie vykreslenie uvedenej situácie uvedieme aj príklad (viď Obrázok č. 1).

Obrázok č. 1



Zdroj: https://en.wikipedia.org/wiki/Missing_trader_fraud#/media/File:Carrouselfraude.svg

²³ Bližšie: napr. ŠTRKOLEC, M. *Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty*. In *Právo, obchod, ekonomika III : zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013, s. 398 – 409.

²⁴ Bližšie: napr. KICOVÁ, A. *Vybrané aspekty daňovej trestnej činnosti*. In *Justičná revue : časopis pre právnu prax*, roč. 63, č. 1 (2011), s. 72-79.

Osoba A z jedného členského štátu dodá tovar osobe B do iného členského štátu. Na tento obchod sa nebude uplatňovať DPH, pretože ide o prípad oslobodenia od DPH. Následne osoba B predá tovar osobe C z iného členského štátu, pričom uplatní DPH. Osoba B pritom neodvedie DPH, čím sa dopustí podvodného konania, avšak osoba C si uplatní nárok na vrátenie DPH. Potom osoba C dodá tovar osobe D s DPH. Osoba D dodá ďalej tovar osobe A, čím sa zavŕši „kolotoč“. Takýto reťazec môže pokračovať prakticky donekonečna. V teórii sa táto situácia zvykne označovať aj ako **karuselový podvod**.²⁵

Eliminovať takéto cezhraničné karuselové podvody má plánované zrušenie výnimky spod uplatňovania DPH na predmetné situácie. Obavy, že zrušenie tejto výnimky bude viesť k zníženiu cezhraničného obchodu a k narúšaniu slobôd, na ktorých je postavený jednotný vnútorný trh v EÚ nie sú na mieste. Práve naopak, uvedený nástroj má veľký potenciál viesť zníženiu rozsahu daňových únikov, na ktorých majú (za súčasného stavu) veľký podiel práve MTIC podvody. Predmetným nástrojom sa sleduje legitímny cieľ – ochrana fiskálnych záujmov štátu, resp. aj samotnej EÚ, a preto možno predpokladať, že aj judikatúra Súdneho dvora sa bude uberať v obdobnom smere ako tomu bol napr. pri dani z odchodu (tzv. exit tax).

2.3. Prispieje vytvorenie jednotného kontaktného miesta k efektívnejšej správe daní?

Jednotné kontaktné miesto nepredstavuje v rámci EÚ úplnú novinku, avšak za súčasného právneho stavu sa uplatňuje len v prípade určitých plnení, výhrade pre odvod DPH na výstupe a v prípadoch, kedy sa plnenie poskytuje osobám, ktoré nie sú povinné k dani (tzv. B2C plnenie).²⁶

Podľa návrhu Komisie by sa tento režim mal zmeniť, a to tak, že by sa uplatňoval nielen v B2C vzťahoch, ale aj v prípade cezhraničných B2B plneniach s tým, že by sa po novom netýkal len odvodu DPH na výstupe, ale aj prípadného nároku na odpočítanie DPH na vstupe.

V súčasnosti sa čoraz väčšími možno postretnúť s podnikateľmi, ktorí vyvíjajú svoju podnikateľskú činnosť na území viacerých členských štátoch. Reforma má nielen uľahčiť činnosť príslušných orgánov členských štátov, ale rovnako má dôjsť k vylepšeniu systému vo vzťahu ku takýmto podnikateľom.

²⁵ ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. 1. vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o., 2015, s. 419.

²⁶ HRŮŠOVÁ, R. *Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise*. In *Bulletin Komory daňových poradců*, roč. X, 2018, č. 4, s. 15.

V zásade po reforme budú môcť plniť svoje povinnosti dvojakým spôsobom, a síce:

1. štandardný spôsob – to znamená, že takýto subjekt bude plniť svoje peňažné, ale i nepeňažné povinnosti (napr. podávanie daňových priznaní) vo všetkých štátoch, kde tovar alebo služby dodáva, t. j. registrácia pre DPH, podávanie daňových priznaní, odvádzanie príslušnej čiastky dane a i., alebo
2. jednotné kontaktné miesto – zjednodušenie v tom zmysle, že daňovník by svoje povinnosti plnil prostredníctvom elektronického portálu štátu identifikácie (štát, v rámci ktorého sa k takému režimu registroval).

Pokiaľ ide o následný postup, štát identifikácie bude agregované informácie získané z daňových priznaní pre DPH a taktiež jej platby poskytovať ostatným členským štátom, resp. štátom spotreby.

Viacerí teoretici sú však vo vzťahu ku predmetnému inštitútu skeptický a poukazujú na viaceré nevýhody a zdôrazňujú, že niektoré koncepčné nevýhody doterajšieho režimu z pohľadu správcov dane sa dokonca prehĺbia.²⁷ Medzi tie najsignifikantnejšie patrí obmedzenie práv štátu (a tým aj jeho daňovej suverenity) na kontrolu svojich daňových príjmov z DPH, zvýšenie administratívnych nákladov a administratívnej náročnosti²⁸ a pod.

Podľa nášho názoru koncept komplexného jednotného kontaktného miesta je nástrojom perspektívnym a vytvára sa tu aj priestor pre využitie moderných technológií.²⁹ Takýto prístup už avizoval viackrát aj samotný Európsky parlament a dokonca vo svojich dokumentoch vyzýval Európsku komisiu a rôzne pracovné skupiny zamyslieť sa nad predmetnou otázkou.³⁰

3. VÝZVY A PERSPEKTÍVY SMEROM DO BUDÚCNOSTI

V oblasti nepriamych daní (o to viac pri DPH) stoja pred nami určité výzvy a perspektívy, na ktoré aspoň v stručnosti poukážeme. Jednou z výziev, ktorej EÚ a členské štáty budú musieť čeliť je zlepšenie výmeny informácií medzi príslušnými daňovými orgánmi. Súčasný stav výmeny informácií nie je podľa

²⁷ Tamtiež s. 15.

²⁸ Tu sa žiada dodať, že administratívna vyťaženosť jednotlivých členských štátov nebude rovnomerná.

²⁹ Bližšie: napr. STOJÁKOVÁ, M. *Eliminácia daňových a colných únikov vplyvom moderných technológií*. In *Vplyv moderných technológií na právo: recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie*. Košice: UPJŠ, 2019, s. 272 – 285.

³⁰ Bližšie: napr. Uznesenie Európskeho parlamentu z 24. novembra 2016 k téme Smerom k definitívnemu systému DPH a boj proti podvodom s DPH (2016/2033 (INI)).

nášho názoru ideálny a jeho zlepšenie by istotne viedlo aj ku včasnému odhaľovaniu rôznych podvodných konaní zo strany daňových subjektov, najmä MTIC podvodov (viď vyššie).

Na úrovni EÚ už za týmto účelom bol vytvorený tzv. **Eurofisc**, ktorý predstavuje funkčnú platformu pre zdieľanie informácií. Snahu Európskej komisii o znížovanie počtu karuselových podvodov nemožno uprieť, no dôležitý je aj prístup členských štátov, ktoré, žiaľ, doposiaľ neprístupujú pri plnení úloh s tým súvisiacich zodpovedne. Aj preto Eurofisc zatiaľ nepriniesol želaný úspech.

Ďalším, čomu budú musieť členské štáty čeliť, je zlepšenie fungovania **systému VIES**. Ten slúži taktiež na výmenu informácií o DPH. Ide o vyhľadávač Európskej komisie.³¹ Prostredníctvom neho môže prakticky ktokoľvek overiť platnosť identifikačného čísla pre DPH konkrétneho obchodníka. Jeho nedostatkami, s ktorými sa je potrebné vysporiadať, je možná neaktuálnosť údajov a malé povedomie podnikateľov o takejto ľahkej možnosti overenia si platnosti identifikačného čísla pre DPH bez potreby obrátiť sa na príslušného správcu dane. Keďže VIES taktiež čerpá z národných databáz, tak aj tu je potrebné apelovať na členské štáty, ktoré majú veľký podiel na jeho nie perfektnom fungovaní.

Problematickým sa javí taktiež existencia rôznych sadzieb DPH v rámci členských štátov. Tomu samozrejme neprospieva možnosť zaviesť jednu maximálne 2 znížené sadzby DPH na vybrané produkty. Preto by bolo možno vhodné vytvoriť po konsenze medzi členskými štátmi na úrovni EÚ jednotný zoznam produktov, na ktoré by sa znížené sadzby DPH vzťahovali.

EÚ má podstatný záujem aj na ochrane svojich vlastných fiskálnych záujmov, čo podčiarkuje aj zámer zriadiť **Európsku prokuratúru**, ktorá by vyšetrovala aj daňové trestné činy, čo môže byť taktiež psychologický moment vedúci k odradeniu daňových subjektov od páchania takýchto skutkov. Európska komisia taktiež avizovala, že prijme vhodné opatrenia na zlepšenie spolupráce a koordinácie stratégií daňových, justičných a policajných orgánov členských štátov.

V praktickom živote by mal taktiež význam webový portál, na ktorom by boli obsiahnuté komplexné informácie o úprave DPH v jednotlivých členských štátoch, sadzbách DPH a ďalšie podstatné skutočnosti, ktoré majú význam pre podnikateľov, a to so zreteľom na to, že úpravy DPH sú veľmi zložité a dochádza aj relatívne často k zmenám v legislatíve.

³¹ VIES nemožno označiť za databázu (bližšie: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_sk.htm).

ZÁVER

Na úrovni EÚ prebiehajú viaceré iniciatívy týkajúce sa obmedzovania daňových únikov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam a jednou z nich je aj reforma systému DPH. Na tomto mieste sa pokúsime taktiež zodpovedať otázku zakomponovanú v názve tohto príspevku.

Aj napriek tomu, že sú teoretici vo vzťahu ku navrhovanej legislatívnej zmene zdržanlivejší, podľa nášho názoru zaiste prispeje ku vylepšeniu zastaralého systému DPH a k efektívnejšej medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Navrhovaná reforma so sebou prináša viaceré nástroje, ktoré majú ambíciu, ale i potenciál dosiahnuť stanovený účel.

Máme však naďalej za to, že reforma systému DPH nepredstavuje „revolúciu“, ale tu skôr o postupnú evolúciu systému, ktorý je už budovaný tretie desaťročie. Aj niektoré načrtnuté pravidlá, resp. nástroje nepredstavujú akési novum. Možno poukázať na konkrétnych príkladoch ako je princíp štátu pôvodu, či vytvorenie jednotného kontaktného miesta.

Princíp štátu pôvodu predstavuje princíp, na ktorom bol systém DPH od jeho počiatku budovaný. I keď po dlhú dobu sa tento stav označoval ako za „prechodný“, ukázalo sa, že jeho nahradenie princípom štátu určenia (ktorý sa v niektorých prípadoch uplatňuje) by spôsobilo väčšie komplikácie ako prínosy. Taktiež inštitút jednotného kontaktného miesta právne poriadky členských štátov poznajú, avšak nie v takejto komplexnej podobe, ako to navrhuje predmetná reforma.

Reforma DPH sa zvykne označovať aj ako „definitívna“, či „konečná“, no podľa nášho názoru je príliš skoro označovať uvedené legislatívne zmeny takýmito prívlastkami a až prax ukáže, či si nevynúti ďalšie.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, s. r. o., 2015. ISBN 978–80–562–0091–9, s. 752.
2. BONK, František. *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?*. In *Justičná revue*, 69, 2017, č. 6-7, s. 880.
3. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978–80–8152–246–8, 408 s.
4. COLLIER, Richard et al. *EconPol. POLICY REPORT* [26.05.2019]. Dostupné online:
https://www.ifo.de/DocDL/EconPol_Policy_Report_08_2018.pdf

5. ČERVENÁ, K. - FORRAIOVÁ, I. *DPH – genéza a stav de lege lata na území Slovenska.*. In *Daň z pridanej hodnoty z perspektivy aktuálnych legislatívnych zmien*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. ISBN 978–80–8738–279–0, s. 11 – 35.
6. HUBA, P. - SÁBO, J. - ŠTRKOLEC, M. *Medzinárodné daňové úniky a metódy ich predchádzania*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016. ISBN 978–80–8152–403–5, 188 s.
7. HRŮŠOVÁ, R. *Konečný systém DPH podľa nových návrhov Európskej komise*. In *Bulletin Komory daňových poradců*, roč. X, 2018, č. 4. ISSN 1211-9946, s. 15.
8. KICOVÁ, A. *Vybrané aspekty daňovej trestnej činnosti*. In *Justičná revue : časopis pre právnu prax*, roč. 63, č. 1 (2011). ISSN 1335-6461, s. 72-79.
9. MAZÁK, J. - JÁNOŠIKOVÁ, M. *Základy práva Európskej únie*. 1. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, spol. s. r. o., 2009. ISBN 978-80-8078-289-4, s. 740.
10. POPOVIČ, A. a kol. *Iniciatívy EÚ pri predchádzaní daňovým únikom a daňovým podvodom a ich implementácia do vnútroštátneho právneho poriadku*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018. ISBN 978–80–8152–633–6, 154 s.
11. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Niektoré aspekty historického vývoja nepriamych daní s akcentom na DPH na Slovensku*. In *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego: seria prawnicza*, Vol. 18, zesz. 91 (2016). ISSN 1730–3508, s. 181-194.
12. STOJÁKOVÁ, M. *Eliminácia daňových a colných únikov vplyvom moderných technológií*. In *Vplyv moderných technológií na právo : recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie*. Košice: UPJŠ, 2019. ISBN 978–80–8152–728–9, s. 272 – 285.
13. ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. 1. vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o., 2015. ISBN 978-80-8168-262-9, s. 419.
14. ŠTRKOLEC, M. *Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty*. In *Právo, obchod, ekonomika III : zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. ISBN 978-80-8152-056-3, s. 398 – 409.
15. ŠTRKOLEC, M. *Zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty – perspektívy a výzvy*. In *II. Slovensko – České dni daňového práva. Daňové raje a zneužívanie daňového systému*. Košice: UPJŠ, 2018. ISBN 978–80–8152–660–2, s. 257.
16. https://www.europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_sk.pdf

17. https://en.wikipedia.org/wiki/Missing_trader_fraud#/media/File:Carrousel_fraude.svg
18. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_sk.htm
19. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C - 617/10 - Åkerberg Fransson

KONTAKT NA AUTORA

ladislav.hrabcak@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

BEZPEČNÉ PRÍSTAVY VO SVETLE ČINNOSTI OECD A MOŽNÉ IMPLIKÁCIE V PODMIENKACH SLOVENSKEJ REPUBLIKY³²

SAFE HARBOURS IN THE LIGHT OF OECD ACTIVITIES AND POSSIBLE IMPLICATIONS IN SLOVAK REPUBLIC

Matej Kačaljak – Andrej Choma – Peter Rakovský
Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Predmetom tohto príspevku je zhodnotiť pozíciu Slovenskej republiky vo vzťahu k tzv. bezpečným prístavom v transferovom oceňovaní z perspektívy *de lege lata* aj z perspektívy existujúcej aplikačnej praxe správcov dane na Slovensku. Ako východiskovú pozíciu autori vzali do úvahy existujúci konsenzus vo vzťahu k vhodnosti bezpečných prístavov sformulovaný v materiáloch OECD. Oproti tomuto konsenzu sú následne porovnávané existujúce pravidlá na Slovensku a tiež postupy správcu dane v aplikačnej praxi. Tak vo vzťahu k formálnym aj faktickým bezpečným prístavom sme dospeli k záveru, že môžu existovať okolnosti, kde riziká (tak pre daňovníka aj pre štát) prevážia nad pozitívami pramieniacimi zo zdanlivo priamočiareho a jednoduchšieho režimu bezpečného prístavu. Ak nie je možné úplne prehodnotiť existenciu nami identifikovaných bezpečných prístavov, zdá sa vhodné presnejšie vymedziť vhodné prípady ich použitia napríklad prostredníctvom usmernenia.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

bezpečné prístavy, princíp nezávislého vzťahu, transferové oceňovanie, daň z príjmov

Abstrakt v anglickom jazyku

This contribution deals with the position of Slovak Republic with respect to the so called safe harbors in transfer pricing both from *de lege lata* perspective and from the perspective of the existing practice of tax administrators in Slovakia. As a starting position the existing consensus with respect to safe harbors formulated

³² Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu VEGA 1/0581/18 s názvom „Daňový únik a vyhýbanie sa daňovej povinnosti a informatizácia verejnej správy.“

in OECD materials was taken into consideration. Against this consensus the existing rules in Slovakia and practice of tax administrators were assessed. Both with respect to formal and factual safe harbors we have come to a conclusion that under certain circumstances the risks (both for the taxpayer and the state) are greater than the benefits stemming from seemingly more straightforward regime of a safe harbor. If it is not possible to entirely reconsider the existence of safe harbors we have identified, it seems advisable to publish an administrative circular to describe more precisely situations where the resort to safe harbor seems suitable.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

safe harbours, arm's length principle, transfer pricing, income tax

ÚVOD

Predmetom tohto príspevku je zhodnotiť pozíciu Slovenskej republiky vo vzťahu k tzv. bezpečným prístavom v transferovom oceňovaní z perspektívy *de lege lata* aj z perspektívy existujúcej aplikačnej praxe správcov dane na Slovensku. Ako východiskovú pozíciu autori vzali do úvahy existujúci konsenzus vo vzťahu k vhodnosti bezpečných prístavov sformulovaný v materiáloch OECD. Oproti tomuto konsenzu sú následne porovnávané existujúce pravidlá na Slovensku a tiež postupy správcu dane v aplikačnej praxi. Vo výskume boli uplatnené metódy doktrínálneho výskumu, analýzy a syntézy a metóda komparácie. Predbežné výsledky týkajúce sa aplikačnej praxe správcu dane boli získané zo vzorky výsledkov daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie získanej dopytovaním sa daňových poradcov na spoločné črty postupu správcu dane bez detailnej analýzy špecifik každého individuálneho prípadu.

1. BEZPEČNÉ PRÍSTAVY V PRAVIDLÁCH TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Základom pravidiel transferového oceňovania je požiadavka na dodržanie princípu nezávislého vzťahu v transakciách medzi závislými osobami. Podstata ich fungovania je na vnútroštátnej úrovni vyjadrená v ustanovení § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZDP“), podľa ktorého je súčasťou základu dane daňového subjektu (závislej osoby) aj rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky v kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách. Tento princíp odzrkadľuje štandardné znenie

väčšiny medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia založených na modelových zmluvách OECD a OSN, konkrétne článkov zodpovedajúcich článkom 9 obidvoch modelových zmlúv.

Súbor štandardov upravujúcich pravidlá transferového oceňovania prešiel v ostatnom období zmenou, a to najmä z dôvodu implementácie riešení v projekte OECD/G20 nazvanom BEPS³³ (*Base Erosion and Profit Shifting*). BEPS zasiahol i) spôsob, ktorý nadnárodné spoločnosti musia a budú musieť vziať do úvahy v ich už nastavených pravidlách transferového oceňovania v rámci skupiny, ii) dokumentačný proces, ktorý musí reflektovať alokáciu tržieb, príjmov, daní a ekonomických aktivít a iné skutočnosti³⁴ a iii) možnosti poskytnuté daňovým správam, aby používali pravidlá pre transferové oceňovanie ako ustanovenia o oceňovaní, ktoré sú prínosom pre rozdeľovanie príjmov rôznym jurisdikciám, alebo ako nástroj proti agresívnym stratégiám na presun ziskov. Všetky opatrenia z projektu BEPS sú zamerané na jeden preklenovací cieľ: zosúladenie jurisdikcie, v ktorej je príjem vykazovaný pre daňové účely (a teda aj zdaňovaný) s miestom, kde je tvorená hodnota.³⁵ S uvedenými zmenami súvisí fenomén bezpečných prístavov, ktorý v určitých prípadoch môže tieto pravidlá úspešne dopĺňať, na druhej strane však môže spôsobiť komplikácie pri nedostatočne citlivej aplikácii.

Vo všeobecnosti pod bezpečným prístavom rozumieme právny stav v určitej krajine poskytujúci daňovníkovi výhodu vo forme predvídateľnosti jeho daňovej povinnosti z určitej transakcie počas určitej doby.³⁶

1.1. Pozícia OECD

V Smernici OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní („Smernica o transferovom oceňovaní“) sú v zásade akcentované skôr negatívne aspekty bezpečných prístavov.³⁷ Napriek tomu však boli bezpečné prístavy vo viacerých krajinách zavedené.³⁸ Uvedené sa zdá pochopiteľné, keďže

³³ KOČIŠ, M. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 8.

³⁴ Dokumentačný proces v podmienkach Slovenskej republiky reflektuje nové Usmernenie MF SR MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Usmernenie MF SR o obsahu dokumentácie“), ktoré v plnom rozsahu reflektuje Smernicu o transferovom oceňovaní.

³⁵ COTTANI, G. *Transfer Pricing*. s. 2. [online]. Dostupné na: <http://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/An-Overview-of-Transfer-Pricing-by-IBFD.pdf>

³⁶ Napríklad Austrália má bezpečný prístav vo forme 7,5%-nej prirážky (*mark – up*) k cene vnútrogrupinovej služby. Viac pozri napr. na: Definition of "mark – up". Dostupné na: <https://economictimes.indiatimes.com/definition/mark-up>

³⁷ Bod 4. 96 Smernice o transferovom oceňovaní.

³⁸ Bod 4.97 Smernice o transferovom oceňovaní.

vhodne nastavené bezpečné prístavy umožňujú vyhnúť sa nutnosti aplikácie komplexnej (a teda náročnej na čas a zdroje) metodológie sprevádzajúcej aplikáciu princípu nezávislého vzťahu. Ich využiteľnosť by však mala byť obmedzená na prípady, ktoré nie sú výrazne rizikové z hľadiska transferového oceňovania.³⁹

Bezpečný prístav totiž môže spôsobiť viesť k nesúladu s princípom nezávislého vzťahu, napríklad ak bude vyžadovať využitie určitej metódy transferového oceňovania v prípade, ak by daňovník v konkrétnom prípade mohol, resp. mal využiť vhodnejšiu metódu.⁴⁰ Môže spôsobiť riziko dvojitého zdanenia alebo nezdanenia napríklad v prípade, ak daňová správa nastaví parametre bezpečného prístavu cien na úrovniach nad alebo pod cenami v súlade s princípom nezávislého vzťahu (zistené napríklad prostredníctvom benchmarku) z dôvodu zvýšenia vykázaných ziskov v jej krajine.⁴¹ Následne môžu takéto dohody viesť k medzištátnym sporom, kde štát zdanenia bude argumentovať svojou legislatívou a svojím nastavením bezpečných prístavov a štát, kde mali byť určité zisky zdanené nesúladom tejto legislatívy s princípom nezávislého vzťahu. Tu vzniká hrozba dvojitého zdanenia alebo nezdanenia. S cieľom vyhnúť sa nežiaducim následkom transferového oceňovania v podobne dvojitého zdanenia v jeho ekonomickom alebo právnom zmysle je však potrebné vziať do úvahy okrem primárnej úpravy základu dane aj tzv. korešpondujúcu úpravu základu dane⁴², ktorá na druhej strane kontrolovanej transakcie vyvažuje dôsledky uplatnenia princípu nezávislého vzťahu. Zvýšenie základu dane u jednej závislej osoby by preto v prípade splnenia zákonom stanovených podmienok malo súčasne umožňovať zníženie základu dane u druhej závislej osoby. V §17 ods. 6 ZDP je upravená korešpondujúca úprava základu dane,⁴³ ktorá je praktickým nástrojom eliminácie ekonomického a právneho dvojitého zdanenia v prípadoch, keď správca dane iného zmluvného štátu vykonal úpravu základu dane závislej osoby v zahraničí. Podmienkou takéhoto postupu je však súlad s princípom nezávislého vzťahu, tak ako je zakotvený v §18 ods. 1 ZDP, čo je však pri bezpečných prístavoch problematické, keďže podstata ich existencie je

³⁹ Bod 4. 98 Smernice o transferovom oceňovaní.

⁴⁰ Bod 4. 111 Smernice o transferovom oceňovaní.

⁴¹ Bod 4. 114 Smernice o transferovom oceňovaní.

⁴² „Korešpondujúca“ úprava základu dane pri transferovom oceňovaní. [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/882023-Kore%C5%A1ponduj%C3%BAca-%C3%BAprava-z%C3%A1kladu-dane-pri-transferovom-oc%C5%88ovan%C3%AD>

⁴³ Pri korešpondujúcej úprave ide o úpravu základu dane prepojenej spoločnosti smerom nadol (zníženie základu dane) s cieľom dosiahnuť spravodlivé rozdelenie zisku medzi dvomi závislými osobami v súlade s primárnou úpravou a zamedziť pritom dvojitému zdaneniu.

možnosť vyhnúť sa nutnosti dôsledne skúmať súlad s princípom nezávislého vzťahu.

Príčiny zneužívania daňového systému (potenciálne i skutočné) sú hlboko zakorenené predovšetkým v samotných daňových systémoch, ale vyrastajú aj z ekonomických a politických podmienok života obyvateľstva a stavu podnikateľského prostredia v jednotlivých štátoch, z tradícií, národných zvláštností, úrovne reálneho demokratického systému, vyjadrenia fiskálnych záujmov konkrétneho štátu, úrovne daňovo-právneho vedomia spoločnosti atď. Neúmerne štedrý, prípadne inak výhodný bezpečný prístav vedie skupiny k myšlienke vyhľadávať krajiny s najvýhodnejšími bezpečnými prístavmi a k alokácií konkrétnych spoločností do účelovo vybraných krajín, čo otvára priestor pre zneužívanie a agresívne daňové plánovanie.⁴⁴ V zásade nie je možné daňovníkovi dávať za vinu, že by takéto legálne možnosti daňového plánovania medzi krajinami využíval, ak jeho konanie je bezprostredne v súlade s účelom bezpečného prístavu.

Ak by však určitý bezpečný prístav dovolil v krajine zdaniť menej, ako je rozsah ceny podľa princípu nezávislého vzťahu (čím by si daňový úrad zabezpečil výber daňových príjmov v zmysle zásady „radšej menej príjmu, ale stabilne“), čo by niektorí daňovníci využili, nie je zabezpečené, že by daňovník nezdanenú časť v druhej krajine zdanil v hranici nad cenou podľa princípu nezávislého vzťahu (to, čo podľa princípu nezávislého vzťahu ale v súlade s bezpečným prístavom v prvom štáte nezaplátil) prostredníctvom spoločnosti, s ktorou má táto prepojená spoločnosť z prvej krajiny prepojenie a teda došlo by k dvojitému nezdaneniu.⁴⁵ Navyše by daňová správa tejto druhej krajiny na dodanie zníženej dane v prvej krajine v zásade nemala ani právomoc, keďže by musela jednostranne oceniť transakciu a uložiť daň v rozpore s princípom nezávislého vzťahu (t.j. umelo ju nadhodnotiť).

Ďalším potencionálnym rizikom nedovoleného daňového plánovania môže byť umelé „rozbitie“ transakcie na menšie časti pre využitie rôznych národných a výhodných bezpečných prístavov tak, aby skupina v každej krajine využila parciálne výhody, pričom bez takých výhod by išlo len o tú istú transakciu. Bezpečné prístavy tak môžu motivovať daňovníkov "vyvážať" časť ich ziskov do jurisdikcií s nižším daňovým zaťažením.⁴⁶ Smernica o transferovom oceňovaní

⁴⁴ Viac k príčinám zneužívania daňového systému pozri: BABČÁK, V. *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In *Zborník „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam.“* Košice: UPJŠ, 2017, s. 16.

⁴⁵ Porovnaj: Smernica o transferovom oceňovaní. Bod 4.118.

⁴⁶ Smernica o transferovom oceňovaní. Bod 4. 123.

takéto praktiky nazýva *safe harbour shopping*.⁴⁷ Preferované daňové režimy na základe bezpečných prístavov pre špecifické kategórie daňovníkov môžu potencionálne predstavovať diskriminačné a súťažné deformácie, podobne ako formy štátnej pomoci.

Ak by iný zmluvný štát vykonal úpravu základu dane podľa takýchto vlastných vnútroštátnych ustanovení, ktoré v slovenskom daňovom práve nie sú upravené, je možné predpokladať zvýšené riziko odmietnutia korešpondujúcej úpravy základu dane v Slovenskej republike. Uvedené riziko je však do značnej miery eliminované v prípade transakcií medzi tuzemskými závislými osobami, keďže primárna aj korešpondujúca úprava základu dane bude posudzovaná správcom dane toho istého štátu⁴⁸, kde je možné pracovať s predpokladom, že obidve strany transakcie správca dane ocení konzistentne.

Ako je zjavné z vyššie uvedeného, pozícia OECD v zásade bezpečné prístavy pripúšťa len ako výnimku a stráni sa explicitných formulácií štandardných rámcov pre ich uplatnenie. Každá krajina si tak musí individuálne zvážiť, či daňovníkom uľahčí podnikanie a uprednostní výhody bezpečných prístavov. OECD v danom kontexte odporúča bezpečné prístavy najmä rozvojovým krajinám.⁴⁹

1.2. Prístup k bezpečným prístavom vo vybraných štátoch

Aj napriek určitému negativizmu zo strany OECD, viaceré formy bezpečných prístavov boli implementované to národných legislatív jednotlivých štátov. Tieto bezpečné prístavy môžeme rozdeliť do viacerých kategórií.

Bezpečný prístav v oblasti transferového oceňovania označuje možnosti zjednodušenia, ktoré sa vzťahuje na definovanú skupinu daňovníkov alebo na definovanú skupinu transakcií a zmierňuje niektoré administratívne povinnosti daňovníkov v oblasti transferového oceňovania danej krajiny.

Niektoré krajiny⁵⁰ poskytujúce zjednodušujúce opatrenia pre definovanú skupinu daňovníkov alebo na definovanú skupinu transakcií sú nasledujúce:

- zjednodušenie pre MSP (malé a stredné podniky): Austrália, Belgicko, Kanada, Dánsko, Estónsko, Fínsko, Francúzsko, Nemecko, Maďarsko a i.

⁴⁷ Smernica o transferovom oceňovaní. Bod 4. 124.

⁴⁸ Transferové oceňovanie služieb. [online]. Dostupné na: <https://www.epravo.sk/top/clanky/transferove-ocenovanie-sluzieb-2923.html>

⁴⁹ OECD: *Comments for OECD on Transfer Pricing and Safe Harbors*. [online]. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48931102.pdf>

⁵⁰ Zdroj: Joint transfer pricing forum – Member States' Transfer pricing profiles. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_3; OECD Transfer Pricing Country Profiles. Dostupné na: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

- zjednodušenie pre malé transakcie: Austrália, Belgicko, Dánsko, Fínsko, Nemecko, Maďarsko, India a i.
- zjednodušenie na služby s nízkou pridanou hodnotou: Holandsko, Nový Zéland a Spojené štáty, Česká republika, Poľsko a i.
- zjednodušenie na úvery: Rakúsko, Japonsko, Nový Zéland, Slovinsko, Južná Afrika, Spojené štáty a i.

Čo sa týka spôsobu, akým sa upravuje zjednodušenie pre určitú skupinu daňovníkov alebo pre skupinu transakcií najčastejšie môžeme hovoriť o nasledujúcich zjednodušeníach:

- Dokumentácia: oslobodenie od požiadavky na vypracovanie transferovej dokumentácie, zjednodušenie transferovej dokumentácie vo forme upustenia od vypracovania niektorých náležitostí, ktoré štandardne transferová dokumentácia obsahuje (napr. upustenia od vypracovania analýzy funkcií, rizík a majetku, upustenie od prípravy tzv. benchmarkovej analýzy),
- Cena (sadzba): oslobodenie od nutnosti dodatočného skúmania ceny transakcie ak sa použije dopredu zadefinovaná metóda transferového oceňovania s dopredu stanoveným mark – upom (napr. bezpečný prístav na služby z nízkou pridanou hodnotou a bezpečný prístav na úrokovú sadzbu),
- Pravidlá transferového oceňovania: oslobodenie od pravidiel transferového oceňovania a oslobodenie od transfer pricingových úprav (primárna úprava základu dane). Podstatou je stanovenie hranice do ktorej sa pravidlá transferového oceňovania nebudú uplatňovať. Môže sa vzťahovať na veľkosť transakcie alebo skupinu transakcií alebo sa môže vzťahovať na veľkosť daňovníka.⁵¹
- sankcia: oslobodenie od sankcie a zmiernené sankcie. Sankcie za porušenie určitej povinnosti sa znižujú v prípadoch, keď si daňovník požiada o odsúhlasenie metódy ocenenia alebo zaplatí svoje nedoplatky bez odvolania sa. V niektorých štátoch sa vyskytujú ďalšie možnosti upustenia sankcie ak daňovník vynaložil "rozumnú snahu"⁵² určiť cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

⁵¹ Napr. V Írsku a Veľkej Británii sa pravidlá transferového oceňovania sa nevzťahujú na malé a stredné podniky

⁵² Koncept tzv. rozumnej, resp. obvyklej starostlivosti (*reasonable care*) sa uplatňuje v Kanade, USA a Veľkej Británii.

2. BEZPEČNÉ PRÍSTAVY V SLOVENSKOM PRÁVNOM PORIADKU

Slovenská republika patrí ku krajinám, ktoré majú formálne zakotvený bezpečný prístav, ktorého uplatnením sa znižuje dokumentačná povinnosť pre vybrané transakcie alebo pre vybraných daňovníkov. ZDP však nijakým spôsobom explicitne neoslobodzuje daňovníkov od povinnosti dodržiavať princíp nezávislého vzťahu v kontrolovaných transakciách spadajúcich pod tento bezpečný prístav.

Jedinou výnimkou je oslobodenie od povinnosti dodržiavať princíp nezávislého vzťahu pre fyzické osoby, avšak toto oslobodenie nie je priamo ustanovené v ZDP, ale vychádza z gramatického a systematického výkladu ZDP a umiestnenia práva úpravy základu dane pri kontrolovaných transakciách správcom dane do § 17 ods. 5, t.j. až na taxatívne vymedzené prípady v ZDP sa ustanovenia § 17 až § 29 nevzťahujú na úpravu základu dane fyzických osôb.

Do konca roku 2014 právna úprava v ZDP ustanovovala aplikáciu pravidiel transferového oceňovania predovšetkým vo vzťahu k zahraničným transakciám. Tuzemské transakcie, „s výnimkou transakcií slovenských právnických osôb, ktoré boli príjemcami daňových stimulov, boli mimo rozsahu pôsobnosti legislatívy upravujúcej transferové oceňovanie.“⁵³ Od roku 2015 sa zaviedlo právo úpravy základu dane pre správcu dane aj pri tuzemských kontrolovaných transakciách a teda pravidlá transferového oceňovania platia pri zahraničných a rovnako aj tuzemských kontrolovaných transakciách.

2.1. Stav de lege lata

Popri povinnosti dodržiavania princípu nezávislého vzťahu v kontrolovaných transakciách majú daňovníci povinnosť viesť dokumentáciu „o kontrolovaných transakciách a použitej metóde na účely zistenia spôsobu určenia cien a podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách.“⁵⁴ Zároveň je v ZDP ustanovené, že obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určí Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „Ministerstvo“). Obsah a rozsah dokumentačnej povinnosti ku kontrolovaným transakciám určuje usmernenie Ministerstva⁵⁵ uverejnené vo Finančnom spravodajcovi.

⁵³ CHOMA, A., BALCO, T. *Nové usmernenie k obsahu dokumentácie transferového oceňovania*. In *Dane a účtovníctvo v praxi : mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Roč. 20, č. 7-8 (2015). Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. ISSN 1335-7034, s. 73-77.

⁵⁴ § 18 ods. 1 ZDP.

⁵⁵ Usmernenie č. MF/8120/2014-721, účinné pre transakcie do 31.12.2014, Usmernenie č. MF/011491/2015-724, účinné pre transakcie do 31.12.2015, Usmernenie MF/014283/2016-724,

Od vzniku dokumentačnej povinnosti upravenej v ZDP, v spojitosti zo znením jednotlivých verzií usmernení, sú daňovníci povinní pripravovať dokumentáciu v skrátenej, základnej alebo úplnej rozsahu, v závislosti od veľkosti daňovníka alebo od veľkosti transakcie. Množstvo požadovaných informácií v rámci dokumentačnej povinnosti sa pre jednotlivé rozsahy dokumentácie mení v jednotlivých verziách usmernení ale v zásade stále platilo, že analýza funkcií rizík a majetku sa pripravuje od rozsahu základnej dokumentácie a analýza porovnateľnosti sa pripravuje pre transakcie v úplnej rozsahu dokumentačnej povinnosti.

Najnovšie Usmernenie č. MF/019153/2018-724 dokonca odbremeno určité skupiny daňovníkov úplne od dokumentačnej povinnosti⁵⁶.

Je však nevyhnutné upozorniť na to, že aj keď daňovníkom „odpadne“ povinnosť vypracovať dokumentáciu transferového oceňovania, stále majú povinnosť mať upravené ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu a v prípade nesúladu môže správca dane pristúpiť k úprave základu dane a sankcionovať daňovníka. Rovnako v zmysle článku 2 bod 2 Usmernenia č. MF/019153/2018-724 *„usmernenie určuje minimálny rozsah dokumentácie. Správca dane môže vyzvať daňovníka na predloženie ďalších informácií slúžiacich k preukázaniu súladu cien použitých v kontrolovaných transakciách s princípom nezávislého vzťahu.“*

Slovenská republika sa teda zaraďuje ku krajinám, ktoré majú bezpečný prístav pre definovanú skupinu daňovníkov alebo na definovanú skupinu transakcií vo forme zjednodušenia dokumentačnej povinnosti. Zároveň však tento bezpečný prístav neoslobodzuje daňovníkov od povinnosti dodržiavať princíp nezávislého vzťahu a správca dane má stále možnosť úpravy základu dane resp. má možnosť požadovať dodatočné informácie aj keď nevzniká dokumentačná povinnosť alebo je táto povinnosť minimálna. V praxi tak musia daňovníci vážiť riziko, či prípadné dodatočné náklady spojené s vypracovaním dokumentácie nad rámec povinného rozsahu nebudú opodstatnené pri transakciách, kde existuje riziko nehody medzi daňovníkom a správcem dane.⁵⁷

účinné pre transakcie do 31.12.2017 a Usmernenie č. MF/019153/2018-724, účinné pre transakcie od 1.1.2018.

⁵⁶ Viac napr. Dostupné na: <https://www.carpathianag.sk/publikacie/oslobodenie-od-dokumentacnej-povinnosti-a-niektore-zasady-dokumentacnej-povinnosti/>

⁵⁷ S ohľadom na § 18 ods. 1 ZDP síce správca dane musí primárne vychádzať z "použitej metódy" predtým, ako uplatní vlastnú metódu a nie je nutné, aby táto bola popísaná v dokumentácii, v praxi však býva problematické vhodnosť určitej metódy obhájiť ex post, ak daňovník priebežne nezískaval potrebné informácie.

2.2. Aplikačná prax správcov dane

Popri vyššie uvedenom formalizovanom bezpečnom prístave sme však identifikovali niekoľko tendencií v aplikačnej praxi správcov dane na Slovensku, ktoré vykazujú znaky *de facto* bezpečných prístavov.

Prvým je bezpečný prístav, ktorý má oporu aj v Smernice o transferovom oceňovaní⁵⁸, upraveným v kapitole VII a týkajúci sa vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou⁵⁹ (ďalej len „LVAIS“⁶⁰). Podstatou tohto bezpečného prístavu je, že pri službách vymedzených v kapitole VII Smernice o transferovom oceňovaní⁶¹ je možné považovať maržu stanovenú v Kapitole VII za maržu, aká by sa použila medzi nezávislými osobami.

Tento zjednodušený postup tak *de facto* oslobodzuje daňovníka od povinnosti zisťovať skutočné marže z aktuálnych dát relevantných pre konkrétne zdaňovacie obdobie a je relatívne bežne používaný aj pri dokumentovaní kontrolovaných transakcií daňovníkmi, kde sa priamo v ich dokumentácií odvolávajú na príslušné ustanovenie Smernice o transferovom oceňovaní.

Avšak v rámci aplikácie tohto zjednodušeného prístupu vzniká problém v tom, že Smernica o transferovom oceňovaní v bode 7.64 uvádza náležitosti v rámci dokumentačnej povinnosti, ktoré nezodpovedajú náležitostiam v zmysle Usmernenia č. MF/019153/2018-724.

Zároveň je nutné prihliadať na skutočnosť, že v podmienkach Slovenskej republiky „*OECD Smernica nie je právne záväznou a aj ako výkladová pomôcka má len veľmi obmedzený význam s ohľadom na charakter jej obsahu. V zásade nie je vhodné, aby na jej vybrané časti správca dane v rozhodnutiach odkazoval rovnako ako na normy so všeobecnou právnou záväznosťou.*“⁶²

Podľa dostupných informácií však správca dane prevažne akceptuje výklad Smernice o transferovom oceňovaní aj vo vzťahu k LVAIS, avšak nie je zrejmé akým spôsobom zdokumentovať uvedené transakcie, a to či ich dokumentovať v zmysle Usmernenia č. MF/019153/2018-724 alebo v zmysle náležitostí pre dokumentovanie uvedených transakcií uvedených v bode 7.64.

Druhým, podľa nášho názoru podstatne kontroverzejším, je bezpečný prístav spočívajúci vo výraznej tendencii správcu dane spoliehať sa na jednu

⁵⁸ Rovnako aj v Správe Spoločného fóra o transferovom oceňovaní: Usmernenia k službám v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf

⁵⁹ Detailnejší rozbor vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou presahuje rámec tohto príspevku a budem mu venovaný priestor v samostatnom článku.

⁶⁰ Skratka z anglického výrazu „*Low Value Adding Intra- Group Services*“

⁶¹ Smernica o transferovom oceňovaní, časť D.1.

⁶² KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. *Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku* In *Justičná revue* 11/2012.

konkrétnu metódu transferového oceňovania, konkrétne metódu čistého obchodného rozpätia. Táto metóda býva spravidla aplikovaná tým najjednoduchším (až mechanickým spôsobom), keď sa do výpočtu zahrnú celkové výnosy alebo celkové náklady slovenského daňovníka a zistené obchodné rozpätie sa porovnáva s rozpätím v analýze porovnateľnosti.⁶³

Zdanlivá jednoduchosť takéhoto prístupu však predstavuje aj riziko dvojitého nezdanenia. Ak totiž uvažujeme s výrobnou spoločnosťou X umiestnenou na Slovensku, ktorá však nad rámec rýdzo výrobných aktivít aj financuje a vykonáva aj funkcie spojené s nadobúdaním nehmotného majetku, v súlade s princípom nezávislého vzťahu by sa predpokladalo že táto si bude ponechávať reziduálny zisk spojený s týmto nehmotným majetkom.

Avšak, pri použití metódy čistého obchodného rozpätia (ktorá je v zásade vhodná na identifikáciu odmeny za rutinné funkcie) býva identifikované "rozpätie celkovej ziskovosti", ktoré správca dane považuje za súladné s princípom nezávislého vzťahu. Zisky nad rámec tohto rozpätia môžu byť potom presunuté do štátu s nízkym zdanením, napríklad prostredníctvom jednoduchého doplnenia zmluvného distribútora do štruktúry. Tento distribútor bude generovať zisky zjavne neprimerané jeho funkčnému profilu, ale nebude zachytený slovenským správcom dane, ktorý uplatní metódu čistého obchodného rozpätia na slovenskú spoločnosť X ako testovanú stranu.

S ohľadom na skutočnosť, že pri významnejších investičných projektoch môže byť jeho výsledkom aj prechodná strata, zisky výrobnej spoločnosti X na Slovensku sa v počiatočných fázach môžu nachádzať pod úrovňou "rozpätia celkovej ziskovosti", čo by potenciálne odôvodňovalo úpravu zo strany správcu dane. Paradoxne by však takáto úprava založila precedens, ktorým by správca dane použil identickej metodológie v podstate uprednostnil nízku a stabilnú ziskovosť (v rozpore s princípom nezávislého vzťahu), pred kolísavou ale vo výsledku výrazne vyššou ziskovosťou (v súlade s princípom nezávislého vzťahu) a teda *de facto* založil bezpečný prístav svojou praxou.

Z dopytovania (na anonymnej báze) u daňových poradcov venujúcich sa daňovým kontrolám zameraným na transferové oceňovanie nám však vyplýva, že vyššie uvedená prax v ostatnej dobe začína byť prevažujúcou praxou správcov dane.

⁶³ Diskusia metodologických problémov uvedeného prístupu je nad rámec tohto príspevku. Len v stručnosti si dovoľíme podotknúť, že za mimoriadne problematické vnímame v danom kontexte stanovovanie výšky úpravy podľa konkrétnej bilaterálnej zmluvy, ak slovenský daňovník vstupuje do kontrolovaných transakcií so závislými osobami z viacerých zmluvných štátov.

ZÁVER

Štáty prostredníctvom nimi nastavených pravidiel môžu lákať členov nadnárodnej skupiny, aby určitú časť ziskov zdaňovali v tomto štáte pri využití pravidiel bezpečných prístavov (*safe harbour shopping*). Vychádzame však z predpokladu, že členské štáty OECD by v zásade nemali ponúkať také pravidlá, ktoré sú v rozpore s akčnými plánmi BEPS, štandardmi transferového oceňovania (konsenzuálne) formulovanými OECD alebo samotným princípom nezávislého vzťahu.

Vo vyššie uvedenom kontexte sme vyhodnotili formálne bezpečné prístavy v Slovenskom práve aj faktické bezpečné prístavy vyskytujúce sa v súčasnej aplikačnej praxi správcov dane na Slovensku. Tak vo vzťahu k formálnym aj faktickým bezpečným prístavom sme dospeli k záveru, že môžu existovať okolnosti, kde riziká (tak pre daňovníka aj pre štát) prevážia nad pozitívami pramieniacimi zo zdanlivo priamočiareho a jednoduchšieho režimu bezpečného prístavu.

Ak nie je možné úplne prehodnotiť existenciu nami identifikovaných bezpečných prístavov, zdá sa vhodné presnejšie vymedziť vhodné prípady ich použitia napríklad prostredníctvom usmernenia. Zároveň považujeme za vhodné pri menej rizikových (napr. z hľadiska objemu) transakciách považovať aj nad zavedením bezpečných prístavov aj vo forme odpustenia sankcie, ak daňovník vynaložil "rozumnú snahu" určiť cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

POUŽITÉ PRAMENE

1. AVIYONAH, R., S. a kol. *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*. In *Florida Tax review*, 2009, č. 5/2009. ISSN: 1066-3487.
2. BABČÁK, V. *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In Zborník „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam*.“ Košice: UPJŠ, 2017. ISBN 978-80-8152-584-1, 402 s..
3. BENSHALOM, I. *Rethinking the Source of the Arm's-Length Transfer Pricing Problem* In *Virginia Tax review*, 2013, 3/2013. ISSN: 0735-9004, 459 s.
4. BITTKER, B. I. - LAWRENCE, L. *Transfer Pricing—Introductory, in federal taxation income. Estates and gifts*. 2016. ISBN-13: 978-1640208247, 545 s.
5. COTTANI, G. *Transfer Pricing*. [online]. Dostupné na: <http://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/An-Overview-of-Transfer-Pricing-by-IBFD.pdf>

6. CHOMA, A. - BALCO, T, *Nové usmernenie k obsahu dokumentácie transferového oceňovania* In *Dane a účtovníctvo v praxi : mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva*. Roč. 20, č. 7-8 (2015). Bratislava : Wolters Kluwer, 2015. ISSN 1335-7034, s. 73-77.
7. DOERNBERG, R. L. *International taxation in nutshell*. 9. vydanie. ISBN: 10-0314275312, 654 s. (2012)
8. DRUCKER,J.: *U.S. Companies Dodge \$60 Billion in Taxes Even Tea Party Condemns*, *BLOOMBERG NEWS*. [online]. Dostupné na: <http://www.bloomberg.com/news/2010-05-13/American-companies-dodge-60-billion-in-taxes-even-tea-party-would-condemn.html> [perma.cc/6H3LXTDB]
9. Stránka podpory Finančnej správy Slovenskej republiky. <https://podpora.financnasprava.sk/882023-Kore%C5%A1ponduj%C3%BAca-%C3%BAprava-z%C3%A1kladu-dane-pri-transferovom-oc%C5%88ovan%C3%AD>
10. Definition of „mark – up" <https://economictimes.indiatimes.com/definition/mark-up>
11. KAČALJAK, M. – RAKOVSKÝ, P. *Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku* In *Justičná revue* 11/2012
12. KLEIDBARD, E., D. *The Lessons of Stateless Income* In *Tax law review*, 2011, 65/2011. 126 s.
13. KOČIŠ, M. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-2261, 246 s.
14. OECD: *Comments for OECD on Transfer Pricing and Safe Harbors*. [online]. Dostupné na: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48931102.pdf>
15. Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní
16. Transferové oceňovanie služieb. [online]. Dostupné na: <https://www.epravo.sk/top/clanky/transferove-ocenovanie-sluzieb-2923.html>
17. Usmernenie MF SR MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
18. WELLS, B. - LOWELL, C. *Tax Base Erosion: Reformation of Section 482's Arm's Length Standard*. In *Florida Tax Review*, 2014, 15/2014. ISSN 1066-3487.
19. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

KONTAKT NA AUTOROV

choma.andrej27@gmail.com

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX 313

810 00 Bratislava

matej.kacaljak@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX 313

810 00 Bratislava

peter.rakovsky@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX 313

810 00 Bratislava

POSTUPU STÁTU V OBLASTI ZDAŇOVÁNÍ¹

STATE PROCEDURES IN THE FIELD OF TAXATION

Marie Karfíková

Právnická fakulta Univerzity Karlovej

Abstrakt

Daňové zákony, jako předpisy veřejného práva se staly pravidelnými materiály předkládanými, a to několikrát do roka, zákonodárným sborům, tj. Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky a je zajímavé, že četnost navrhovaných změn není předmětem kritiky ani zákonodárců, ani odborníků a ani laické veřejnosti. V současné době projednává Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky „vládní daňový balíček“, tj. praxe poslední doby, kdy Ministerstvo financí nepředkládá návrhy novel jednotlivých daňových zákonů samostatně, ale většinou se jedná o jeden návrh obsahující novelizaci více daňových zákonů. Paradoxní na situaci je skutečnost, že s navrhovaným zvýšením daní, o nichž je podrobněji pojednáno v příspěvku, již počítá státní rozpočet na příští kalendářní rok jako s jistými daňovými příjmy.

Klíčová slova

Ministerstvo financí, daň, poplatek, zdaňování, veřejné rozpočty, státní rozpočet

Abstract

As public law regulations, tax laws have become submitted several times a year to the legislative bodies, i.e. the Chamber of Deputies of the Parliament of the Czech Republic and the Senate of the Parliament of the Czech Republic while it is interesting that the frequency of proposed changes is not criticized either by legislators, experts or the general public. The Chamber of Deputies of the Parliament of the Czech Republic is currently discussing the “government tax package”, i.e. the practice of recent time when the Ministry of Finance does not submit proposals for amendments to individual tax laws separately, but mostly as

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „*PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání*“ realizovaného v roce 2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. This paper has been elaborated within the programme “*PROGRES Q02 – Publicization of Law in the European and International Context*” which is realized in 2019 at the Faculty of Law of the Charles University.

one proposal containing amendments to several tax laws. Paradoxically, the proposed tax increase, discussed in more detail in the paper, is already foreseen as a certain tax revenue in the framework of the state budget for the next calendar year.

Key words

Ministry of Finance, tax, fee, taxation, public budgets, State Budget.

ÚVOD

Ministerstvo financí České republiky bylo zřízeno podle zákona ČNR č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných státních orgánů České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Ministerstvo financí je ústředním orgánem státní správy pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky, státní pokladnu České republiky, fiskální politiku, makroekonomické a fiskální prognózy pro přípravu státního rozpočtu a rozpočtů státních fondů, finanční trh, regulaci vydávání elektronických peněz a ochranu zájmů spotřebitelů na finančním trhu s výjimkou výkonu dohledu nad finančním trhem v rozsahu působnosti České národní banky, pro zavedení jednotné měny euro na území České republiky, pro platební styk, daně, poplatky a clo, finanční hospodaření, finanční kontrolu, přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, účetnictví, audit a daňové poradenství, věci devizové včetně pohledávek a závazků státu vůči zahraničí, ochranu zahraničních investic, hazardní hry, hospodaření s majetkem státu, privatizaci majetku státu, příspěvek ke stavebnímu spoření a státní příspěvek na penzijní připojištění, ceny a pro činnost zaměřenou proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a vnitrostátní koordinaci při uplatňování mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu, posuzuje dovoz subvencovaných výrobků a přijímá opatření na ochranu proti dovozu těchto výrobků.

Ministerstvo financí zajišťuje členství v mezinárodních finančních institucích a finančních orgánech Organizace pro hospodářskou spolupráci (OECD), Evropské unie a dalších mezinárodních hospodářských seskupení, pokud toto členství nepřísluší výlučně České národní bance. **Ministerstvo financí rovněž** koordinuje příjem zahraniční pomoci.

Výčet okruhů činností, které jsou Ministerstvu financí svěřeny, uvedený v kompetenčním zákoně, jsou ty činnosti, které pokrývají prakticky celý obor finančního práva. Nicméně v poslední době lze sledovat trend, kdy dochází k přesunu výkonu činností z Ministerstva financí na jiné subjekty finanční

správy. Takovým příkladem je sjednocení dohledu nad finančními trhy v České národní bance, vznik Generálního finančního ředitelství, Finančního analytického úřadu nebo Národní rozpočtové rady.²

1. STÁTNÍ ROZPOČET

Návrh zákona o státním rozpočtu legislativně zabezpečuje základní dokument finanční a rozpočtové politiky vlády České republiky. Finanční a rozpočtová politika vlády České republiky se prosazuje každoročně zákonem o státním rozpočtu, který schvaluje pouze Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky³. Od roku 1999 je státní rozpočet schvalován jako schodkový a na rok 2020 se navrhuje schodek ve výši cca 40 miliard Kč. Dále se budu zabývat v souladu s názvem příspěvku otázkami souvisejícími se zdaňováním a tedy především daněmi.

2. DANĚ

V České republice existuje ohledně vymezení pojmu daň⁴ poměrně propracovaná teorie, a to jak teorie právní, tak teorie ekonomická. V právní vědě je pojmu daň, jeho podstatě, funkcím a obsahu věnována dostatečná a zasloužená pozornost. Existuje řada teoretických definic pojmu daň, kdy tyto definice zejména uvádějí jednotlivé vlastnosti, které jsou přisuzovány daním. Každá definice však vychází z určitého časového období a je odrazem určitého stupně vývoje společnosti. Teorie vychází z definic daní např. od Kaizla, přes Engliše, Spáčila, Bakeše, Karfíkovou, Slovinského, Giráška, Babčáka až po např. Kubátovou⁵. Obecně lze daně definovat jako nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona a spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími finanční veřejnou správu, které jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými. Pojem daň by měla být

² KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 54.

³ Čl. 42 Ústavy (zákon č. 1/1993 Sb.) (1) Návrh zákona o státním rozpočtu a návrh státního závěrečného účtu podává vláda. (2) Tyto návrhy projednává na veřejné schůzi a usnází se o nich jen Poslanecká sněmovna.

Čl. 33 Ústavy (2) Senátu však nepřísluší přijímat zákonné opatření ve věcech Ústavy, státního rozpočtu, státního závěrečného účtu, volebního zákona a mezinárodních smluv podle čl. 10.

⁴ Daň se v minulosti označovala také jako berně, sbírka, dar, výpomoc králi, latinsky: *Petitiones precarie, colletae, talliae*.

⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 15-16..

v právním řádu vyhrazena pouze pro peněžítá plnění naplňující uvedenou definici daní, což je v zásadě zákonodárcem dodržováno⁶.

2.1. Ukládání daní

Stát ke svému fungování a k naplňování všech funkcí, které od něj společnost očekává, potřebuje dostatek finančních prostředků. Legitimním a nezbytným opatřením je tedy zdanění majetku jeho obyvatel. V každém případě fiskální politika není jen hospodářskou politikou, ale i skrytou politikou sociální. Tato politika je totiž součástí celého komplexu ekonomických rozhodnutí spočívajících z velké části na přerozdělování zdrojů, tedy na sociálním uspořádání společnosti. Jedno z prvních rozhodnutí československého ústavního soudu v roce 1992 se v případě týkajícím se zdanění příjmů pracujících starobních důchodců zabývalo problematikou daní z pohledu rovnosti a zákazu diskriminace. Ústavní soud ČSFR připustil, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Odmítl však opačný postup, kdy budou více zatíženy hospodářsky a sociálně slabší subjekty, i neodůvodněnou libovůli⁷. Daně chápeme jako obecnou zátěž, která obyvatele státu podle jejich příjmů, majetku a kupní síly zavazuje k financování státu. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných, podmínek byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků, které stát lidem poskytuje. Listina⁸ v článku 11 odst. 5 stanoví, že daně a poplatky mohou být ukládány toliko na základě zákona. To vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva; tato pravomoc je svěřena výlučně parlamentu. Dikci odst. 5 je třeba interpretovat jako ústavní zmocnění pro parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spoludefinuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mimo jiné z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit. Daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen.

⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 150,

⁷ Nález pléna Ústavního soudu ČSFR Pl. ÚS 22/92.

⁸ Usnesení České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“).

2.2. Ukládání daní ve světle judikatury Ústavního soudu ČR

Ústavní soud České republiky z principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy) a vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) vyvodil závěr, že zákonodárce má široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí a že za důsledky tohoto rozhodování nese politickou odpovědnost. Jakkoli pak je daň nebo poplatek veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do vlastnického práva povinného subjektu, nepředstavuje zásah do vlastnictví, chráněného ústavním pořádkem. „*Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak rovnosti neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1). Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžité sankce, případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce“ (srov. nálezh Pl. ÚS 7/03).*

Do daňové problematiky zasáhla judikatura Ústavního soudu k právní povaze poznámek pod čarou v právním předpise (nálezh II. ÚS 485/1998). Když Ústavní soud konstatoval, že poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní a závaznou součástí pravidla chování, vyloučil ze zdanění daní z převodu nemovitostí všechny převody bytových jednotek, ačkoli původním úmyslem předkladatele návrhu zákona bylo vyloučit pouze byty převáděné z majetku bytových družstev vlastním družstevníkům.

2.3. Ukládání daní v judikatuře ESLP (Evropský soud pro lidská práva)

ESLP považuje zdanění dle rozdílných majetkových a příjmových kritérií za věcně odůvodněné a nediskriminační. Jakkoli Listina i Dodatkový protokol stanoví oprávnění státu ke stanovování daní a jiných poplatků, není tím úplně

odstraněna ochrana vlastnictví zdaňovaných osob. Zůstává totiž zachována možnost přezkoumávat, zdali daně, poplatky a peněžní sankce nejsou zneužívány anebo nejsou neproporcionální. Příkladem takto posuzovaných jsou daně s konfiskačními dopady, jež lze uhradit plátcem daně toliko z podstaty majetku, případně tzv. rdousící daně (srov. rozsudek německého Spolkového ústavního soudu 2 BvL 37/91). ESLP přiznává stěžovatelům ochranu proti dani nepřiměřené či svévolné; v rozsudku Hentrich proti Francii vyhověl stěžovatelce, neboť vůči ní stát použil velmi přísné opatření (sankční vykoupení pozemku), které vůči jiným osobám v téže situaci nepoužíval, byť i jednal z legitimního důvodu (prevence neplacení adekvátních poplatků za zápis do katastru nemovitostí).

3. AKTUÁLNÍ DAŇOVÉ NÁVRHY V ČR

3.1. Novelizace daňových zákonů

V uplynulé době se do Poslanecké sněmovny Parlamentu ze Senátu vrátily dvě novelizace, a to zákonného opatření Senátu č.340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění zákona č. 254/2016 Sb., který rozšiřuje osvobození od daně, jedná se o osvobození od daní pro první prodej bytů v rodinných domech. S ohledem na většinu poslaneckých hlasů, které má vláda k dispozici, bylo zřejmé, že Poslanecká sněmovna přehlasuje Senát. Stalo se tak a ve Sbírce zákonů byl publikován zákon č. 264/2019 Sb., kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění zákona č. 254/2016 Sb.

3.2. Novelizace sedmi daňových zákonů v jednom návrhu

V Poslanecké sněmovně Parlamentu se dále projednává Návrh zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, který je označován jako tzv. „daňový balíček“ a který je souborem novel těchto daňových zákonů:

- 1) zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- 2) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- 3) zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- 4) zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- 5) část čtyřicátá pátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,

- 6) zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- 7) zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů.

Ke koncepci návrhu zákona, tj. spojení novel daňových zákonů do jednoho návrhu, lze uvést, že Ústavní soud⁹ uvedl, že „*praxe, kdy jedním zákonem je současně novelizováno několik různých zákonů, je v legislativní praxi relativně častá. K tomu Ústavní soud v obecné rovině uvádí, že tato praxe je v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí. Naopak za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisející, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasté formou podaných pozměňovacích návrhů*“. K tomu je třeba doplnit, že ústavně konformním byl shledán i zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kde meritorní souvislost zákonů spočívala ve snaze o stabilizaci veřejných rozpočtů. S ohledem na uvedené není možné mít výhrady k protiústavnosti navrženého řešení z hlediska spojení novel do jednoho souboru.

Zařazením těchto změn do jednoho právního předpisu se podle Ministerstva financí pro jejich adresáty (zejména daňové subjekty a správce daně) zvyšuje přehlednost, neboť změny daňových zákonů, které jsou přijímány v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů, jsou obsaženy v návrhu jednoho právního předpisu. Novelty jednotlivých zákonů zařazených do návrhu zákona spolu věcně souvisí, neboť se týkají daní. Návrhem zákona je tak novelizována specifická část právního řádu, kterou lze označit jako pozitivní daňové právo, ve které se uplatňují stejná pravidla a principy a v jejímž rámci se jako obecný právní předpis používá daňový řád¹⁰ (obecný právní předpis upravující správu daní v širokém slova smyslu). Rovněž z hlediska procesní ekonomie legislativního procesu je zařazení změn daňových zákonů do jednoho právního předpisu vhodné, neboť umožňuje reagovat na problémy, které vyvstanou v průběhu legislativního procesu (ať už v rámci připomínkového řízení, nebo v Parlamentu) komplexním způsobem, tj. požadované změny v daňovém právu promítnout do všech relevantních předpisů. Kromě zmíněné přehlednosti a komplexnosti je nespornou výhodou i menší administrativní a časová zátěž pro všechny subjekty podílející se na legislativním procesu, což může pozitivně přispět k délce

⁹ V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01.

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

legisvakanční lhůty. Pro daňové zákony více než pro jiné oblasti práva platí, že jejich změna je tradičním a typickým nástrojem realizace politiky vlády, přičemž se jedná o proces periodický. Časová úspora vzniklá spojením daňových zákonů, které by jinak musely být předkládány samostatně, tak pozitivně přispívá k tomu, aby legisvakance mohla být co nejdelší. Nespornou výhodou tohoto řešení je potom i skutečnost, že nemůže nastat situace, kdy novela jednoho zákona nebude přijata apod. a přitom s touto úpravou je již počítáno v rozpočtu na rok 2020.

Předložený návrh zákona podle Ministerstva financí respektuje závazek uvedený v Programovém prohlášení vlády, podle kterého budou změny soustavy daňových zákonů prováděny pouze několika málo souhrnnými novelami¹¹. Toto sebevědomé prohlášení Ministerstva financí jako předkladatele naráží na realitu, kdy daňové zákony jsou permanentně novelizovány, např. zákon o daních z příjmů¹² je novelizován v průměru 3x ročně, v roce 2000 to bylo 5x.

3.3. Navrhované změny jednotlivých zákonů:

3.3.1. Daň z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů)

Daň z pozemků jako jedna ze dvou složek daně z nemovitých věcí obsahuje již od zavedení této daně poměrně rozsáhlý výčet pozemků, které jsou od daně osvobozeny, včetně osvobození pozemků s vybranými významnými krajinnými prvky. Současná platná právní úprava však dostatečně nereaguje na stávající priority společnosti, proto vzhledem k pozemkům s významnými krajinnými prvky je navrhováno platnou právní úpravu aktualizovat. Navrhuje se upřesnit podmínky, za kterých jsou pozemky, na nichž se nachází vybrané významné krajinné prvky, osvobozeny od daně z pozemků. Ačkoliv již dle platné právní úpravy jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně, pozemky remízků, hájů, větrolamů a mezi na orné půdě, trvalých travních porostech, a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat, současná praxe ukázala, že tyto vybrané významné krajinné prvky se mohou nacházet i na jiných druzích pozemků (nejen na zemědělských pozemcích).

V rámci podpory opatření proti dopadům klimatických změn, zejména nedostatku vody v krajině a zachování biodiverzity zemědělské krajiny se proto

¹¹ Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů.

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

navrhuje platnou právní úpravu upřesnit a hlavně zjednodušit. Osvobození od daně upravené v ustanovení § 4 odst. 1 písm. k), které zní:

„k) pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezi na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky ochranného pásma vodního zdroje I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat“ se navrhuje nahradit textem:

„k) pozemky v rozsahu, v jakém se na nich nachází

- 1. ochranné pásmo vodního zdroje I. stupně,*
- 2. krajinný prvek skupina dřevin, stromořadí, travnatá údolnice, mez, příkop nebo mokřad, pokud je tento prvek evidován v evidenci ekologicky významných prvků podle zákona upravujícího zemědělství, nebo*
- 3. příkop, mokřad, močál, bažina, skalní útvar, rokle nebo strž, pokud jde o pozemky ostatních ploch mimo zastavěné území obce, které nejsou užívány k podnikání,“.*

3.3.2. Daň z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)

Navrhuje se omezit osvobození příjmů z hazardních her provozovaných na základě ohlášení nebo povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo na základě právních předpisů obdobných tomuto zákonu vydaných v členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor od daně z příjmů fyzických osob na případy, kdy hodnota výhry nepřesahuje 100 000 Kč. Stejně tak se navrhuje omezit osvobození cen z úctenkové loterie od daně z příjmů fyzických osob i od daně z příjmů právnických osob na případy, kdy hodnota ceny nepřevyšuje 100 000 Kč.

Dále se navrhuje rozšíření osvobození příjmů od daně z příjmů právnických osob, a to rozšířením pojmu „mateřská společnost“. Smyslem je docílení jednotného daňového zacházení s poplatníky (veřejnoprávními korporacemi), kteří jsou v obdobném postavení. Z tohoto důvodu se navrhuje za mateřskou společnost pro účely zákona o daních z příjmů považovat vedle obce a dobrovolných svazků obcí i další veřejnoprávní korporace v podobě krajů a států, resp. České republiky.

Podle současné právní úpravy se za mateřskou společnost pro účely zákona o daních z příjmů považují od 1. července 2017 (poslaneckým pozměňovacím návrhem k zákonu č. 170/2017 Sb., tzv. daňový balíček 2017) i obce a dobrovolné svazky obcí. Vybrané příjmy, včetně příjmů z podílu na zisku, pokud plynou poplatníkovi, který je obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, jsou při splnění dalších podmínek zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně z příjmů. V

případě, že tyto příjmy plynou i dalším veřejnoprávním korporacím, tj. kraji nebo České republice (resp. organizační složce státu), osvobození se neuplatní, protože tito poplatníci daně z příjmů právnických osob nejsou považovány za mateřskou společnost pro účely daní z příjmů.

3.3.3. Zákon o rezervách (zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)

Navrhuje se změna metody tvorby a daňové uznatelnosti technických rezerv. Úprava tvorby technických rezerv obsažená v zákoně č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojišťovnictví“) vychází ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II) a představuje propracovaný a objektivní systém kontrolovaný regulátorem a založený na rizicích. Podle navrhované úpravy proto budou pro pojišťovny a zajišťovny daňově uznatelné technické rezervy tvořené podle zákona o pojišťovnictví. Vzhledem k tomu, že směrnice 2009/138/ES je závazná pro všechny členské státy Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru a ty tak musí zavést do svých právních řádů povinnost tvořit technické rezervy při pojišťovací a zajišťovací činnosti obdobně jako Česká republika, budou pro pojišťovny a zajišťovny z jiných členských států Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru jako výdaj snižující základ daně z příjmů uznatelné technické rezervy tvořené podle jejich domácích právních předpisů upravujících pojišťovnictví v souladu se směrnicí 2009/138/ES. Vedle toho pojišťovny a zajišťovny tvoří ještě technické rezervy podle zákona o pojišťovnictví. Ty se při zjištění základu daně z příjmů nezohledňují. Doplněný bod 19 reaguje na změnu § 6 zákona o rezervách, který nově vymezuje rezervy v pojišťovnictví jako technické rezervy podle zákona upravujícího pojišťovnictví, které jsou zcela nezávislé na právních předpisech upravujících účetnictví. Přírůstek a úbytek rezerv v pojišťovnictví jsou nově definovány v § 6 odst. 5 a 6 zákona o rezervách a vždy se jimi rozumí změna stavu těchto rezerv za zdaňovací období, resp. období, za které se podává daňové přiznání. Smyslem těchto ustanovení je snižovat výsledek hospodaření o vytvořené rezervy v pojišťovnictví a zvyšovat jej o rezervy rušené, stejně jako tomu bylo podle dosavadní právní úpravy u technických rezerv podle právních předpisů upravujících účetnictví, je toho však dosahováno tak, že se veškerá tvorba a rušení rezerv za zdaňovací období vyhodnotí na konci tohoto období porovnáním stavu rezerv v pojišťovnictví na začátku tohoto období a na jeho

konci a o zjištěnou hodnotu se upraví základ daně. V případě, že se stav těchto rezerv sníží, zvyšuje se výsledek hospodaření.

3.3.4. Spotřební daně

Spotřební daně lze charakterizovat jako opakující se nepřímé daně selektivní, tedy zaměřené na určitý okruh subjektů nakládajících se specifickými výrobky. Primární funkcí spotřebních daní je funkce fiskální, tedy zajištění přílivu finančních prostředků do veřejných rozpočtů při relativně nízkých administrativních nákladech. Sekundární funkcí těchto daní může být snaha ovlivnit spotřebu rizikových výrobků s negativním dopadem na zdraví obyvatel, popřípadě s negativním dopadem na životní prostředí.

Oblast spotřebních daní je od 1. ledna 2004 upravena zákonem o spotřebních daních¹³ a je vysoce harmonizována v rámci Evropské unie. Mezi harmonizované spotřební daně se řadí

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů a
- daň z tabákových výrobků.

Neharmonizovanými spotřebními daněmi, které se na daňovém území České republiky uplatňují, jsou daň ze surového tabáku a daň ze zahříváných tabákových výrobků. Sazba spotřební daně je u těchto komodit stejná se sazbou spotřební daně z tabáku ke kouření.

Energetické daně lze pak charakterizovat také jako opakující se nepřímé daně selektivní, které jsou zaměřené na určitý okruh subjektů nakládajících se specifickými výrobky, jejichž spotřebou dochází k negativním efektům na životní prostředí. Jedná se o specifický typ spotřebních daní.

Oblast energetických daní je od 1. ledna 2008 upravena v částech čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Mezi produkty, které do oblasti energetických daní spadají, řadíme zemní plyn a některé další plyny, například svítiplyn, vodní plyn nebo generátorový plyn (část čtyřicátá pátá zákona), pevná paliva (část čtyřicátá šestá) a elektřinu (část čtyřicátá sedmá zákona).

¹³ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Zvýšení sazby spotřební daně z lihu

Spotřební daň z lihu je v České republice plně harmonizována s legislativou EU, jmenovitě směrnicí Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů a směrnicí Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Předmětem daně je líh obsažený ve výrobcích dále specifikovaný kódy nomenklatury, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Na tento líh je aplikována jednotná sazba spotřební daně ve výši 28 500 Kč/hl etanolu. Výjimku ve zdanění tvoří líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu na rok a domácnost, kdy je aplikována sazba ve výši 14 300 Kč/hl etanolu. Poslední navýšení sazby spotřební daně u této komodity proběhlo s účinností od 1. ledna 2010.

Zvýšení sazby spotřební daně z tabákových výrobků, surového tabáku a zahříváných tabákových výrobků

Daň z tabákových výrobků je po dani z minerálních olejů druhou nejvýnosnější spotřební daní. Tabákovými výrobky jsou cigarety, doutníky a cigarillos a tabák ke kouření. Minimální sazby daně z tabákových výrobků vychází ze směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. V případě tabákových výrobků došlo v České republice zákonem č. 315/2015 Sb., kterým se mění zákon o spotřebních daních, v letech 2016 – 2018 k postupnému navyšování sazeb spotřební daně v souladu se schváleným harmonogramem.

3.3.5. Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Navrhuje se zrušení osvobození zemního plynu spotřebovaného domovními kotelny od daně z plynu podle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Úprava daně z plynu v České republice vyplývá ze směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Domovní kotelnou se rozumí decentralizovaný zdroj tepla umístěný v bytovém domě, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Domovní kotelna může, kromě domu, ve kterém je umístěna, dodávat teplo i do vedlejšího bytového domu nebo skupiny domů, pokud platí, že v každém z těchto domů odpovídá více než polovina podlahové plochy požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. V případě bytových domů se jedná o stavby, ve kterých jsou bytové

prostory používány dlouhodobě a kontinuálně. Kromě bytových domů určených k běžnému bydlení lze za bytový dům považovat také například domovy pro seniory, dětské domovy, domovy pro osoby se zdravotním postižením zařízení pro výkon pěstounské péče nebo kláštery a obdobné církevní budovy sloužící pro trvalé bydlení. Naopak pod pojem bytový dům nelze podřadit například věznice, psychiatrické léčebny, léčebny dlouhodobě nemocných, nemocnice, ubytovny, hotely, internáty atp. Podmínka umístění domovní kotelny v bytovém domě je posuzována individuálně podle stavebního zákona (zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů).

3.3.6. Správní poplatky (zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů)

Výše správních poplatků za přijetí návrhu na zahájení řízení o povolení vkladu do katastru nemovitostí a za přijetí dalších listin podle položky 120 sazebníku správních poplatků byla naposledy změněna k 1. lednu 2012, tedy před provedením rekodifikace soukromého práva, která zásadním způsobem zvýšila náročnost řízení vedených katastrálními úřady. Navrhuje se proto zvýšit sazbu těchto správních poplatků na dvojnásobek, aby byla alespoň částečně pokryta inflace, ke které došlo od roku 2012, a aby byly alespoň částečně zohledněny vyšší administrativní náklady řízení vedených katastrálními úřady v důsledku rekodifikace soukromého práva. Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. Navrhuje se: V položce 120 přílohy k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění zákona č. 349/2011 Sb., zákona č. 428/2012 Sb. a zákona č. 257/2013 Sb., se částka „Kč 1 000“ nahrazuje částkou „Kč 2 000“, částka „Kč 10 000“ se nahrazuje částkou „Kč 20 000“ a částka „Kč 500“ se nahrazuje částkou „Kč 1 000“.

3.3.7. Daň z hazardních her (zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů)

Současná právní úprava hazardních her je tvořena jednak zákonem č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje regulaci provozování hazardních her, a jednak zákonem č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje zdanění hazardních her. Tyto právní předpisy tvořící základ hazardní regulace jsou účinné od 1. ledna roku 2017, kdy nahradily tehdejší právní úpravu obsaženou v zákoně č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích a jiných podobných hrách“). Posledním odvodovým obdobím odvodu z loterií a jiných podobných her tak bylo odvodové období 2016. Tento odvod byl od zdaňovacího období 1. čtvrtletí roku 2017 nahrazen daní z hazardních her.

Daň z hazardních her je zvláštní daní aplikovanou na specifickou činnost provozování hazardních her. Daň z hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní za jednotlivé druhy hazardních her podle zákona o hazardních hrách, přičemž se každá dílčí daň vypočte jako součin dílčího základu daně a sazby pro tento dílčí základ daně. Výnos daně z hazardních her je podle stávajícího rozpočtového určení daně z hazardních her rozdělován mezi státní rozpočet a obecní rozpočty, a to v poměru, který se liší podle toho, z jakých druhů hazardních her výnos plyne. Platná právní úprava zákona o dani z hazardních her stanovuje diferencovanou sazbu daně z hazardních her, přičemž pro jednotlivé dílčí základy daně je stanovena sazba daně samostatně. Aktuální sazba daně z hazardních her je stanovena ve výši 35 % pro technické hry a 23 % pro ostatní hazardní hry s výjimkou technických her.

Navrhovaná novela zákona o dani z hazardních her spočívá ve změně sazby daně z hazardních her ze současných 23 % pro ostatní hry (tedy všechny druhy hazardních her až na technické hry) nově na sazbu 25 % a 30 %, a to primárně v návaznosti na škodlivost jednotlivého druhu hazardní hry a sekundárně v návaznosti na jeho ziskovost.

Konkrétně se tak změní sazba z 23 % na 25 % pro dílčí daň z kursových sázek, totalizátorových her, tombol a turnajů malého rozsahu a z 23 % na 30 % pro dílčí daň z loterií, bing a živých her. Sazba 35 % pro dílčí daň z technických her zůstává zachována.

ZÁVĚR

Ve svém příspěvku jsem chtěla poukázat na skutečnost, že zatímco se daňová zátěž v České republice zvyšuje a poslední „daňový balíček“ se přímo

nazývá „Návrh zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů“, tak ve Slovenské republice je celkové daňové zatížení znatelně nižší a i za této situace Slovenská republika nyní schválila další snížení některých daní¹⁴. V této souvislosti je zajímavé jak ekonomové hodnotí tuto situaci, slovenští ekonomové to považují za dobrý nápad, jak pomoci k růstu zpomalující se ekonomiky a v České republice se jde v oblasti daní opačným směrem a o snížení daní současná vláda neuvažuje, naopak jak jsem výše uvedla, daně se zvyšují, vše s cílem získat více peněz na sociální dávky a mzdy ve veřejném sektoru. V rámci projednávání novely zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, který byl vrácen Poslanecké sněmovně Senátem, bylo navrženo zrušení této daně jako daně nemorální. Senát chtěl zrušení daně vložit do projednávané novely. Sazba této daně činí čtyři procenta a od roku 2016 ji platí ze zákona kupující. Senátoři argumentovali s tím, že daň z nabytí nemovitých věcí zbytečně zvyšuje náklady na pořízení vlastního bydlení a tím znemožňuje některým lidem, aby si vlastní bydlení pořídili, a navíc jde o zdanění již jednou zdaněných peněz. Na této dani stát vybral v loňském roce 13,6 miliard Kč a předloni to bylo 12,5 miliard Kč. Sněmovna odmítla tento návrh Senátu.

Daňový balíček je v současné době projednáván v Poslanecké sněmovně a zároveň poslanci obdrželi návrh státního rozpočtu na rok 2020, který s navrhovaným zvýšením daní počítá.

Dále vláda projednala návrh novely zákona č. 28/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, kdy podstatou novely je okamžik vracení přeplatku na dani z přidané hodnoty. Tento přeplatek se podle návrhu novely bude za rok 2020 vracet až počátkem roku 2021, a tak stát získá další příjmy pro veřejný rozpočet pro rok 2020.

POUŽITÉ PRAMENE

1. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0 (váz.), 356 s.
2. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7239-574-8, 276 s.
3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

¹⁴ www.novinky.cz dne 26.9.2019

5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

KONTAKT NA AUTORA

karfikov@prf.cuni.cz

ORCID-0000-0002-5655-7858

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

VÝMENA INFORMÁCIÍ V OBLASTI DANÍ V KONTEXTE PRÁVNEHO PORIADKU SR¹

EXCHANGE OF INFORMATION IN THE FIELD OF TAX IN THE CONTEXT OF SLOVAK LAW

Andrea Koroncziová - Tomáš Cibul'a - Tibor Hlinka

Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Výmena informácií v oblasti daní patrí medzi efektívne nástroje boja proti daňovým únikom aj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Najefektívnejším nástrojom je automatická výmena informácií medzi príslušnými orgánmi štátov, ktorá sa v priebehu rokov rozvíja a rozširuje o nové oblasti informácií. Touto problematikou sa aktívne zaoberá Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, ale aj Európska únia a koniec koncov aj samotné štáty. Výmena informácií môže priniesť pre členské štáty reálny úžitok len vtedy, ak sú tieto informácie dôkladne a účinne využité príslušnými správcami dane.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

výmena informácií, daňové úniky, BEPS plán, smernice DAC

Abstract in English language:

The exchange of information in the field of taxation is an effective tool for combating tax evasion and tax avoidance. The most effective tool is the automatic exchange of information between the competent authorities of the States that has developed over the years and expanded to new areas of information. This issue is actively addressed by the Organization for Economic Co-operation and Development, but also the European Union and, ultimately, by the states themselves. The exchange of information can only be of real benefit to the Member States if it is properly and effectively used by the competent tax authorities.

¹ Článok bol spracovaný ako výstup v rámci riešenia projektu VEGA 1/0581/18 s názvom „Daňový únik a vyhýbanie sa daňovej povinnosti a informatizácia verejnej správy.“

Keywords in English language:

exchange of information, tax evasion, BEPS Plan, DAC directives

ÚVOD

V dnešnom globalizovanom svete, ktorý sa vyznačuje vysokou mobilitou daňovníkov a vysokým počtom cezhraničných finančných transakcií, je pre samotné štáty čoraz náročnejšie zabezpečiť efektívne fungovanie daňového systému. Častokrát dochádza k dvojitému zdaneniu, čo môže viesť k ešte väčšiemu problému daňových únikov, daňových podvodov. Preto je v tejto dobe nevyhnuté zabezpečiť komunikáciu medzi príslušnými orgánmi jednotlivých štátov.

Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam sú a ešte určitý čas aj budú veľmi aktuálne problémy, ktoré majú negatívny vplyv na príjmovú stránku rozpočtov jednotlivých štátov. Tieto problémy spôsobujú, že štáty prichádzajú o nemalú časť príjmov, ktoré by inak smerovali do ich rozpočtu, a z ktorých by inak mohli financovať celospoločensky dôležité oblasti hospodárstva. Za účelom eliminácie alebo aspoň obmedzenia týchto negatívnych javov sa jednotlivé organizácie, inštitúcie, právne subjekty snažia bojovať rôznymi spôsobmi. Podľa nášho názoru je najefektívnejším nástrojom eliminácie/obmedzenia týchto negatívnych javov automatická výmena informácií v daňovej oblasti medzi príslušnými orgánmi jednotlivých štátov. Na globálnej úrovni sa automatickou výmenou informácií zaoberá Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“). Na úrovni Európskej únie (ďalej len „EÚ“) sú to inštitúcie, ktoré sa podieľajú na prijímaní sekundárnych právnych aktov – ako nariadení, ale najmä smerníc, t.j. Európska komisia, Rada a Európsky parlament. A národné právne poriadky sú do veľkej miery ovplyvňované práve situáciou a legislatívou globálnou, ale samozrejme aj európskou, keďže najmä smernice musia členské štáty implementovať do svojich vnútroštátnych právnych poriadkov. V tomto príspevku sa pokúsime zosumarizovať jednotlivé druhy výmeny daňových informácií so zameraním sa na automatickú výmenu informácií a ich využívanie správcami daní v členských štátoch. Dovolíme si tvrdiť, že do veľkej miery právne akty v oblasti výmeny informácií prijímané EÚ sú ovplyvňované právnymi aktmi prijímanými OECD. Z uvedeného dôvodu sme sa rozhodli venovať sa najmä úrovni EÚ a konkrétnej smernici o administratívnej spolupráci v oblasti daní 2011/16/EU (Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, skrátene tzv. DAC), ktorá do dnešného dňa už bola päť krát novelizovaná, tzv. DAC 1 – DAC 6, pričom stručne uvedieme aj právne nástroje prijaté na globálnej úrovni.

1. SMERNICA O ADMINISTRATÍVNEJ SPOLUPRÁCI V OBLASTI DANÍ, TZV. DAC 1

Smernica DAC 1 bola prijatá na úrovni EÚ v roku 2011². Táto smernica nebola prvou smernicou zabezpečujúcou administratívnu spoluprácu v oblasti daní. DAC nadviazala na Smernicu Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní, ktorá prvý krát právne zakotvila administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi, a to aj formou výmeny informácií. V roku 2003 EÚ prijala Smernicu Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov, ktorá zaviedla prvý krát mechanizmus automatickej výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi členských štátov o príjmoch z úspor nerezidentov. Míľnikom v oblasti administratívnej spolupráce v oblasti daní sa stala smernica DAC, ktorou sa zrušila smernica 77/799/EHS a následne aj smernica 2003/48/ES.

DAC rozšírila a upevnila administratívnu spoluprácu vo forme: spontánnej výmeny informácií, výmeny informácií na požiadanie, automatickej výmeny informácií a iných druhov administratívnej spolupráce – napr. simultánne daňové kontroly³; prítomnosť v správnych úradoch a účasť na administratívnych zisťovaniach⁴; administratívne oznamovanie⁵ a pod. Uvedená smernica zakotvila v čl. 3 bode 9⁶ automatickú výmenu informácií (síce nie prvý krát, lebo teoreticky sa vyskytla už v smernici 77/799/EHS a prakticky sa systém automatickej výmeny informácií prvý krát zaviedol smernicou 2003/48/ES). Avšak smernica DAC 1 určite prvý krát zaviedla v čl. 8 bode 1 automatickú výmenu informácií na daňové účely týkajúcu sa nasledovných príjmov: príjmy zo závislej činnosti, dôchodky, tantiémy, vlastníctvo a príjem z nehnuteľnosti, príjmy zo životného poistenia. Členské štáty sú povinné vymeniť informácie len o tých kategóriách príjmov, ktoré majú k dispozícii⁷ a ktoré sa „nachádzajú v daňových spisoch/príslušných registroch správcu dane členského štátu oznamujúceho

² Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, tzv. DAC 1

³ V smernici DAC sú simultánne daňové kontroly zakotvené kapitole III, oddiel II. V zákone č. 442/2012 Z.z. je tento druh administratívnej spolupráce zakotvený v § 12.

⁴ V smernici DAC je prítomnosť v správnych úradoch a účasť na administratívnych zisťovaniach zakotvená v kapitole III, oddiel I. V zákone č. 442/2012 Z.z. to slovenský zákonodarca nazval v § 11 ako „Priama medzinárodná pomoc a spolupráca pri správe daní.

⁵ V smernici DAC je administratívne oznamovanie zakotvené kapitole III, oddiel III. V zákone č. 442/2012 Z.z. je tento druh administratívnej spolupráce v § 13 ako „Oznamovanie písomností“.

⁶ „automatická výmena“ podľa je systematické oznamovanie vopred určených informácií inému členskému štátu bez predchádzajúcej žiadosti vo vopred stanovených pravidelných intervaloch. Automatická výmena informácií je v právnom poriadku SR upravená v § 2 písm. h) zákona č. 442/2012 Z.z.

⁷ Pozri čl. 8 ods. 2 smernice DAC

informácie a ktoré možno získať v súlade s postupmi zberu a spracovania informácií v tomto členskom štáte;⁸. Zároveň sa však môžu štáty bilaterálne dohodnúť aj na automatickej výmene informácií o ďalších kategóriách príjmov⁹.

Smernica DAC 1 bola implementovaná do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. 442/2012 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2013. Išlo o úplnú transpozíciu smernice do vnútroštátneho právneho poriadku.

Podstata automatickej výmeny: výmena informácií ohľadne dostupných kategórií príjmov nerezidentov¹⁰ (príjmy zo závislej činnosti, dôchodky, tantiémy, vlastníctvo a príjem z nehnuteľnosti, príjmy zo životného poistenia/poistného plnenia) medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušnými orgánmi členských štátov prostredníctvom siete CCN, a to najneskôr do 6 mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia.

2. DAC 2

Smernica DAC 2 bola prijatá v roku 2014¹¹ a predstavuje prvú novelizáciu smernice DAC 1. V súvislosti so smernicou DAC 2 je potrebné spomenúť Štandard¹² pre automatickú výmenu informácií o finančných účtoch na daňové účely (ďalej len „štandard“)¹³. Štandard bol prijatý OECD v roku 2014 a vyzýva jednotlivé štáty, aby získavali od svojich finančných inštitúcií, t.j. od inštitúcií, ktoré sú jednak rezidentmi na daňové účely v danom štáte alebo ktoré majú sídlo na ich území, informácie o oznamovaných, aj vylúčených finančných účtoch, o ich majiteľoch, pri právnických osobách a iných právnych usporiadaniach majetku aj o skutočných vlastníkoch, o oznamujúcich a neoznamujúcich finančných inštitúciách. Štandard pozostáva z modelovej zmluvy kompetentných

⁸ Pozri čl. 3 ods. 9 smernice DAC, pozri tiež str. 22, OECD, Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation, Final report:https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019_evaluation_study_on_dac_kp0219284enn.pdf, a tiež § 7 ods. 2 zákona č. 442/2012 Z.z.

⁹ Pozri čl. 8 ods. 8 smernice DAC a pozri tiež § 7 ods. 4 zákona č. 442/2012 Z.z.

¹⁰ T.j. fyzických osôb alebo subjektov s trvalým pobytom alebo sídlom mimo územia Slovenskej republiky, na účely DAC 1 t.j. v inom členskom štáte.

¹¹ Smernica Rady 2014/107/EU z 9. decembra 2014 ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní, tzv. DAC 2.

¹² OECD, 2014 Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition, OECD Publishing

¹³ V súvislosti so smernicou DAC 2 a Štandardom OECD je potrebné spomenúť aj tzv. FATCA - Foreign Accounts Tax Compliance Act. Ide o právny predpis Spojených štátov amerických, prostredníctvom ktorého sa má zabrániť daňovým únikom amerických daňovníkov, resp. obmedziť tieto úniky. FATCA prostredníctvom „intergovernmental agreements – IGA“ zabezpečuje, aby zahraničné finančné inštitúcie nahlasovali IRS – Internal Revenue Service (americký finančný úrad) informácie o finančných účtoch amerických daňovníkov.

orgánov (model Competent Authority Agreement – „CAA“), ako medzinárodného právneho rámca pre výmenu informácií o finančných účtoch, zo Spoločného štandardu oznamovania (tzv. Common Reporting Standard – „CRS“), z komentárov k CAA a k CRS a z používateľského manuálu k CRS XML schéme.

Smernica DAC 2 nadväzuje na CRS, ktorý prijala OECD, čo vyplýva priamo z preambuly danej smernice, kde je uvedené: *„členské štáty by mali od svojich finančných inštitúcií vyžadovať zavedenie pravidiel oznamovania a hĺbkového preverovania, ktoré sú v plnom súlade s pravidlami stanovenými v spoločnom štandarde oznamovania, ktorý vypracovala OECD. Rozsah pôsobnosti článku 8 smernice 2011/16/EÚ by sa mal okrem toho rozšíriť tak, aby zahŕňal rovnaké informácie, na ktoré sa vzťahuje modelová dohoda medzi príslušnými orgánmi a spoločný štandard oznamovania, ktoré vypracovala OECD. Očakáva sa, že každý členský štát by mal len jeden jednotný zoznam vnútroštátne vymedzených neoznamujúcich finančných inštitúcií a vylúčených účtov...“* Zároveň aj priamo odkazuje na komentáre k CAA aj k CRS, ktoré by štáty mali použiť ako názornú ukážku a uvádza, že sa v tejto oblasti má zohľadňovať aj vývoj na úrovni OECD. Táto smernica zavádza kategórie oznamujúcich a neoznamujúcich finančných inštitúcií a finančných účtov podliehajúcich a nepodliehajúcich oznamovaniu, t.j. vylúčené finančné účty¹⁴.

Smernica DAC 2, ako aj dohoda medzi Slovenskou republikou a Spojenými štátmi americkými na zlepšenie dodržiavania medzinárodných predpisov v oblasti daní a na implementáciu zákona FATCA vrátane jej príloh, boli transponované do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. **359/2015 Z. z.** o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Podrobnosti preverovania finančných účtov oznamujúcimi finančnými inštitúciami zakotvilo Ministerstvo financií SR vo vyhláske č. **446/2015 Z. z.** Zákon, ako aj vyhláska, nadobudli účinnosť 1. januára 2016.

Podstata automatickej výmeny: výmena informácií¹⁵ o finančných účtoch, ktorých držiteľmi sú daňoví nerezidenti, medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušnými orgánmi členských štátov, zmluvných

¹⁴ Ustanovenia o automatickej výmene informácií o finančných účtoch sú obsiahnuté najmä v čl. 8 ods. 3a) a najmä v prílohe I a prílohe II smernice DAC.

¹⁵ Informácie, ktoré finančná inštitúcia je povinná oznámiť príslušnému orgánu SR a ktoré sa následne vymieňajú s príslušným orgánom členského štátu, zmluvného štátu alebo príslušného orgánu Spojených štátov amerických, sú uvedené v § 9 a § 14 zákona č. 359/2015 Z.z.

štátov¹⁶, alebo príslušným orgánom Spojených štátov amerických, a to do 30. septembra kalendárneho roka nasledujúceho po kalendárnom roku, za ktorý sa plní oznamovacia povinnosť.

3. DAC 3

Smernica DAC 3¹⁷ bola prijatá v roku 2015 a predstavuje druhú novelizáciu smernice DAC 1. Už smernica DAC 1 zakotvila povinnú spontánnu výmenu informácií o cezhraničných záväzných stanoviskách a záväzných stanoviskách k stanoveniu metódy ocenenia. Avšak účinnú výmenu týchto informácií brzdila diskrečná právomoc členských štátov, ktorá *„vydávajúcemu členskému štátu umožňuje rozhodnúť o tom, ktoré iné členské štáty by mali byť informované.“* Smernicou DAC 3 sa odstránila táto prekážka efektívnej výmeny, a to tým, že zakotvila povinnú automatickú výmenu cezhraničných záväzných stanovísk medzi všetkými členskými štátmi. Predmetná smernica definuje pojmy ako cezhraničné záväzné stanovisko alebo záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia¹⁸, ako aj rozsah a podmienky automatickej výmeny týchto stanovísk¹⁹. V rámci preambuly opätovne vidieť nadväznosť na právny dokument prijatý OECD, konkrétne na Akciu 5 BEPS Plánu (Škodlivé daňové praktiky), ktorá však zaviedla len povinnú spontánnu výmenu informácií o špecifických rozhodnutiach týkajúcich sa daňovníkov. V preambule sa uvádza *„na povinnú automatickú výmenu informácií je vhodné zohľadniť prácu vykonanú v rámci fóra OECD venovaného škodlivým daňovým praktikám, kde sa vypracúva vzorový formulár na výmenu informácií, a to v kontexte akčného plánu týkajúceho sa narúšania základu dane a presunu ziskov. Je tiež vhodné úzko spolupracovať s OECD koordinovaným spôsobom...“*.

Smernica DAC 3 bola transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. **300/2016 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení

¹⁶ Zmluvným štátom sa rozumie zmluvná strana medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná. Medzinárodnou zmluvou je Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach v znení ustanovení Protokolu, ktorým sa mení Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach (Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 461/2013 Z. z.).

¹⁷ Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

¹⁸ Pojmy „cezhraničné záväzné stanovisko“ a „záväzné stanovisko k stanoveniu metódy ocenenia“ sú definované v čl. 3 ods. 14 – 16 smernice DAC. Pojem „záväzné stanovisko“ v spojitosti s „cezhraničnou transakciou“ je definované v § 2 písm. k) a písm. m) zákona č. 442/2012 Z.z.

¹⁹ Rozsah a podmienky automatickej výmeny záväzných stanovísk sú zakotvené v čl. 8a smernice DAC.

zákona č. 359/2015 Z. z. a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2017²⁰.

Podstata automatickej výmeny: výmena informácií²¹ o záväzných stanoviskách medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušnými orgánmi členských štátov, a to do troch mesiacov od skončenia kalendárneho polroka, počas ktorého boli vydané, zmenené alebo obnovené záväzné stanoviská.

4. DAC 4

Smernica DAC 4²² predstavuje tretiu novelizáciu smernice DAC 1. Predmetná smernica má reagovať na situáciu, v rámci ktorej sa umožňuje nadnárodným spoločnostiam pôsobiacich vo viacerých štátoch využívať praktiky agresívneho daňového plánovania. Týmto správaním môžu znižovať svoje daňové zaťaženie v štátoch, v ktorých pôsobia, čo na druhej strane môže spôsobiť vyššie zaťaženie národných malých a stredných podnikov. Určité informácie o globálnych obchodných operáciách a politikách transferového oceňovania („všeobecná dokumentácia“) a informácie o konkrétnych transakciách miestneho subjektu („špecifická dokumentácia“) sa daňovým orgánom mali poskytovať už pred prijatím smernice DAC 4, a to na základe Uznesenia Rady a zástupcov vlád členských štátov o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre prepojené podniky v Európskej únii²³. Avšak neobsahovala žiadne správy podľa jednotlivých krajín.

Smernica DAC 4 vo svojej preambule jednoznačne uvádza, že nadviazala na prácu OECD v rámci BEPS Plánu, konkrétne na Akciu 13.²⁴ Akcia 13 BEPS

²⁰ Automatická výmena záväzných stanovísk je zakotvená v § 8 zákona č. 442/2012 Z.z.

²¹ § 8 ods. 2 zákona č. 442/2012 Z.z. zakotvuje, aké informácie sa zbierajú a vymieňajú o záväzných stanoviskách.

²² Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní.

²³ Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady, z 27. júna 2006 o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii (DTO EÚ) (Ú. v. EÚ C 176, 28.7.2006, s. 1)

²⁴ Bod 13 preambuly, Smernica DAC 4: „S cieľom minimalizovať náklady a administratívne zaťaženie pre daňové správy a skupiny nadnárodných podnikov je potrebné stanoviť pravidlá, ktoré sú v súlade s medzinárodným vývojom, a konštruktívne prispieť k ich vykonávaniu. Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) uverejnila 19. júla 2013 svoj Akčný plán na zabránenie narušaniu základu dane a presunu ziskov (akčný plán BEPS), ktorý je významnou iniciatívou na zmenu existujúcich medzinárodných daňových pravidiel.“

Bod 17 Preambuly, Smernica DAC 4: „Opatrenia Únie v oblasti podávania správ podľa jednotlivých krajín by aj naďalej mali brať osobitný ohľad na budúci vývoj na úrovni OECD. Pri vykonávaní tejto smernice by členské štáty mali použiť záverečnú správu z roku 2015 o opatrení

Plánu zakotvila súbor štandardov pre skupiny nadnárodných podnikov na poskytovanie informácií, medzi ktoré patrí aj všeobecná dokumentácia, špecifická dokumentácia a správa podľa jednotlivých krajín. Smernica DAC 4 upravuje rozsah a podmienky povinnej automatickej výmeny informácií o správe podľa jednotlivých krajín, ako aj pravidlá podávania správ.²⁵

Smernica DAC 4 bola transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. 43/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov, ktorý nadobudol účinnosť 1. marca 2017²⁶.

Podstata automatickej výmeny: výmena správ podľa jednotlivých štátov je automatická výmena správ nadnárodných skupín podnikov, ktoré dosiahnu konsolidované výnosy za skupinu minimálne 750 mil. eur. Správa obsahuje informácie o „výnosoch, zisku alebo strate pred zdanením, zaplatenej dani z príjmov, splatnej dani z príjmov, zapísanom základnom imaní, nerozdelenom zisku, počte zamestnancov, hmotnom majetku inom než peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty, a to za každý štát rezidencie na daňové účely, v ktorom nadnárodná skupina podnikov pôsobí, vrátane zoznamu jednotlivých základných subjektov nadnárodnej skupiny podnikov a charakteru hlavnej ekonomickej činnosti základného subjektu.“²⁷

5. DAC 5

Smernica DAC 5²⁸ predstavuje štvrtú novelizáciu smernice DAC 1. Smernica DAC 5 veľmi úzko súvisí so smernicou DAC 2 a tým pádom aj so Štandardom OECD (CRS), ktorými sa zabezpečuje, že informácie o držiteľoch finančných účtov sa oznamujú členskému štátu, v ktorom je držiteľ účtu rezidentom. V rámci smernice DAC 2 sa zakotvuje, že ak je držiteľ účtu len akýmsi sprostredkovateľským subjektom, finančné inštitúcie majú preveriť takýto subjekt a identifikovať a oznámiť daňovým orgánom jeho skutočných

13 projektu OECD a skupiny G20 zameraného na narušenie základu dane a presun ziskov, ktorú vypracovala OECD, ako zdroj na ilustráciu alebo výklad tejto smernice a v záujme zabezpečenia konzistentnosti pri jej uplatňovaní v jednotlivých členských štátoch.“

²⁵ Rozsah a podmienky povinnej automatickej výmeny informácií o správe podľa jednotlivých krajín upravuje čl. 8aa smernice DAC a konkrétne pravidlá podávania správ sú upravené v prílohe III smernice.

²⁶ Medzinárodnú pomoc a spoluprácu pri správe daní v oblasti automatickej výmeny správ podľa jednotlivých štátov zakotvuje § 22a - § 22g zákon č. 442/2012 Z.z., pričom vysvetlivky k vyplneniu správy podľa jednotlivých štátov upravuje príloha č. 1 k zákonu č. 442/2012 Z.z.

²⁷ Pozri všeobecnú časť dôvodovej správy k zákonu č. 43/2017 Z.z.

²⁸ Smernica Rady (EÚ) 2016/2258 zo 6. decembra 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o prístup daňových orgánov k informáciám získaným v rámci boja proti praniu špinavých peňazí

vlastníkov. Tieto informácie sa získavajú v rámci boja proti praniu špinavých peňazí na základe smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/849, ktoré slúžia na identifikáciu skutočných vlastníkov príjmov. Aby daňové orgány mohli skontrolovať, či si finančné inštitúcie plnia riadne svoje povinnosti v rámci DAC 2 a uskutočňujú procesy hĺbkového preverenia a či na základe nich správne identifikujú a oznamujú skutočných vlastníkov finančných účtov, musia mať prístup k týmto informáciám, ktoré boli získané v rámci boja proti praniu špinavých peňazí. Smernica DAC 5 má daňovým orgánom zabezpečiť prístup k relevantným informáciám, za účelom kontroly správnej identifikácie skutočného vlastníka finančného účtu zo strany finančnej inštitúcie²⁹, čím sa má zabezpečiť účinnejší boj proti daňovým únikom a podvodom.

Smernica DAC 5 bola transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. **267/2017 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony³⁰, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2018.

Podstata poskytnutia informácií: zabezpečenie prístupu daňových orgánov k mechanizmom, postupom, dokumentom a informáciám finančných inštitúcií, za účelom kontroly splnenia povinností finančnej inštitúcie súvisiacich s identifikáciou skutočného vlastníka v rámci AML (anti money laundering) legislatívy.

6. DAC 6

Smernica DAC 6³¹ je v poradí zatiaľ poslednou piatou novelizáciou smernice DAC 1. Smernica DAC 1 bola viackrát novelizovaná za účelom posilnenia prostriedkov, ktoré daňové orgány môžu využívať v boji proti daňovým únikom, agresívnemu daňovému plánovaniu. Napriek tomu je potrebné ešte stále pracovať na posilnení týchto prostriedkov aj prostredníctvom zabezpečenia transparentnosti v daňových záležitostiach. Aj za tým účelom bola prijatá táto smernica, ktorej hlavným cieľom je poskytnúť finančnej správe

²⁹ Prístup daňových orgánov k relevantným informáciám je zabezpečený prostredníctvom čl. 22 ods. 1a smernice DAC.

³⁰ Podľa § 26 ods. 17 zákona č. 563/2009 Z.z. je povinná osoba 27b) povinná na účely správy daní poskytnúť finančnej správe na výzvu údaje získané pri plnení povinností podľa osobitného predpisu. 27c). Týmto osobitným predpisom je zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

³¹ Smernica Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu

včasné, komplexné a relevantné informácie o potenciálne agresívnej daňovej schéme, resp. štruktúre³², prostredníctvom ktorej by dochádzalo k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam alebo k daňovým únikom, ako aj identifikovať sprostredkovateľov, ktorí poskytujú všeobecné alebo na mieru šité „daňové schémy“ svojim klientom a identifikovať aj samotných používateľov týchto schém. Predmetnou smernicou sa zabezpečuje automatická výmena ucelených a relevantných informácií o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania, t.j. o cezhraničných opatreniach. Takéto informácie by uvedeným orgánom umožnili okamžite reagovať na škodlivé daňové praktiky a odstrániť existujúce medzery prostredníctvom právnych predpisov alebo tak, že vykonajú zodpovedajúce posúdenia rizika a daňové audity. Svojim obsahom smernica DAC6 nadväzuje na akciu 12 BEPS Plánu, ktorý upravuje pravidlo povinného zverejňovania³³.

Smernica DAC 6 je transponovaná do vnútroštátneho právneho poriadku Slovenskej republiky zákonom č. 305/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony³⁴, ktorý nadobudne účinnosť 1. júla 2020.

Podstata automatickej výmeny: výmena informácií³⁵ o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu (o potenciálne agresívnych daňových schémach, štruktúrach) medzi príslušným orgánom Slovenskej republiky a príslušnými orgánmi členských štátov, a to do 30 dní od posledného dňa kalendárneho štvrťroka.

7. SPÔSOB VÝMENY INFORMÁCIÍ

Informácie oznamované podľa smernice DAC sa medzi členskými štátmi vymieňajú elektronicky prostredníctvom platformy CCN, čo podľa čl. 3 bodu 13 smernice DAC predstavuje spoločnú platformu založenú na spoločnej komunikačnej sieti (common communication network – CCN), ktorú vytvorila

³² V prípade Akcie 12 BEPS plánu, ako aj DAC 6 sa pojmy „opatrenie, transakcia, štruktúra, schéma“ používajú ako synonymá, len za účelom lepšieho pochopenia zo strany čitateľa.

³³ Preambula ods. 4 smernice DAC 6: „... Komisia (bola) vyzvaná, aby prikročila k iniciatívam týkajúcim sa povinného zverejňovania informácií o opatreniach potenciálne agresívneho daňového plánovania v súlade s akciou 12 projektu OECD na zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS).“

³⁴ Automatická výmena informácií o cezhraničných opatreniach podliehajúcich oznamovaniu je zakotvená v § 8a – 8h zákona č. 442/2012 Z.z. s účinnosťou od 1. júla 2020.

³⁵ Informácie, ktoré povinná osoba podáva príslušnému orgánu Slovenskej republiky, a ktoré sa následne vymenia medzi príslušnými orgánmi členských štátov sú uvedené v § 8f zákona č. 442/2012 Z.z.

Únia na všetky elektronické prenosy medzi príslušnými orgánmi v oblasti ciel a daní. Príslušné orgány členských štátov automaticky vymieňajú prostredníctvom platformy CCN len niektoré informácie získané v zmysle smernice DAC. Ide o informácie získané podľa DAC 1, DAC 2, DAC 4. Automatická výmena informácií podľa DAC 3 a DAC 6 sa zabezpečuje prostredníctvom bezpečného centrálného registra zriadeného Komisiou, kde členské štáty zaznamenávajú príslušné informácie, ku ktorým príslušné orgány ostatných členských štátov majú prístup³⁶.

8. VYUŽÍVANIE INFORMÁCIÍ

Podľa čl. 23 ods. 3 smernice DAC *„Členské štáty oznamujú Komisii každoročné posúdenie efektívnosti automatickej výmeny informácií ... , ako aj dosiahnuté praktické výsledky. Komisia prijme prostredníctvom vykonávacích aktov formu a podmienky oznamovania tohto každoročného posúdenia.“*

Podľa § 20 ods. 3 a § 22f ods. 2 zákona č. 442/2012 Z.z. *„príslušný orgán Slovenskej republiky oznamuje každoročne Európskej komisii ročné hodnotenie efektívnosti a dosiahnuté výsledky automatickej výmeny informácií...“*.

Podľa čl. 8b ods. 2 smernice DAC *„ Komisia predloží do 1. januára 2019 správu obsahujúcu prehľad a hodnotenie štatistických údajov a informácií prijatých na základe odseku 1 tohto článku, ktorá sa bude týkať takých otázok, ako sú administratívne a ostatné relevantné náklady a prínosy automatickej výmeny informácií, ako aj praktických aspektov, ktoré s ňou súvisia.“*

V nadväznosti na toto ustanovenie čl. 8b ods. 2 smernice DAC Komisia uverejnila 17.12.2018 Správu o prehľade a vyhodnotení štatistík a ďalších informácií ohľadne automatickej výmeny informácií v oblasti priamych daní³⁷. V tejto správe sa hodnotila automatická výmena informácií v zmysle DAC 1, DAC 2 a DAC 3 a len za obdobie od 2015 do polovice 2018 čo sa týka DAC1, a od 2017 do polovice 2018 čo sa týka DAC2 a DAC3. Vo všeobecnosti je potrebné povedať, že Slovenská republika nebola v tejto správe pozitívne hodnotená, nakoľko bolo vo vzťahu ku nej vo všeobecnosti vyhodnotené, že Slovenská republika vynaložila veľké množstvo finančných prostriedkov na systémy zabezpečujúce automatickú výmenu informácií³⁸, avšak na druhej strane

³⁶ Pozri čl. 21 ods. 5 smernice DAC

³⁷ COM(2018) 844 final European Commission, Report FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, Brussels, 17.12.2018

³⁸ Slovenská republika vynaložila podľa správy (Report) Komisie (poznámka pod čiarou č. 37) na zavedenie systému DAC 1: 7 miliónov EUR (v poradí 5. najvyššie náklady – 1. DE – 15,3 mil., 2. BE – 9,1 mil., 3. LU -7,9 mil., 4. UK – 7,9 mil.), na DAC 2 Slovenská republika vynaložila

so získanými informáciami dostatočne nerobila, nevyhodnocovala, dostatočne ich nevyužila na preverenie skutočností týkajúcich sa daňových záležitostí daňovníka (rovnako ako napr. Bulharsko, Malta pri DAC 1, DAC 2). Ostatné členské štáty využili informácie získané v rámci automatickej výmeny informácií napr. na uskutočňovanie daňových auditov; vyhodnocovanie rizika; vyhodnocovanie správnosti vybranej dane; predvyplnenie daňového priznania; zvyšovanie povedomia a informačnú kampaň u daňovníkov ohľadne výmeny informácií s cieľom zabezpečenia dodržiavania daňových predpisov zo strany daňovníkov a pod. V závere správy Komisia vyjadruje potrebu zabezpečenia kvalitnejších informácií zo strany členských štátov (presné, jasné, úplné, skontrolované informácie bez chýb) a lepšieho, efektívnejšieho využívania získaných informácií.

ZÁVER

Cieľom autorov bolo poukázať na vývoj v oblasti administratívnej spolupráce v oblasti daní. Dôkazom vývoja je stále rozširujúci sa rozsah automatickej výmeny informácií, ktorý je zakotvený v smernici DAC, od jej prvého znenia až do jej piatej novelizácie (DAC1 – DAC6). Výmena informácií sa stále prispôbovala potrebám danej doby a reagovala na stále sa vyvíjajúce praktiky agresívneho daňového plánovania. Pri každej jednej automatickej výmene informácií sú určené fyzické osoby, právnické osoby, subjekty povinné oznámiť smernicou/zákomom požadované informácie príslušnému orgánu členského štátu v stanovenej lehote. Následne sú príslušné orgány členských štátov povinné vzájomne si vymeniť tieto informácie automaticky bez predchádzajúcej žiadosti a to buď prostredníctvom siete CCN alebo prostredníctvom bezpečného centrálného registra. Členské štáty by následne mali preskúmať získané informácie o svojich daňovníkoch a vyhodnotiť správnosť odvedenej dane. Na efektívnom využívaní informácií získaných z automatickej výmeny informácií musí Slovenská republika ešte popracovať.

POUŽITÉ PRAMENE

1. OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition
2. OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

podľa správy 4,2 mil. eur (v poradí 4. najvyššie náklady – 1. DE -19,7 mil. , 2. DK – 5,1 mil., 3. UK – 5,0 mil.)

3. OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5, 2015 Final Report
4. OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, 2015 Final report
5. OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12, 2015 Final Report
6. OECD, Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation, Final report
7. Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní
8. Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov
9. Smernica Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, tzv. DAC 1
10. Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní, tzv. DAC 2
11. Smernica Rady (EÚ) 2015/2376 z 8. decembra 2015, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní, tzv. DAC 3
12. Smernica Rady (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní, tzv. DAC 4
13. Smernica Rady (EÚ) 2016/2258 zo 6. decembra 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o prístup daňových orgánov k informáciám získaným v rámci boja proti praniu špinavých peňazí, tzv. DAC 5
14. Smernica Rady (EÚ) 2018/822 z 25. mája 2018, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní v súvislosti s cezhraničnými opatreniami podliehajúcimi oznamovaniu, tzv. DAC 6
15. COM(2018) 844 final European Commission, Report FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, Brussels, 17.12.2018
16. Zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov

17. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
18. Zákon č. 267/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
19. Zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní
20. Zákon č. 300/2016 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení zákona č. 359/2015 Z. z. a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 359/2015 Z. z. o automatickej výmene informácií o finančných účtoch na účely správy daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov
21. Zákon č. 43/2017, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov
22. Zákon č. 305/2019 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony
23. Zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a o ochrane pred financovaním terorizmu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
24. Vyhláška Ministerstva financií SR č. 446/2015 Z.z. ktorou sa ustanovujú podrobnosti preverovania finančných účtov oznamujúcimi finančnými inštitúciami
25. Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach v znení ustanovení Protokolu, ktorým sa mení Dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach (Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 461/2013 Z. z.)

KONTAKT NA AUTOROV

andrea.koroncziova@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX

810 00 Bratislava

Slovenská republika

tomas.cibula@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX

810 00 Bratislava

Slovenská republika

tibor.hlinka@flaw.uniba.sk

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX

810 00 Bratislava

Slovenská republika

DISPROPORCIA V ZDAŇOVANÍ VYPLÁCANÝCH PODIELOV NA ZISKU (DIVIDEND) V ZÁVISLOSTI OD TYPU OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI V SR¹

DISPROPORTION IN TAXATION OF THE PAID DIVIDENDS WITH RESPECT TO THE TYPE OF A BUSINESS COMPANY IN SR

Zuzana Korytárová - Alena Zubaľová

Národnohospodárska fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Predkladaný príspevok analyzuje zdaňovanie vyplácaných podielov na zisku obchodnej spoločnosti v prípade štatutárneho orgánu spoločnosti s ručením obmedzením (s.r.o.), ako aj v prípade členov štatutárneho orgánu v akciovej spoločnosti (a.s.). Cieľom je poukázať na existujúce disproporcie v zdaňovaní dividend vybraných obchodných spoločností a ich dopad na čistý príjem konateľov a zrovnoprávniť podmienky zdaňovania dividend pre konateľov, bez ohľadu na typ obchodnej spoločnosti. Výsledkom analýzy je návrh pozmeňujúcich legislatívnych opatrení, ktoré môžu prispieť k spravodlivejšiemu zdaňovaniu dividend pre fyzické osoby-konateľov, resp. návrh zmien vybraných parametrov v oblasti zdaňovania vyplácaných podielov zo zisku obchodných spoločností pre ich konateľov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

vyplácané podiely na zisku (dividenda), člen štatutárneho orgánu, zdaňovanie príjmov, konateľ, príjem zo závislej činnosti

Abstract in English language:

This contribution analyses the taxation of dividends paid to members of the statutory body of the limited liability company (Ltd.) and also to the members of statutory body in the joint stock company. The aim is to point out the existing disproportions in taxation of dividends in the chosen business entities and their overall impact on a netto income of their recipients and to liberate the conditions

¹ Tento príspevok vznikol za podpory Agentúry na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-15-0322. Názov projektu: „Konkurencieschopnosť, ekonomický rast a prežitie firiem.“

for taxation of dividends paid to the executive members regardless the type of a business company. The result of this analysis is a proposal of some legislative amendments in order to set up a fair taxation of dividends paid to the individuals, - executive members, respectively to modify the already existing parameters and features in the scope of taxation of dividends paid to the executive member of a business entity.

Keywords in English language:

paid dividends, the member of a statutory body, income taxation, executive member, income on dependent activity

ÚVOD

Prioritným cieľom každej vlády je bez pochyb správne nastavenie daňovo-odvodového systému, prostredníctvom ktorého by sa zabezpečila aj rovnomerná redistribúcia príjmov medzi občanmi. To by v konečnom dôsledku umožnilo zmierniť priepasť medzi vysoko a nízko príjmovou skupinou daňovníkov v kontexte zmiernenia príjmovej a sociálnej polarizácie spoločnosti. Požiadavky kladené na optimálny daňový systém sa dotýkajú viacerých aspektov, konkrétne zabezpečenia princípu efektívnosti, spravodlivosti, administratívnej nenáročnosti a v neposlednom rade daňovej neutrality. Pri tvorbe daňového systému je dôležité, aby tvorcovia daňovej legislatívy mali na zreteli primárny atribút spočívajúci vo vytvorení rovnakých podmienok zdaňovania pre všetkých - požiadavku daňovej spravodlivosti. V opačnom prípade by sa daňovníci mohli pokúšať nielen o optimalizáciu svojej daňovej povinnosti, ale čoraz viac by hľadať možnosti minimalizácie svojej zákonnej povinnosti aj nelegálnym spôsobom. Veľmi úzko súvisiacim kritériom optimálneho zdanenia je požiadavka daňovej neutrality, ktorá spočíva v rovnakej miere zdaňovania príjmov všetkých daňovníkov, čím by nedochádzalo k distorziám v zdaňovaní príjmov.

Slovenská republika sa v období rokov 2004-2016 vyznačovala konkurenčnou výhodou v kontexte nezdaňovania príjmov plynúcich v dôsledku vyplatenia podielov na zisku (dividend) z výsledku hospodárenia obchodnej spoločnosti alebo družstva. Koncepcia daňovej reformy z r.2014 sa zakladala na zásade jediného priameho zdaňovania vyplácaných podielov na zisku. Následne legislatívnymi zmenami v oblasti zdravotného poistenia, vyplácané podiely na zisku v rokoch 2011-2016 podliehali zdravotným odvodom, a teda aj keď formálne neprišlo k zdaneniu, vyplácané podiely na zisku boli zaťažené odvodmi, ktoré sú vo svete akceptované ako „iná“ forma zdanenia. Nakoľko

zdaňovanie dividend je vo všeobecnosti štandardným nástrojom zdaňovania príjmov v najvyspelejších krajinách sveta, podstatné zmeny v oblasti zdaňovania vyplácaných podielov na zisku (dividend) boli implementované do národnej (slovenskej) legislatívy s účinnosťou od 1.1.2017. Zámerom zákonodarcov bolo nastoliť spravodlivejšie zdaňovanie vyplácaných podielov na zisku prostredníctvom zdanenia daňou z príjmov, čo sa javilo ako spravodlivejší a najmä systematickejší krok, ako zdravotný odvod z dividend². Navyše pri zdravotnom odvode sa okrem iného uplatňoval maximálny vymeriavací základ, čo znamenalo v konečnom dôsledku vyššie zdanenie vyplácaných podielov na zisku (dividend) pre akcionárov malých a stredných firiem v porovnaní s akcionármi väčších spoločností.

Primárnym úmyslom zákonodarcu v oblasti opätovného zavedenia zdaňovania dividend bolo tiež zabezpečiť splnenie požiadaviek optimálneho zdanenia spojeného s elimináciou dvojitého zdanenia (dvojitého nezdanenia) vyplácaných podielov na zisku, to znamená, ak vyplácané podiely na zisku sú zdanené vyplácajúcou spoločnosťou, tieto príjmy by už nemali byť predmetom dane u konečného príjemcu

Predmetom dane z príjmov v súčasnosti sú okrem iného aj vyplácané podiely na zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva, kedy pri vyčíslení výslednej daňovej povinnosti je potrebné analyzovať viaceré aspekty, ako napr. obdobie, za ktoré roky sú vyplácané podiely na zisku, či sú vyplácané daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou (daňový nerezydent), daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou (daňový rezident), špecifikácia zdroja príjmov z ktorého plynú (tuzemsko, zmluvný štát, nezmluvný štát), spôsob vysporiadania daňovej povinnosti (zrážková daň, podanie daňového priznania), ako aj skutočnosti, či osoba, ktorej sú vyplácané podiely na zisku má účasť (podiel a sa) na základnom imaní spoločnosti, alebo sú dividendy vyplácané osobám bez ich účasti na základnom imaní.

1. LEGISLATÍVNE VÝCHODISKÁ ZDAŇOVANIA PRÍJMOV FYZICKÝCH OSÔB V SLOVENSKEJ REPUBLIKE S DÔRAZOM NA ZDAŇOVANIE PODIELOV NA ZISKU

Za účelom vypracovania predloženého assignmentu bol použitý právny rámec, ktorý sa týkal predovšetkým daňovej judikatúry predstavujúcej súhrn rozhodnutí naviazaných na rozhodnutie, ktoré má pri riešení obdobných prípadov

² Ten bol unikátom na Slovensku medzi nástrojmi uplatňovanými na dividendy a nahradil sa tak štandardným nástrojom zdaňovania uplatňovaným vo svete. In: BRNOVÁ, M. VIDOVÁ, M.: PORADCA. *Zákon o dani z príjmov s komentárom*, Lenti, XXII. ročník – 2017/6-7, 2017, s. 29.

zásadný význam a v praxi sa od jeho obsahu možno odchyliť len vo výnimočných prípadoch, pričom jeho obsahové zmeny sú prípustné len po dôkladnom vyargumentovaní.³ Nosným pilierom bol najmä Zákon č.595/2003 o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, Zákon č. 580/2004 Z.z. o zdravotnom poistení, Zákon č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov a právna argumentácia viacerých ustanovení Obchodného zákonníka č. 513/1991 Z.z..

Podľa ustálenej daňovej judikatúry v Slovenskej republike je pri vyčísl'ovaní celkového základu dane z príjmov fyzických osôb nevyhnutné zosumarizovať jednotlivé čiastkové základy dane v závislosti od predmetu dane, na základe ktorého tieto príjmy daňovníkovi plynú. Všeobecné ustanovenia týkajúce sa taxatívneho vymedzenia jednotlivých druhov príjmov, ktoré sú a zároveň aj ktoré nie sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb definuje §3 zákona č.595/2006 o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“). Podľa súčasného znenia ZDP s účinnosťou od 1.1.2017 sa rozšírilo explicitné vymedzenie príjmov, ktoré sú v súčasnosti predmetom dane, kedy sa uvedené ustanovenie doplnilo o nové písmená e), f), g).

Predmet dane z príjmov fyzickej osoby podľa §3 ZDP tvoria :

- a) príjmy zo závislej činnosti
- b) príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu
- c) príjmy z kapitálového majetku
- d) ostatné príjmy
- e) **podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu**, alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, pričom za podiel na zisku (dividendu) sa považuje aj príjem plynúci zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo zisku po zdanení, ako aj výplata prostriedkov z kapitálového fondu z príspevkov, ktorý bol tvorený prerozdelením vlastných zdrojov obchodnej spoločnosti zo zisku po zdanení, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, vyrovnací podiel, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f); za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem,

³ SVÁK, J. BALOG, B. POLKA, L. *Orgány ochrany práva*. Wolters Kluwer, 2017, s. 44.

- f) podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi verejnej obchodnej spoločnosti, podiel na zisku spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti a podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti a vyrovnací podiel pri zániku účasti spoločníka vo verejnej obchodnej spoločnosti alebo pri zániku účasti komplementára v komanditnej spoločnosti; za verejnú obchodnú spoločnosť alebo komanditnú spoločnosť sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem,
- g) podiel člena pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou na zisku a na majetku určenom na rozdelenie členom pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou alebo podiel na likvidačnom zostatku pozemkového spoločenstva s právnou subjektivitou; za pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

Zároveň, tento príjem nie je oslobodeným príjmom, a teda podľa aktuálne platnej legislatívy *de lege lata* podlieha na území Slovenskej republiky zdaneniu.

Berúc do úvahy prechodné ustanovenie §52 k úpravám účinným od 1. januára 2017, nové ustanovenia §3 ods. 1. písm. e) až g) , §15 písm. a) tretieho a štvrtého bodu ZDP sa použijú na podiely na zisku (dividendy) vyplatené obchodnou spoločnosťou alebo družstvom zamestnancovi (konateľovi) bez účasti na základnom imaní tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, ak budú vyplatené zo zisku vykazaného za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr 1.1.2017 a zo zisku vykazaného za zdaňovacie obdobie do 31.12.2003 vyplatené po 31.12.2016⁴.

V súlade s ustanovením §5 odsek 1 písmeno a) ZDP sú **za príjem zo závislej činnosti považované aj príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho vzťahu, služobného pomeru, štátnozamestnaneckého pomeru alebo členského pomeru, alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu a podiel na zisku (dividenda) vyplatený obchodnou spoločnosťou alebo družstvom zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto spoločnosti alebo družstva.**

⁴ Podiely na zisku (dividendy) vyplácané zo zisku vykazaného v období od 1.1.2004-31.12.2016 na Slovensku boli od dane oslobodené, čím Slovenská republika mala po dobu 12 rokov určitú konkurenčnú výhodu oproti okolitým štátom, s motivujúcim cieľom prilákania zahraničných investorov na naše územie.

Zároveň, ustanovenie §5 odsek 1 písmeno b) ZDP explicitne vymedzuje za príjem zo závislej činnosti aj príjem „za prácu likvidátorov, prokuristov, nútených správcov, členov družstiev, **spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným** a komanditistov komanditných spoločností, a to aj keď nie sú povinní pri výkone práce pre družstvo alebo pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby“

Sadzba dane pre fyzickú osobu, ktorá vyčísl'uje svoj základ dane podľa §4 ZDP je vo výške 19%, prípadne 25% v závislosti od výšky dosiahnutých zdaniteľných príjmov za sledované zdaňovacie obdobie. Zároveň, judikatúra uvádza aj ďalšie dve sadzby dane, a to vo výške 7%⁵ a za určitých okolností 35%⁶ (v prípade daňovníkov z nezmluvných štátov)⁷. V prípade vyplatenia dividendy zo zdrojov na území Slovenskej republiky pre daňového nerezidenta (daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou) sa v súlade s uzatvorenou bilaterálnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia použije sadzba dane určená v tejto zmluve, ak je to pre daňovníka výhodnejšie⁸.

2. DISPROPORCIA V DAŇOVO-ODVODOVOM ZAŤAŽENÍ VYPLÁCANÝCH PODIELOV ZO ZISKU PRE KONATEĽA S.R.O. A A.S.

Vychádzajúc z daňovej úpravy ohľadne zdaňovania príjmov konateľov existuje viacero možností z ktorých plynie príjem konateľom obchodných spoločností. Za účelom správneho posúdenia zatriedenia príjmov podľa platnej daňovej legislatívy, je potrebné detailne rozlíšiť, obzvlášť v prípade konateľov, akým spôsobom je odmeňovaný. Či konateľ dostáva príjem z titulu vykonávania závislej činnosti podľa §5 ZDP (teda ako zamestnanec), alebo je jeho príjem posudzovaný ako odmena za výkon funkcie štatutára, prípadne sú konateľovi ako spoločníkovi obchodnej spoločnosti vyplácané podiely na zisku. V súvislosti so špecifikáciou zatriedenia príjmu konateľov v pozícii zamestnanca je dôležitým

5 7 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 3 písm. a

6 35 % z osobitného základu dane zisteného podľa § 51e ods. 3 písm. b),

7 Daňovníkom nezmluvného štátu podľa §2 písm. x) ZDP je fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt alebo právnická osoba, ktorá nemá sídlo v štáte uvedenom v zozname štátov uverejnenom na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“); ak § 52zb neustanovuje inak, ministerstvo zaradí do tohto zoznamu štát, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) alebo medzinárodnú zmluvu o výmene informácií týkajúcich sa daní alebo štát, ktorý je zmluvným štátom medzinárodnej zmluvy obsahujúcej ustanovenia o výmene informácií pre daňové účely v obdobnom rozsahu, ktorou je tento štát a Slovenská republika viazaná,

⁸ BRNOVÁ, M. VIDOVÁ, M. MURÍNOVÁ, M.: *Zákon o dani z príjmov s komentárom*, ISSN 1335-1583, Lenti, PORADCA 24. ročník – 2019/7-8, 2018, s. 36

aspektom predovšetkým detailné rozlíšenie, či ide o zamestnanca s účasťou alebo bez účasti na základnom imaní. Takéto zatriedenie je dôležité aj kvôli celkovej daňovo-odvodovej povinnosti či už konateľa, ale aj z hľadiska vyčíslenia celkových nákladov spoločnosti.

V praxi je jednou z foriem odmeňovania konateľa poberanie príjmu z titulu vykonávania závislej činnosti. Prináleží mu odmena za výkon funkcie ako zamestnancovi⁹. V súlade s ustanovením §5 ods.1 písm. a) ZDP je vyplatený podiel na zisku (dividenda) obchodnou spoločnosťou *zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto spoločnosti*, považovaný za príjem dosahovaný z titulu vykonávania závislej činnosti. Sadzba dane pre fyzickú osobu podľa §15 ZDP je 19% z tej časti základu dane, ktorá nepresahuje 176,8-násobok platného životného minima, a 25% z tej časti základu dane, ktorá presahuje 176,8-násobok platného životného minima.¹⁰ Zároveň, v súlade s §5 ods.1 písm. b) *sú aj príjmy spoločníkov a konateľov bez účasti na základnom imaní obchodnej spoločnosti* považované za príjmy dosahované zo závislej činnosti, ktoré podliehajú daňovo-odvodovej povinnosti.

Právna judikatúra stanovuje, že spoločnosť môže s členmi svojich orgánov podpísať mandátnu zmluvu, zmluvu o výkone funkcie alebo príkaznú zmluvu. Podobne ako samotná závislá činnosť, ktorá sa odvoláva na povinnosť daňovníka dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu pri jeho výkone práce, aj v prípade mandátnej zmluvy ide o príkaznú zmluvu, podľa ktorej je mandatár povinný konať na základe pokynov mandanta a v súlade s jeho záujmami, ktoré mandatár pozná alebo musí poznať.¹¹ Ak teda konateľ vykonáva svoju funkciu na základe mandátnej zmluvy, obligatórne je stanovená výška jeho odmeny, čím má konateľ automatický nárok na odmenu.¹² V praxi je uzatvorenie mandátnej zmluvy pre konateľa najčastejším typom zmluvného vzťahu, na základe ktorého konateľ vykonáva svoju funkciu. Na rozdiel oproti mandátnej zmluve, ďalšie dva právne vzťahy, a to príkazná zmluva či zmluva o výkone funkcie konateľa

⁹ Výhodou tejto formy odmeňovania konateľov je zachovanie rovnakých pracovno-právnych nárokov, aké majú aj ostatní zamestnanci obchodnej spoločnosti (napr. nárok na dovolenku, nárok na cestovné náhrady,..) Na druhej strane je nevýhodou pomerne vysoké daňovo-odvodové zaťaženie tak na strane zamestnanca ako aj samotnej obchodnej spoločnosti.

¹⁰ Suma platného životného minima („ŽM“) sa upravuje vždy k 1. 7. bežného roka. Aktuálna suma ŽM na obdobie 1.7.2018 – 30.6.2019 je vo výške 205,07 EUR pokiaľ ide o plnoletú fyzickú osobu.

¹¹ §567 Obchodného zákonníka

¹² Podľa §566 Obchodného zákonníka mandátnou zmluvou sa mandatár zaväzuje, že pre mandanta na jeho účet zariadi za odplatu určitú obchodnú záležitosť uskutočnením právnych úkonov v mene mandanta alebo uskutočnením inej činnosti a mandant sa zaväzuje zaplatiť mu za to odplatu.

nezakladajú automatický nárok na odmenu pre konateľa,. V prípade uzatvorenia takýchto zmlúv môže ísť aj o bezodplatný výkon funkcie konateľa. V tejto súvislosti daňová legislatíva však jednoznačne definuje príjmy konateľov za príjmy dosahované zo závislej činnosti, a to bez akéhokolvek detailnejšieho posudzovania zmluvy, na základe ktorej túto funkciu konateľ vykonáva.

Ďalšou možnosťou odmeňovania konateľov je poberanie príjmov za výkon funkcie štatutára. V takomto prípade je konateľ považovaný za člena štatutárneho orgánu (v prípade akciovej spoločnosti). V súlade s novým ustanovením §3 odsek 1 písmeno e) ZDP s účinnosťou od 1.1.2017 je predmetom dane z príjmov fyzickej osoby v súčasnosti aj podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu, alebo členom dozorného orgánu tejto obchodnej spoločnosti alebo družstva, pričom za podiel na zisku (dividendu) sa považuje aj príjem plynúci zo zníženia základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva v časti, v akej bolo predtým zvýšené zo zisku po zdanení, ako aj výplata prostriedkov z kapitálového fondu z príspevkov, ktorý bol tvorený prerozdelením vlastných zdrojov obchodnej spoločnosti zo zisku po zdanení, podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti alebo družstva, vyrovnací podiel, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichému spoločníkovi, ak nejde o plnenia uvedené v písmene f); za obchodnú spoločnosť alebo družstvo sa považuje aj zahraničná osoba vyplácajúca obdobný príjem.

Poberanie príjmov konateľom, ktorý nie je zamestnancom obchodnej spoločnosti a jeho príjem je považovaný za odmenu z titulu výkonu funkcie člena štatutárneho orgánu, tieto príjmy podliehajú nižším daňovo-odvodovým povinnostiam ako v prípade ich poberania z pozície zamestnanca. V nadväznosti na vyššie uvedené ustanovenie, ak by prišlo k vyplateniu predmetnej dividendy (podielu na zisku) obchodnou spoločnosťou alebo družstvom osobe, ktorá sa podieľa na základnom imaní tejto obchodnej spoločnosti, daňová legislatíva s účinnosťou od 1.1.2017 odkazuje na nové ustanovenie §15a, ktoré ukladá povinnosť zdanenia takýchto podielov na zisku (dividend) prostredníctvom dvoch sadzieb dane: 7% alebo 35%. V prípade vyplatenia dividend zamestnancovi, ktorý sa podieľa na základnom imaní spoločnosti alebo vyplatenia dividend jednotlivým členom štatutárneho orgánu, predmetné príjmy v dôsledku vyplatenia dividend neznižené o výdavky podliehajú zdaneniu vo výške 7%.¹³ Ak by takéto príjmy plynuli daňovníkovi zo zdrojov v zahraničí od daňovníka

13 § 51e ods.2 písm. a) ZDP

nezmluvného štátu, na zdanenie by sa použila vyššia daňová sadzba vo výške 35%.

Pri detailnej analýze však vzniká právny rozpor v konkrétnom analyzovanom ustanovení ZDP, *kedy podľa ustálenej judikatúry de lege lata je možné zdaňovať nižšou sadzbou dane príjmy plynúce v dôsledku vyplatenia dividend (podielov na zisku) len v prípade ich vyplatenia jednotlivým členom štatutárneho orgánu.*¹⁴

Vychádzajúc z ustanovení Obchodného zákonníka č.513/1991 je potrebné upriamiť pozornosť na §191¹⁵, ktorý definuje predstavenstvo ako štatutárny orgán akciovej spoločnosti, ktorý je oprávnený konať vo všetkých veciach. Zároveň v prípade akciovej spoločnosti pôsobnosť predstavenstva ako štatutárneho orgánu vykonáva každý člen samostatne. Za členov štatutárneho orgánu je tak považovaný každý subjekt samostatne. V prípade vyplatenia podielov na zisku (dividendy) členom štatutárneho orgánu v akciovej spoločnosti, inými slovami konateľom akciovej spoločnosti, tieto príjmy v konečnom dôsledku podliehajú oveľa priaznivejšiemu zdaneniu, a to sadzbe dane 7% v porovnaní so zdanením dividend, ktoré by boli za rovnakých podmienok vyplácané konateľom spoločnosti s ručením obmedzením.

S ohľadom na iný typ obchodnej spoločnosti - spoločnosť s ručením obmedzením, je v súlade s §133 Obchodného zákonníka štatutárnym orgánom spoločnosti jeden alebo viacero konateľov.¹⁶ V prípade spoločnosti s ručením obmedzením, štatutárny orgán nemá jednotlivých členov, ale naopak, každý konateľ predstavuje štatutárny orgán. Z tohto dôvodu, nie je splnená zákonná podmienka v zmysle ktorej by bolo možné zdaňovať nižšou sadzbou dane (7%) vyplácané podiely na zisku (dividendy) štatutárnemu orgánu.

V neposlednom rade, s ohľadom na zdaňovanie vyplácaných podielov na zisku je potrebné analyzovať aj samotný právny vzťah fyzickej osoby

14 Vo vzťahu k európskym formám obchodných korporácií stanovujú štatutárne orgány zvláštne právne predpisy vychádzajúce z nariadení Európskej Únie. Na konkrétne zákony poukazuje vo svojej publikácii aj autorka ONDREJOVÁ. D., Průvodce uzavíráním smluv, Wolters Kluwer. ISBN: 978-80-7552-809-4, 2017, str.85

15 Podľa §191 Obchodného zákonníka č.513/1991 je predstavenstvo štatutárnym orgánom akciovej spoločnosti, ktorý riadi činnosť spoločnosti a koná v jej mene. Predstavenstvo rozhoduje o všetkých záležitostiach spoločnosti, pokiaľ nie sú týmto zákonom alebo stanovami vyhradené do pôsobnosti valného zhromaždenia alebo dozornej rady. Pokiaľ stanovami neurčia inak, je oprávnený konať v mene spoločnosti každý člen predstavenstva. Členovia predstavenstva, ktorí konajú v mene spoločnosti, a spôsob, ktorým tak robia, sa zapisujú do obchodného registra.

16 V súlade s ustanovením §131 Obchodného zákonníka je v prípade spoločnosti s ručením obmedzením jeden alebo viac konateľov. Ak je konateľov viac, je oprávnený konať v mene spoločnosti každý z nich samostatne, ak spoločenská zmluva neustanovuje inak. Konateľom spoločnosti môže byť len fyzická osoba.

k obchodnej spoločnosti/družstvu, zo zisku ktorej sú podiely na zisku vyplácané. Takáto právna analýza je dôležitá za účelom správneho určenie spôsobu zdaňovania príjmov, a teda či predmetné dividendy sú súčasťou osobitného základu dane podľa §51e) ZDP alebo sú predmetom zrážkovej dane podľa §43 ZDP. Kým v prípade zrážkovej dane je osobou povinnou zraziť a odvieť daň priamo vyplácajúca spoločnosť, v prípade osobitného základu dane je za správne odvedenie dane zodpovedný samotný daňovník.

Tabuľka č.1: Disproporcia v daňovo-odvodovom zaťažení vyplácaných podielov zo zisku za rok 2018 pre konateľ'a s.r.o. a konateľ'a a.s.

Suma 100.000 EUR	Konateľ' s.r.o.	Konateľ' a.s.
Zdravotné odvody (4%)	4.000 EUR	0 EUR
Sociálne odvody	446,88 EUR	0 EUR
DPFO	(19%) 558,41 EUR (25%) 23.711,93 EUR	(7%) 7.000,00 EUR
Netto príjem	71.841,19 EUR	93.000 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie autorov

Vychádzajúc z vyššie uvedenej kalkulácie v prípade vyplatenia jednorazovej rovnakej sumy dividendy pre konateľ'a s.r.o. bude predstavovať čistý mesačný príjem necelých 72% z hrubej sumy, zatiaľ čo za rovnakých podmienok by konateľ' a.s. obdržal čistý príjem vo výške 93% z hrubej sumy dividendy, čo poukazuje na výraznú disproporciu v zdaňovaní konateľ'ov v závislosti od typu obchodnej spoločnosti.

3. NÁVRH MOŽNEJ LEGISLATÍVNEJ ÚPRAVY EXISTUJÚCEJ DISPROPORCIE V ZDAŇOVANÍ DIVIDEND

Nesúlاد v definícii štatutárneho orgánu pri ucedených dvoch typoch obchodných spoločností (akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzením) vytvára priestor na prípadnú úpravu ustanovení týkajúcich sa zdaňovania vyplácaných podielov na zisku (dividend) osobám, ktoré zastávajú funkciu štatutárneho orgánu spoločnosti. Súčasnú znenie platnej právnej úpravy je vykladané v zmysle, že štatutárnym orgánom akciovej spoločnosti je predstavenstvo s viacerými členmi. Teda príjmy plynúce v dôsledku vyplatenia dividend jednotlivým členom štatutárneho orgánu podliehajú nižšej daňovej sadzbe, zatiaľ čo štatutárnym orgánom spoločnosti s ručením obmedzením je

každý konateľ, a teda s.r.o. nemá členov štatutárneho orgánu. V konečnom dôsledku to implikuje nesplnenie podmienky na uplatnenie zníženej sadzby dane ktorou by boli zaťažené príjmy konateľov s.r.o. plynúce v dôsledku vyplatenia ich podielov na zisku. Na základe tejto právnej dogmatiky, podľa ktorej je predmetom analýzy právo dané, prichádza do úvahy **de lege ferenda**, teda formulácia takého právneho vzťahu, ktorý v súčasnosti neplatí, ale po zmene určitých ustanovení by mohol platiť.

Vzhľadom na disproporciu v možnosti resp. povinnosti uplatňovania rozličnej sadzby dane z príjmov fyzických osôb, ktorej podliehajú príjmy konateľov s.r.o. a príjmy konateľov a.s. by bolo vhodnejšie pozmeniť formuláciu súčasného znenia zákona. Z hľadiska de lege ferenda by bolo vhodnejšie uvažovať o zmene, resp. doplnení textu v §3 ZDP, čím by sa zrovnoprávnili podmienky pre konateľov oboch typov obchodných spoločností (a.s., s.r.o.)

Pôvodné znenie §3 ods.1. písm. e) ZDP, podľa ktorého je predmetom dane aj „*podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu, ...*“ by bolo vhodnejšie zmeniť tak, aby predmetom dane podliehajúcej nižšej daňovej sadzbe bol aj príjem vyplácaný samotnému štatutárnemu orgánu v spoločnosti s ručením obmedzením, ktorý môžu tvoriť viacerí konatelia samostatne. Znenie navrhovaného ustanovenia do budúcnosti by bolo vhodnejšie pozmeniť, resp. doplniť o formuláciu v zmysle ktorej by predmetom dane bol „*podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní, alebo členom štatutárneho orgánu, či samotnému štatutárnemu orgánu, ...*“ Konatelia spoločnosti s ručením obmedzením ako štatutárny orgán s.r.o. by transpozíciou resp. modifikáciou nami navrhovanej zmeny tak boli zdaňovaní v rovnakej miere (rovnakou sadzbou dane) ako členovia štatutárneho orgánu v prípade akciovej spoločnosti, čiže členovia predstavenstva.

Vhodnosť návrhovej úpravy súvisí aj s administratívnou jednoduchosťou a tiež horizontálnou daňovou spravodlivosťou, ktorých existencia v daňových systémoch vytvára predpoklady pre nastavenie optimálneho resp. konkurencieschopného daňového systému.

ZÁVER

V prípade vyplatenia podielov (dividend) zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva vykazaného za obdobie začínajúce najskôr 1.1.2017 fyzickej osobe- zamestnancovi bez účasti na základnom imaní tejto obchodnej

spoločnosti, predmetné príjmy podliehajú zdaneniu na území Slovenskej republiky. Dôsledkom je skutočnosť, že aj konateľ obchodnej spoločnosti bez práva na príjem zo závislej činnosti z činnosti konateľa, ktorý nemá účasť na majetku spoločnosti nadobúda status zamestnanca, ak mu obchodná spoločnosť vyplatí podiely na zisku. Základom dane je celkový vyplatený podiel na zisku neznižený o výdavky. Takto vyplatená dividenda podlieha nielen zdravotnému a sociálnemu odvodu, ale aj dane z príjmov fyzických osôb. Napriek skutočnosti, že vo všeobecnosti je uzákonená sadzba dane pre daň z príjmov fyzických osôb vo výške 19% prípadne 25%, (v závislosti od výšky dosiahnutých zdaniteľných príjmov.), v prípade vyplatenia dividendy konateľovi, ktorý sa podieľa aj na základnom imaní obchodnej spoločnosti, daňová legislatíva umožňuje zdaniť tento druh vyplácaného príjmu nižšou sadzbou dane vo výške 7%. Zároveň, pre fyzickú osobu s účasťou na majetku obchodnej spoločnosti, takto vyplatený príjem nepodlieha sociálnym ani zdravotným odvodom, pretože sa nepovažuje za príjem zo závislej činnosti. V takom prípade by vyplatená dividenda bola predmetom zrážkovej dane, kedy osobou povinnou zraziť a odvieť daň je platiteľ dividendy, resp. vyplácajúca spoločnosť. Tento „výhodnejší“ postup zdanenia príjmov z titulu výplaty podielov na zisku (dividend) je aj v prípade ich vyplatenia jednotlivým členom štatutárneho orgánu, teda konateľom akciovej spoločnosti.

Štatutárny orgán v kontexte znenia Obchodného zákonníka je inak definovaný v prípade akciovej spoločnosti, a inak v prípade spoločnosti s ručením obmedzením. Z tohto dôvodu sú príjmy konateľov s.r.o. zdaňované vyššou sadzbou dane, zatial' čo príjmy konateľov ako členov štatutárneho orgánu a.s. podliehajú oveľa priaznivejšiemu zdaňovaniu.

Za účelom zrovnoprávnenia podmienok zdaňovania príjmov konateľov bez ohľadu na typ obchodnej spoločnosti, ako aj v záujme zabezpečenia daňovej spravodlivosti je preto žiaduce upraviť súčasné znenie zákona o dani z príjmov. Riešením by bolo jednak doplnenie znenia §3 ZDP v súvislosti s vymedzením predmetu dane v písmene g) o text „alebo štatutárnym orgánom“, prípadne vyčiarknutia slova „členom“ štatutárneho orgánu. Dôsledkom takejto právnej úpravy by sa nastolila väčšia spravodlivosť v oblasti zdanenia vyplatených dividend pre konateľov s.r.o. ako aj pre konateľov a.s., čím by sa dosiahlo aj naplnenie samotného hlavného cieľa, ktorý je definovaný v úvodných častiach tejto práce.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BRNOVÁ, M. VIDOVÁ, M. MURÍNOVÁ, M.: *Zákon o dani z príjmov s komentárom*. Lenti, PORADCA 24. ročník – 2019/7-8, 2018, ISSN 1335-1583, s. 36
2. BRNOVÁ, M. VIDOVÁ, M.: *Zákon o dani z príjmov s komentárom*. Lenti, PORADCA XXII. ročník – 2017/6-7, 2017, ISSN 1335-1583, s. 29
3. HORVAT, M. *Administratívna zodpovednosť právnických osôb*. Wolters Kluwer. ISBN 978-80-8168-715-0.
4. ONDREJOVÁ, D. *Průvodce uzavíráním smluv*. Wolters Kluwer, 2017. ISBN: 978-80-7552-809-4, s.85
5. SVÁK, J. BALOG, B. POLKA, L. *Orgány ochrany práva*. Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-8168-698-6, s. 44.
6. <https://www.podnikajte.sk/start-podnikania/c/38/category/ine-obchodne-spolocnosti-a-druzstvo/article/charakteristika-as.xhtml>
7. <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/zdanovanie-dividend-2017>
8. <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3586/category/dan-z-prijmov/article/zdanovanie-dividend-2018.xhtml>
9. <https://www.podnikajte.sk/start-podnikania/c/38/category/ine-obchodne-spolocnosti-a-druzstvo/article/charakteristika-as.xhtml>
10. <https://www.socpoist.sk/poradna-konatel-a-dividenda--podiel-na-zisku-prm2=65745>
11. <https://www.eserocka.sk/index.php/nase-sluzby/76-informacie/170-organy-sro>
12. www.financnasprava.sk
13. www.vszp.sk
14. www.socpoist.sk
15. Zákon o dani z príjmov č.595/2003 v znení neskorších predpisov
16. Obchodný zákonník č. 513/1991 Z.z.
17. Zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov
18. Zákon č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov

KONTAKT NA AUTROV

korytarovaz@hotmail.com

alena.zubalova@euba.sk

Ekonomická univerzita Bratislava, Národohospodárska fakulta, Katedra
Financií

Dolnozemska cesta 1

851 04 Bratislava
Slovenská republika

DAŇOVÁ ZAŤAŽENOSŤ V KONTEXTE FAKULTATÍVNOSTI MIESTNYCH DANÍ¹

TAX BURDEN IN THE CONTEXT OF FACULTATIVE LOCAL TAXES

Soňa Kubincová

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Cieľom príspevku je poukázať na možné rôzne daňové zaťaženie obyvateľov miestnymi daňami z dôvodu zákonnej možnosti (nie povinnosti) obcí ukladať miestne dane. Autorka chce v príspevku ozrejmiť súčasný stav v zverejňovaní všeobecne záväzných nariadení obcí s ohľadom na možnosť kontroly vyrubovania daní obcou ako správcom dane a následne poukázať na eventuálne odlišné zaťaženie obyvateľov miestnymi daňami v jednotlivých obciach.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

miestne dane, obce, správca dane, všeobecne záväzné nariadenie

Abstract in English language:

The paper aims to point out the possibly different tax burden on the population by local taxes due to the right (not the obligation) of municipalities to impose local taxes. The author wants to clarify the current state of publishing of generally binding regulations of the municipality, concerning the option of a tax administrator to check the levying of taxes by the municipality, and the author points out the potentially different burden by local taxes in municipalities.

Keywords in English language:

local taxes, municipality, tax administrator, generally binding regulations of the municipality

¹ Tento príspevok je spracovaný v rámci projektu VEGA č. 1/0151/18 s názvom Kauzalita výberu miestnych daní a výdavkov na výkon samosprávnych funkcií v ekonomicky rozvinutých a zaostávajúcích územiach v kontexte Industry 4.0.

ÚVOD

V programovom vyhlásení Vlády Slovenskej republiky na obdobie od 16. 10. 2002 do 4. 7. 2006 (predsedom vlády bol Mikuláš Dzurinda a v tom čase bol schválený zákon č. 582/2004 o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (ďalej len „zákon o miestnych daniach“) sa okrem iného uvádzalo, že vláda posilní vlastné daňové príjmy obcí, pričom bude dbať na to, aby z tohto dôvodu neprišlo k zvýšeniu celkového daňového zaťaženia občanov a podnikateľských subjektov. Ďalej sa uvádzalo, že uvedené vláda uskutoční predložením osobitného predpisu (zákona) obsahujúceho vymedzenie a štruktúru daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov a vláda bude presadzovať zvýšenie efektívnosti výberu daní a odvodov.² Možno povedať, že vláde Mikuláša Dzurindu sa v tomto období podarilo splniť len niektoré predsavzatia vo veciach miestnych daní a to v tom, že došlo k schváleniu zákona o miestnych daniach, došlo k schváleniu nových rozpočtových zákonov a to zákona č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy ako predpisu všeobecného k zákonu č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, v ktorom sa výslovne uviedli príjmy obcí a vyšších územných celkov.

1. NIEKTORÉ ASPEKTY SCHVÁLENIA ZÁKONA O MIESTNYCH DANIACH

V dôvodovej správe k predkladanému návrhu zákona o miestnych daniach sa uvádzalo okrem iných skutočností, že zámery v oblasti daní predpokladajú posilnenie významu miestnych daní a to aj z hľadiska ich výnosov. Rovnaké ciele vyplývajú aj z reformy verejnej správy, ktorá navyše predpokladá aj výrazné posilnenie právomoci obcí a vyšších územných celkov. Ďalej sa uvádzalo, že v predložennom návrhu zákona sa po prehodnotení zákona o miestnych poplatkoch zavádza sedem druhov miestnych daní, ktoré sú fakultatívne a obec, ktorá vykonáva správu týchto daní, môže sama rozhodnúť, či ich vo svojom území zavedie. Sadzby daní sú (t. j. boli) navrhnuté bez hornej hranice s tým, že obce sami rozhodnú o konkrétnej sadzbe daní na svojom území. Uvádzalo sa, že sa tým vytvára priestor na zvýšenie a stabilizáciu vlastných finančných zdrojov nevyhnutných na zabezpečenie úloh, ktoré plnia orgány územnej samospráv. Pre obce sa ustanovili aj ďalšie právomoci súvisiace s možnosťou uplatnenia oslobodenia od navrhovaných daní, ktoré nie sú vymedzené v zákone. V návrhu sa zdôrazňoval význam všeobecne záväzného nariadenia obce (ďalej len „VZN“),

² Pozri http://www.vlada.gov.sk/data/files/9809_programové-vyhlasenie-vlady-slovenskej-republiky--od-16-10-2002-do-04-07-2006-.pdf

ktoré má byť určujúce pri uplatňovaní navrhovaných miestnych daní v praxi. Už v čase predloženia návrhu zákona sa v odbornej literatúre uvádzalo, že z návrhu zákona o miestnych daniach jednoznačne vidieť, že Ministerstvo financií SR si zjednodušilo svoju prácu tým, že do návrhu zákona prevzalo takmer celé ustanovenia doterajšieho zákona o dani z nehnuteľnosti a že vo vzťahu k ostatným daniam sú navrhované ustanovenia veľmi stručné, čo môže zvädzať k záveru, že tieto ostatné dane považuje ministerstvo za menej významné.³

V súvislosti s fakultatívnosťou miestnych daní nemožno opomenúť pristúpenie Slovenskej republiky k Európskej charte územnej samosprávy. Slovenská republika prijala Chartu s výhradami v roku 1999, v roku 2002 vyslovila súhlas s ratifikáciou ďalšieho záväzku a v roku 2007 boli podpísané zostávajúce záväzky na všetky ustanovenia Charty. Podpisom Charty najvyššie štátne inštitúcie v Slovenskej republike prejavili svoju politickú vôľu riadiť sa vo vzťahu k územnej samospráve princípmi, ktoré Charta obsahuje. Z pohľadu miestnych daní a poplatkov je potrebné poukázať na odsek 3 čl. 9 Charty (Odsekom 3 je Slovenská republika viazaná od roku 2000), ktorý výslovne stanovuje možnosť miestnych orgánov ukladať miestne dane a poplatky, ktoré sú ich príjmom, a zároveň majú mať právo v medziach zákona určovať aj ich výšku. Povinnosti obsiahnuté v Charte je potrebné považovať za záväzné pre ratifikujúce štáty, avšak vynútiteľnosť ich dodržiavania je zrejme otázna.

Vo vyhlásenom znení zákona zvýšenie alebo zníženie sadzby dane bolo závislé od schválenia vo VZN (bez obmedzenia) pri dani z pozemkov (8 ods. 2), pri dani zo stavieb (§ 12 ods. 2), pri dani z bytov (§ 16). Maximálna sadzba bola stanovená len pri dani za jadrové zariadenie – (§ 70), avšak obec mohla vo VZN ustanoviť aj prípadné oslobodenia od tejto dane a podmienky uplatnenia oslobodenia od tejto dane. Pri dani za psa splnomocňovacie ustanovenie (§ 29) stanovilo len možnosť vo VZN okrem iných skutočností ustanoviť najmä sadzbu dane, spôsoby preukazovania vzniku a zániku daňovej povinnosti, podrobnosti a náležitosti oznamovacej povinnosti, prípadné oslobodenia od dane a podmienky na uplatnenie oslobodenia od tejto dane a spôsob vyberania dane. Obdobne to bolo aj pri dani za užívanie verejného priestranstva (§ 36), kde splnomocňovacie ustanovenie umožnilo obci vo VZN ustanoviť najmä sadzbu dane, miesta, ktoré sú verejnými priestranstvami, osobitné spôsoby ich užívania, vyhradenie priestorov na dočasné parkovanie motorového vozidla, podrobnosti a náležitosti

³ Viac BABČÁK, V. *Fiskálna decentralizácia a reforma miestnych daní*. In. *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku*. Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie. Danišovce: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2004, s. 22

oznamovacej povinnosti, spôsoby vyberania dane, prípadné oslobodenia od tejto dane a podmienky uplatnenia oslobodenia od tejto dane. Pri dani za predajné automaty (§ 51) VZN mohlo upraviť najmä sadzbu dane, spôsob vyberania dane, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, jej náležitosti a spôsob identifikácie predajných automatov, podrobnosti a náležitosti oznamovacej povinnosti, prípadné oslobodenia od tejto dane a podmienky na uplatnenie oslobodenia od tejto dane. Pri dani za nevýherné hracie prístroje (§ 59) vo VZN mohla obec stanoviť najmä sadzbu dane, spôsob vyberania dane, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, jej náležitosti, podrobnosti a náležitosti oznamovacej povinnosti, spôsob identifikácie nevýherných hracích prístrojov, prípadné oslobodenia od dane a podmienky na uplatnenie oslobodenia od tejto dane a pri dani za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta (§ 66) vo VZN sa mohlo upraviť najmä vymedzenie historickej časti, sadzbu dane a spôsob vyberania dane, alebo určenie paušálnej sumy dane a podmienky vyberania paušálnej sumy dane, oznamovaciú povinnosť, prípadné oslobodenia od dane a podmienky na uplatnenie oslobodenia od tejto dane. Zákon o miestnych daniach bol cca 30x novelizovaný.

2. SÚČASNÁ PRÁVNA ÚPRAVA MIESTNYCH DANÍ S OHĽADOM NA STANOVENIE SADZBY DANE

V súčasnom znení zákona o miestnych daniach sadzba dane pri dani z pozemkov je obmedzená a nesmie prekročiť 5-násobok ročnej sadzby dane pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. a), resp. 10-násobok ročnej sadzby dane pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. d), pri pozemkoch funkčne spojených so stavbou jadrového zariadenia nesmie presiahnuť 100-násobok ročnej sadzby dane, vo všetkých troch prípadoch sa násobok odvíja od ročnej sadzby dane z pozemkov podľa odseku 1 § 8, t. j. od ročnej sadzby 0,25 %. Inak je upravená ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. b), c) a e), kedy nesmie presiahnuť 5-násobok najnižšej ročnej sadzby dane z pozemkov ustanovenej správcom dane pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. b), c) a e) vo VZN. Stanovenie vyššej ako maximálnej sadzby dane je sankcionované a to tak, že ak sa poruší limitácia maximálneho násobku uplatní sa sadzba 0,25 %.⁴

Obdobne je limitovaná výška pre jednotlivé druhy stavieb do maximálnej výšky 10-násobku najnižšej ročnej sadzby dane uvedenej vo VZN, pričom sa už

⁴ K sadzbe dane z pozemkov pozri aj: KUBINCOVÁ, T. *Vybrané teoretické a aplikačné otázky právnej úpravy dane z nehnuteľnosti*. In *Reflexie teórie a praxe na otázky miestnych daní. Zborník vedeckých prác*. POLESKO – Ostrowiec: College of Business and Entrepreneurship in Ostrowiec, 2019, s. 62 a nasl.

nerieši situácia, ak toto obmedzenie vo VZN bude prekročené (§ 12). Tiež je stanovená maximálna hranica stanovenia sadzby dane aj pri bytoch a nebytových priestoroch, ktorá v zásade nesmie presiahnuť obdobne 10-násobok najnižšej ročnej sadzby dane uvedenej vo VZN, obdobne ako pri sadzbe dani zo stavieb sa už nerieši situácia, ak toto obmedzenie vo VZN bude prekročené (§ 16). Variabilita môže nastať aj v oblasti možného oslobodenia od dane z nehnuteľnosti, keďže aktuálny zákon dáva možnosť vo VZN podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivjej časti ustanoviť zníženie dane z pozemkov alebo oslobodiť od dane z pozemkov, stavieb, resp. z bytov (§ 17 ods. 2, 3) a nakoniec správca dane môže vo VZN podľa miestnych podmienok vekovú hranicu osôb uvedených v ods. 2 a 3 zvýšiť (§ 17 ods. 4).

Pri dani za psa tiež došlo k zmene v tom, že obec môže ustanoviť vo VZN najmä sadzbu dane, prípadne rôzne sadzby dane, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií spojených s predmetom dane, prípadné oslobodenia od dane alebo zníženia dane (§ 29). V súčasnosti pri dani za užívanie verejného priestranstva vo VZN môže obec podľa súčasného znenia určiť rôzne sadzby dane podľa určených kritérií alebo počas podujatí konaných na území obce, prípadné oslobodenia od tejto dane alebo zníženia dane (§ 36). Pri dani za ubytovanie (§ 43), pri dani za predajné automaty (§ 51), pri dani za nevýherné hracie prístroje (§ 59), pri dani za vjazd a zotrvanie v historickej časti mesta (§ 66) tiež obec môže ustanoviť prípadné oslobodenia od tejto dane alebo zníženia dane a pri dani za jadrové zariadenie je v súčasnosti tiež možnosť vo VZN ustanoviť prípadné oslobodenia od dane (§ 76).

V súčasnosti sa tiež umožňuje obci ustanoviť VZN, že jedným z kritérií pre oslobodenie alebo zníženie miestnej dane, miestneho poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady bude vykonávanie dobrovoľníckej činnosti podľa osobitného predpisu v prospech obce na podporu plnenia jej úloh (§ 103 ods. 5).

3. ÚSTAVNÉ LIMITY PRI UKLADANÍ DANÍ

Ustanovenia zákona o miestnych daniach, ktoré im dávajú možnosť stanoviť maximálny násobok sadzby dane, najmä v prípade, ak sa násobok odvíja od najnižšej sadzby dane stanovenej vo VZN, resp. ktoré im dávajú možnosť neobmedzeného zvýšenia dane, môže obce nabádať k neprimerane vysokým požiadavkám na platenie miestnych daní. V tejto súvislosti však obce musia mať na zreteli aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorými takáto neprimeranosť je obmedzená. Tak napríklad v rozhodnutí Ústavného súdu (PL ÚS 5/2012. Nález z 22. januára 2014, ZNUÚS 2014, s. 42) sa uvádza, že sféra

daní (resp. poplatkov) patrí do okruhu špolitických otázok, vo vzťahu ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu, príp. iného orgánu verejnej moci, ktorému je na základe zákona zverená právomoc ukladať dane, príp. poplatky. Táto skutočnosť sa objektívne musí prejaviť v intenzite (rozsahu) vecnom zameraní a metodike ústavného prieskumu, ktorý by mal zahŕňať preskúmanie a) rešpektovania princípu legality, t. j. či bola preskúmaná daň uložená zákonom, resp. na základe zákona (čl. 59 ústavy), teda k tomu zákonom splnomocneným orgánom verejnej moci a v medziach tohto (zákonného) splnomocnenia, b) či uloženie predmetnej dane sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ, c) či predmetná daň nepredstavuje pre daňovníkov (skupiny daňovníkov) zjavne nadmernú záťaž, t. j. či nie je z hľadiska vzťahu medzi sledovaným verejným záujmom a legitímnymi individuálnymi záujmami daňovníkov (skupín daňovníkov) extrémne disproporčná (zákaz extrémnej disproporcionality) a d) či uloženie predmetnej dane (vrátane jej náležitostí) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti pri rozlišovaní medzi jednotlivými skupinami daňovníkov (neakcesorická rovnosť), resp. jeho porušenia v spojení s neprimeraným zásahom do niektorého základného práva alebo slobody, s osobitným zreteľom na ochranu vlastníctva (akcesorická rovnosť). Ústavný súd (Pl. ÚS 9/2014. Nález z 12. novembra 2014, s. 15-16) v inom rozhodnutí konštatoval, že „vo vzťahu k ustanoveniam daňových zákonov možno za ústavne akceptovateľný zásah do základného práva na podnikanie považovať taký zásah, ktorý

- a) je uskutočnený pri rešpektovaní princípu legality,
- b) sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,
- c) nepredstavuje pre podnikateľov zjavne neprimeranú záťaž a nie je v porovnaní so sledovaným verejným záujmom extrémne disproporčný,
- d) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti, a to aj v spojení s ochranou základných práv podnikateľov.

Ústavný súd Slovenskej republiky ohľadne miestnych daní vo veci stanovenia rozpätia sadzieb pri ich ukladaní uviedol, že „v súvislosti s ústavným prieskumom daní (príp. poplatkov a iných obdobných verejných dávok) v prvom rade akceptuje skutočnosť, že sféra daní (resp. poplatkov) patrí do okruhu „politických otázok“, vo vzťahu ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu, príp. iného orgánu verejnej moci, ktorému je na základe zákona zverená právomoc ukladať dane, príp. poplatky. Táto skutočnosť sa objektívne musí prejaviť v intenzite (rozsahu), vecnom zameraní a metodike ústavného prieskumu, ktorý by mal zahŕňať preskúmanie a) rešpektovania princípu legality, t. j. či bola preskúmaná daň uložená zákonom, resp. „na

základe zákona“ (čl. 59 ústavy), teda k tomu zákonom splnomocneným orgánom verejnej moci a v medziach tohto (zákonného) splnomocnenia, b) či uloženie predmetnej dane sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ, c) či predmetná daň nepredstavuje pre daňovníkov (skupiny daňovníkov) zjavne nadmernú záťaž, t. j. či nie je z hľadiska vzťahu medzi sledovaným verejným záujmom a legitímnymi individuálnymi záujmami daňovníkov (skupín daňovníkov) extrémne disproporčná (zákaz extrémnej disproporcionality), d) či uloženie predmetnej dane (vrátane jej náležitosti) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti pri rozlišovaní medzi jednotlivými skupinami daňovníkov (neakcesorická rovnosť), resp. jeho porušenia v spojení s neprimeraným zásahom do niektorého základného práva alebo slobody, s osobitným zreteľom na ochranu vlastníctva (akcesorická rovnosť)“.

Tiež je potrebné poukázať na skutočnosť, „že racionalitu jednotlivých politik či efektívnosť daní Ústavný súd nepreskúmava, okrem ak by založili zjavnú nerovnosť v daňovom zaťažení jednotlivých tuzemcov. Ústavnému súdu náleží iba preskúmať, či dané daňové opatrenia nezasahujú do ústavne garantovaného majetkového substrátu vlastníka (protiústavný by bol napr. škrtiaci efekt), resp. či ich nemožno pokladať za bezdôvodne sa priečiace princípu rovnosti, t. j. za svojvoľné, pričom rovnosť je v tomto prípade nutné skúmať tak v nadväznosti na ďalšie základné právo, ako aj v neakcesorickej podobe.“⁵

Drgonec uvádza, že k základným právam a slobodám, ktoré môžu byť uložením dane dotknuté, patrí právo pokojne užívať svoj majetok (čl. 20 ods. 1 Ústavy v spojení s čl. 1 Protokolu č. 1 k Dohovoru), právo na slobodu podnikania (čl. 35 ods. 1 a 2 Ústavy), zásada rovnosti v právach a povinnostiach (čl. 12 ods. 1 a 2 Ústavy) a základné procesné práva – základné právo na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 Ústavy), základné právo na rovnosť účastníkov daňového konania (čl. 47 ods. 3 Ústavy) a základné právo na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov (čl. 48 ods. 2 Ústavy).⁶

4. ZVEREJŇOVANIE ÚDAJOV O ULOŽENÝCH MIESTNYCH DANIACH OBCAMI

Fakultatívnosť uloženia miestnych daní obcami, ako aj stanovenie odlišných sadzieb daní v jednotlivých obciach môže mať vplyv na daňovú

⁵ Viac DRGONEC J. *Ústava Slovenskej republiky Teória a prax*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 1026.

⁶ DRGONEC J. *Ústava Slovenskej republiky Teória a prax*. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 1027.

zaťaženosť fyzických osôb a právnických osôb – daňovníkov v závislosti od toho, ktorá obec je príslušná na správu tej-ktorej dane.

Skúmala som niektoré internetové stránky obcí, pričom informácie o uložených miestnych daniach v jednotlivých obciach sú často zmätočné. Tak napríklad v niektorých obciach VZN sa dotýka len niektorej z určených druhov miestnych daní, v niektorých obciach je schválené VZN dotýkajúce sa všetkých miestnych daní. Niektoré mestá, napríklad Mesto Banská Bystrica⁷, Mesto Vrútky⁸, Mesto Sered⁹ majú zverejnené úpravu všetkých miestnych daní v jednom VZN. Napríklad obec Sirk¹⁰ má zverejnený návrh, je potrebné hľadať uznesenie, ktorým bol návrh schválený. Mesto Košice¹¹ má len informácie k miestnym daniam – bez pripojenia VZN. Chcela som nazrieť do VZN o miestnych daniach, avšak som našla len uznesenie mestského zastupiteľstva – že predložený návrh schvaľujeale návrh nebol pripojený. VZN na stránke k miestnym daniam nie je uvedené, nachádzajú sa tam len rôzne tlačivá, napr. Daň za ubytovanie: elektronický formulár pre oznamovanie vzniku, zániku alebo zmene daňovej povinnosti k dani za ubytovanie, tlačivo: mesačné vyúčtovanie dane za ubytovanie, tlačivo: Oznámenie o vzniku daňovej povinnosti za užívanie verejného priestranstva, tlačivo: Oznámenie o zániku daňovej povinnosti za užívanie verejného priestranstva; Elektronický formulár pre oznamovanie vzniku, zániku alebo zmene daňovej povinnosti k dani za užívanie a zabratie¹² verejného priestranstva, tlačivo: Oznámenie o vzniku/zániku daňovej povinnosti za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta z dôvodu sobáša. Dá sa dopracovať aj k VZN, avšak je to veľmi náročné, je potrebné hľadať medzi všetkými VZN. Domnievam sa, že prehľadným je zverejnenie VZN o miestnych daniach napríklad Mestom Stará Ľubovňa, ktoré obsahuje aj pripomienky k návrhu VZN a aj konečné znenie.

Aj z uvedeného vyplýva, že urobiť relevantný prehľad ukladania miestnych daní vo vybraných obciach nie je v súčasnosti z webových stránok obcí možné.

Zákon o č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších zmien a doplnení určuje obciam (§ 6 ods. 9), že vyvesenie VZN obce na úradnej tabuli v obci je podmienkou jeho platnosti; okrem toho sa nariadenie zverejní aj na

⁷ https://mestobbweb01storage.blob.core.windows.net/production/2018/09/vzn_c.11_2015.pdf

⁸ <http://www.vrutky.sk/textsvk/VZN/2015/vzn-10-2015.pdf>

⁹ https://www.sered.sk/subory/7/20180707161610_5b40cb2a791304.68896573.pdf

¹⁰ http://www.obecsirk.sk/files/2018-10-31-111127-N_VRH_VZN_o_miestnych_daniach_a_poplatkoch_na_zem_obce_Sirk_pre_rok_2019.pdf

¹¹ (<https://www.kosice.sk/obcan/miestne-dane>)

¹² Označenie dane je nepresné, podľa zákona o miestnych daniach ide o daň za užívanie verejného priestranstva a nie užívanie a zabratie verejného priestranstva

webovom sídle obce. Domnievam sa, že uvedené nemožno chápať tak, že nájsť konečné a platné znenie konkrétneho VZN k miestnym daniam bude problémové. Spôsob, akým niektoré obce zverejňujú VZN týkajúce sa tej ktorej miestnej dane, resp. miestnych daní ako celku, nie je v súlade s cieľom, ktorý zákon o obecnom zriadení povinným zverejnením chcel dosiahnuť.

5. MIESTNE DANE AKO SÚČASŤ DANÍ ZA ŠPECIFICKÉ SLUŽBY

Ako som zistila, skôr sa možno dopracovať k spoločným údajom o výbere miestnych daní. Tak napríklad z bilancie príjmov a výdavkov obcí a ich rozpočtových organizácií zverejnených MF SR¹³ vyplýva, že príjem dane z nehnuteľností k 31.12.2017 dosiahol 347 898 820,31 Eur a k 31. 12. 2018 príjem 354 943 731,59 Eur, t. j. zvýšenie o 7 044 911,28 Eur. Príjem dane za špecifické služby dosiahol k 31.12.2017 sumu 196 184 071,40 Eur a k 31.12. 2018 sumu 209 541 958,33 Eur, t. j. zvýšenie o 13 357 886, 93 Eur. Ohľadne dane z nehnuteľností správca dane je povinný poskytnúť Ministerstvu financií Slovenskej republiky údaje o dani z nehnuteľností, najmä údaje o celkovom počte daňovníkov, o počte daňovníkov podľa druhov pozemkov, stavieb a bytov, o výmere pozemkov podliehajúcich dani z pozemkov, o výmere zastavanej plochy stavieb, podlahovej plochy bytov, údaje o oslobodení od dane z nehnuteľností a znížení dane z nehnuteľností, o vyrubenej dani z nehnuteľností, o zaplatenej dani z nehnuteľností, sankciách a údaje o nedoplatkoch na dani z nehnuteľností. Údaje správca dane predkladá raz ročne do 31. marca po skončení zdaňovacieho obdobia na tlačive, ktorého vzor ustanoví Ministerstvo financií Slovenskej republiky opatrením¹⁴. Z uvedeného vyplýva, že údaje obce poskytujú ministerstvu len ohľadne dane z nehnuteľností. Napriek uvedenému, čo sa týka ostatných miestnych daní, nájdeme údaj „dane za špecifické služby“, pričom nárast od roku 2009, kedy príjem predstavoval 158,7 mil. Eur je na 207,6 mil. Eur v roku 2018.¹⁵ Uvádza sa, že dane za špecifické služby (rok 2017) tvorí 9 samostatných daní, pričom najväčší podiel má poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (až 80 % výnosu). Ďalšie významné dane sú daň za ubytovanie (7 %) a daň za užívanie verejného priestranstva (7 %). Zvyšných šesť daní tvorí spolu len 6 % na celkovom príjme. Významnejší nárast v posledných rokoch pozorujeme pri dani za ubytovanie, ktorej výnos oproti roku 2005 vzrástol najviac zo všetkých

¹³ file:///C:/Users/okay/Downloads/BilanciaPaVobce2018_nazverejnenie.pdf

¹⁴ § 104 ods. 12 zákona o miestnych daniach

¹⁵ <https://www.cenastatu.sk/kv-pus-po/graph/table1/row002/2018/#>

dani za špecifické služby.¹⁶ Uvádza sa, že medzi položky, ktoré sú súčasťou dane za špecifické služby boli v rokoch 2005-2006 daň na psa, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za predajné automaty, daň za vjazd a zotrvanie v historickej časti mesta, daň za ubytovanie, daň za užívanie verejného priestranstva, daň za jadrové zariadenie a poplatok za komunálne a drobné stavebné odpady¹⁷. Dnes už príjmom obcí je aj poplatok za rozvoj. Daň z nehnuteľností je vykazovaná osobitne. Z uvedeného možno dovodiť, že výnos z miestnych daní sa eviduje ako súčasť dane za špecifické služby, pričom už z označenia týchto povinných platieb ako dane, nie je možné hovoriť o daniach za špecifické služby – obec žiadne služby daňovníkom (resp. aj platiteľovi pri dani za ubytovanie) neposkytuje.

ZÁVER

Zámerom zavedenia miestnych daní bolo nesporne posilnenie finančného postavenia obcí s tým, že vlastnou činnosťou obce môžu ovplyvniť vlastnú finančnú situáciu. V zásade väčšina z aktuálnych miestnych daní nahradila predtým existujúce miestne poplatky, takže obce mali skúsenosti s výberom týchto povinných platieb; v zákone č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch boli sadzby určené maximálnou hranicou, spravidla slovom „najviac“. Obdobne sadzby boli obmedzené maximálnou výškou, v osobitných prípadoch bolo možné sadzby znížiť, resp. zvýšiť aj podľa zákona č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľnosti. Výnos z miestnych poplatkov a aj výnos dane z nehnuteľností bol aj pred nadobudnutím účinnosti zákona o miestnych daniach príjmom príslušnej samosprávy. Domnievam sa, že rozdiely v daňovej zaťažnosti fyzických osôb a právnických osôb vzhľadom na možnosť ukladať miestne dane konkrétnou obcou na vlastnom území, nie sú alarmujúce. Uvedené rozdiely skôr môžu vyplývať z možnosti ustanovenia rozdielnej sadzby konkrétnej miestnej dane vo VZN. Obce a poslanci však nemajú záujem na zvyšovaní miestnych daní, nakoľko práve poslanci sú pri voľbách do obecných zastupiteľstiev závislí od občanov platiacich miestne dane. V súčasnosti problémy skôr vidím v nedostatočnom informovaní verejnosti o platných VZN o miestnych daniach. Kontrola verejnosťou v rámci zverejnených portálov – stránok obcí je v zásade možná, ale neuskutočniteľná – vyžadovala by si nadmerné úsilie a množstvo času. Preto možno privítať informáciu uvedenú v návrhu Akčného plánu Iniciatívy pre otvorené vládnutie v SR na roku 2019-2021, ktorý rezort vnútra predložil na pripomienkovanie. V návrhu sa uvádza, že súčasným „spôsobom zverejnené všeobecne záväzné nariadenia nespĺňajú kritérium ich jednoduchej dostupnosti.

¹⁶ file:///C:/Users/okay/Downloads/Danovy_report_2018_final.pdf

¹⁷ file:///C:/Users/okay/Downloads/EA13_Prognozovanie_vybranych_dani_na_Slovensku.pdf

Z hľadiska ich všeobecnej záväznosti je preto vhodné, aby sa zverejňovali na právnom a informačnom portáli Slov-Lex. Zverejňovanie všeobecne záväzných nariadení na právnom a informačnom portáli Slov-Lex okrem posilnenia princípov otvoreného vládnutia a zvýšenia právnej istoty, prinesie viaceré pozitíva nielen pre verejnosť, ale aj pre samotnú územnú samosprávu“. Túto snahu o lepšiu prístupnosť všeobecne záväzných nariadení, vrátane lepšej možnosti kontroly ukladania daní obcou občanmi, možno len oceniť.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Fiskálna decentralizácia a reforma miestnych daní*. In: *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku. Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie*. Danišovce: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2004. ISBN 80-7097-567-9, 188 s.
2. KUBINCOVÁ, T. *Vybrané teoretické a aplikačné otázky právnej úpravy dane z nehnuteľnosti*. In: *Reflexie teórie a praxe na otázky miestnych daní. Zborník vedeckých prác*. POĽSKO – Ostrowiec: College of Business and Entrepreneurship in Ostrowiec, 2019. ISBN 978-83-64557-45-3, 188 s.
3. DRGONEC J. *Ústava Slovenskej republiky Teória a prax*. Bratislava: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-39-8, 1622 s.

KONTAKT NA AUTORA:

sona.kubincova@umb.sk

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta
Komenského 20
974 01 Banská Bystrica
Slovenská republika

MOŽNOSTI ZNÍŽENIA, ZVÝŠENIA A OSLOBODENIA OD DANE VO VECIACH MIESTNYCH DANÍ¹

OPTIONS FOR TAX CUTS, TAX INCREASES AND TAX EXEMPTION IN LOCAL TAXATION

Tatiana Kubincová

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Európska charta územnej samosprávy deklaruje, že finančné zdroje miestnych orgánov majú byť úmerné kompetenciám, ktoré im ukladá ústava alebo zákon. Vláda Slovenskej republiky mala snahu vytvoriť priestor na zvýšenie a stabilizáciu vlastných finančných zdrojov nevyhnutných na zabezpečenie úloh orgánov územnej samosprávy prostredníctvom posilnenia vlastných daňových príjmov obcí, a to aj rozšírením právomoci obcí pri určovaní sadzby dane a stanovení zníženia dane a oslobodenia od dane. Príspevok poukazuje na súčasnú právnu úpravu v tejto oblasti.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

miestne dane, sadzba dane, zníženie dane, oslobodenie od dane

Abstract in English language:

European Charter of Local Self-Government states that local authorities' financial resources shall be commensurate with the responsibilities provided for by the constitution and the law. The Government of the Slovak Republic made an effort to create space for increasing and stabilizing its financial resources, which are necessary for carrying out the tasks of local authorities, by strengthening the tax revenues of municipalities. Also by extending the competences of municipalities in determining the tax rates, tax cuts and tax exemptions. The paper points out the current legislation in this area.

¹ Tento príspevok je spracovaný v rámci projektu VEGA č. 1/0151/18 s názvom Kauzalita výberu miestnych daní a výdavkov na výkon samosprávnych funkcií v ekonomicky rozvinutých a zaostávajúcich územiach v kontexte Industry 4.0

Key words in English language:

local taxes, tax rate, tax cuts, tax exemptions

ÚVOD

V posledných desaťročiach bolo v európskych štátoch badať výrazné posilňovanie nezávislosti samosprávnych jednotiek, a to nielen v oblasti ich rozhodovacích právomocí, ale aj s tým súvisiacich oblastiach ich financovania. Za účelom deklarovania základných princípov miestnych samospráv bola dňa 15. októbra 1985 otvorená na podpis všetkým členským štátom Rady Európy Európska charta miestnej samosprávy (ďalej len „Charta“). Slovenská republika túto chartu podpísala dňa 23. februára 1999 a platnosť nadobudla 1. júna 2000. Napriek tomu, že Slovenská republika v tomto období prijala Chartu len s výhradami², už vtedy sa okrem iného zaviazala dodržiavať čl. 9 ods. 2, 3, 4 a 8 dotýkajúci sa finančných zdrojov miestnych orgánov. Podľa čl. 9 ods. 2 a 3 Charty „*Finančné zdroje miestnych orgánov sú úmerné kompetenciám, ktoré im ukladá ústava alebo zákon. Aspoň časť finančných zdrojov miestnych orgánov je odvodená z miestnych daní a poplatkov, výšku ktorých majú právo určovať v medziach zákona tieto miestne orgány.*“ Na napĺňanie, resp. nenapĺňanie predmetného článku Charty je v súčasnosti odbornou verejnosťou často poukazované, pričom určovanie výšky miestnych daní a poplatkov miestnymi orgánmi môže mať dopad nielen na napĺňanie rozpočtov týchto orgánov, ale aj na zlepšovanie úrovne života občanov žijúcich v konkrétnych samosprávnych oblastiach.

1. VLASTNÉ DAŇOVÉ PRÍJMY ÚZEMNEJ SAMOSPRÁVY V KONTEXTE VYHLÁSENÉHO ZNENIA ZÁKONA O MIESTNYCH DANIACH

V Programovom vyhlásení vlády Slovenskej republiky z novembra 2002 sa uvádza: „*Vláda rešpektuje, že samospráva má právo na vlastné finančné zdroje, s ktorými disponuje na základe právomocí a zodpovedností, pričom objem vlastných zdrojov má byť úmerný pôsobnosti. V súvislosti s týmto vláda posilní postavenie, ale aj zodpovednosť územnej samosprávy pri poskytnutí služieb občanovi decentralizáciou verejných financií. Posilní vlastné daňové príjmy obcí a stanoví vlastné daňové príjmy vyšších územných celkov, pričom bude dbať na to, aby z tohto dôvodu neprišlo k zvýšeniu celkového daňového zaťaženia občanov a podnikateľských subjektov. Naplnenie cieľa vláda*

² V súčasnosti je už Slovenská republika viazaná všetkými ustanoveniami Európskej charty miestnej samosprávy. Bližšie: <https://www.minv.sk/?europska-charta-miestnej-samospravy>

uskutoční predložením osobitného predpisu (zákona) obsahujúceho vymedzenie a štruktúru daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov a kritériá ich prerozdeľovania do rozpočtov obcí a vyšších územných celkov. Zákon prispeje k stabilizácii príjmov územnej samosprávy.“

Dňa 28.5.2004 bol predložený vládny návrh zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. V dôvodovej správe k návrhu tohto zákona sa uvádza: „*I keď návrh zákona vychádza z doterajších princípov zdaňovania nehnuteľností, tieto sa ďalej rozvíjajú a zdokonaľujú. Na správcov dane prechádza väčšia právomoc pri určovaní konkrétnych sadzieb dane podľa miestnych podmienok, právomoc správcov dane znížiť alebo zvýšiť sadzby dane prípadne oslobodiť od dane vybrané druhy pozemkov, stavieb a bytov. ... V predloženom návrhu zákona sa po prehodnotení zákona o miestnych poplatkoch zavádza sedem druhov miestnych daní, ktoré sú fakultatívne a obec, ktorá vykonáva správu týchto daní, môže sama rozhodnúť či ich vo svojom území zavedie ... Sadzby daní sú navrhnuté bez hornej hranice s tým, že obce sami rozhodnú o konkrétnej sadzbe daní na svojom území. Vytvára sa tým priestor na zvýšenie a stabilizáciu vlastných finančných zdrojov nevyhnutných na zabezpečenie úloh, ktoré plnia orgány územnej samosprávy. Pre obce sa ustanovujú aj ďalšie právomoci súvisiace s možnosťou uplatnenia oslobodenia od navrhovaných daní, ktoré nie sú vymedzené v zákone.“*

Z hľadiska odhadu dopadov na obyvateľov, hospodárenie podnikateľskej sféry a iných právnických osôb sa v dôvodovej správe uvádzalo, že „*sa neočakáva výraznejšie zvýšenie daňového zaťaženia obyvateľov oproti súčasnému zaťaženiu miestnymi daňami a poplatkami. Bude však závisieť od obcí ako využijú zákonom dane splnomocnenie na určenie prípadne aj zvýšenie sadzieb týchto daní.“*

Podľa vyhláseného znenia zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (ďalej len „zákon o miestnych daniach“) sa obciam umožnilo ukladať osem druhov miestnych daní, konkrétne daň z nehnuteľností, daň za psa, daň za užívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, daň za jadrové zariadenie. Vyššiemu územnému celku sa umožnilo ukladať daň z motorových vozidiel. Výnos z miestnych daní, ktoré mohla ukladať obec vrátane výnosu z pokuty a sankčného úroku vzťahujúcich sa k týmto daniam boli príjmom rozpočtu obce, ktorá bola správcom dane a výnos z dane z motorových vozidiel vrátane výnosu z pokuty a sankčného úroku vzťahujúcich sa k tejto dani bol príjmom rozpočtu vyššieho územného celku, v ktorého územnom obvode bolo vozidlo evidované.

Obce a vyššie územné celky boli oprávnené ovplyvňovať výnos z miestnych daní prostredníctvom stanovenia sadzby dane, resp. prostredníctvom určenia zníženia dane alebo oslobodenia od dane.

2. SADZBA DANE A MOŽNOSTI JEJ ZVÝŠENIA, RESP. ZNÍŽENIA

Z pohľadu stanovenia sadziieb dane vyhlásené znenie zákona o miestnych daniach určovalo ročnú sadzbu dane pri dani z pozemkov, dani zo stavieb, dani z bytov a z nebytových priestorov v bytovom dome (ďalej len „daň z bytov“) a pri dani za jadrové zariadenie. Pri ostatných miestnych daniach ukladaných obcou bolo stanovené, že sadzbu dane určí obec, pričom z tzv. splnomocňovacích ustanovení vyplývalo, že sadzbu dane má obec ustanoviť všeobecne záväzným nariadením. V zmysle právnej úpravy dane z motorových vozidiel vyšší územný celok mohol na svojom území zaviesť daň z motorových vozidiel všeobecne záväzným nariadením, v ktorom bol povinný určiť sadzby dane pre osobný automobil podľa zdvihového objemu motora v cm³ uvedeného v technickom preukaze vozidla, pre úžitkové vozidlo a autobus podľa celkovej hmotnosti a počtu náprav uvedených v technickom preukaze vozidla, osobitne pre motorové vozidlo a osobitne pre prípojné vozidlo a pre vozidlo používané v rámci návesovej jazdnej súpravy (ťahač a náves) podľa celkovej hmotnosti a počtu náprav uvedených v technickom preukaze vozidla, osobitne pre ťahač a osobitne pre náves.

Stanovenie sadzby dane pri dani z nehnuteľnosti, t. j. pri dani z pozemkov, dani zo stavieb a dani z bytov vo vyhlásenom znení zákona o miestnych daniach nemalo kogentný charakter. Ročné sadzby dane z pozemkov, zo stavieb a z bytov boli síce zákonom stanovené, avšak zároveň bolo obciam umožnené si tieto sadzby dane akýmkoľvek spôsobom v rámci všeobecne záväzného nariadenia upraviť³. Zákonodarca v tomto smere obce obmedzil len v dvoch prípadoch.

³ Zákon o miestnych daniach pri dani z pozemkov v ustanovení § 8 odseku 1 síce určoval, že „ročná sadzba dane z pozemkov je 0, 25 % zo základu dane“, avšak odsek 2 uvedené dopĺňal nasledovne: „Ročnú sadzbu dane z pozemkov podľa odseku 1 môže správca dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivej časti znížiť alebo zvýšiť s účinnosťou od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia. Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivej časti určiť sadzby dane rôzne pre jednotlivé druhy pozemkov podľa § 6 ods. 1 alebo pre jednotlivé katastrálne územia. Ročná sadzba dane za pozemky funkčne spojené so stavbou jadrového zariadenia nesmie presiahnuť 100-násobok ročnej sadzby dane podľa odseku 1.“ V ustanovení § 12 odseku 1 bola stanovená ročná sadzba dane zo stavieb na 1 Sk za každý aj začatý m² zastavanej plochy, pričom v odseku 2 a 3 predmetného ustanovenia bolo uvedené: „Ročnú sadzbu dane zo stavieb podľa odseku 1 môže správca dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivej časti znížiť alebo zvýšiť s účinnosťou od 1. januára

Prvým prípadom boli pozemky funkčne spojené so stavbou jadrového zariadenia, pri ktorých sadzba dane nesmela presiahnuť 100-násobok ročnej sadzby dane z pozemkov vo výške 0,25 % zo základu dane. Druhým prípadom bolo zvyšovanie sadzby dane pri viacpodlažných stavbách, pri ktorých obce mohli ročnú sadzbu dane zo stavieb zvýšiť najviac o 10 Sk za každý aj začatý m² zastavanej plochy za každé ďalšie podlažie okrem prvého nadzemného podlažia.

Kogentnú právnu úpravu sadzby dane obsahovalo vo vyhlásenom znení zákona o miestnych daniach len jedno ustanovenie, a to ustanovenie § 70 určujúce sadzbu dane za jadrové zariadenie. V predmetnom ustanovení bola stanovená maximálna sadzba dane, ktorá bola rozdielna podľa pásiem ohrozenia pre obidve lokality⁴.

Vyhlásené znenie zákona o miestnych daniach teda až na spomínané výnimky (kogentná úprava sadzby dane za jadrové zariadenie a dva prípady obmedzenia pri určovaní sadzby dane z nehnuteľnosti) prenechávalo možnosť určenia výšky jednotlivých sadzieb daní v absolútnej kompetencii obcí a vyšších územných celkov. Obce a vyššie územné celky mali možnosť takým spôsobom ovplyvniť výnos z miestnych daní smerujúci do ich rozpočtov, čím ako vyplýva z vyššie citovanej dôvodovej správy zákonodarca chcel vytvoriť priestor na zvýšenie a stabilizáciu vlastných finančných zdrojov nevyhnutných na zabezpečenie úloh, ktoré plnia orgány územnej samosprávy.

Dnešná právna úprava sadzby miestnych daní sa od vyhláseného znenia zákona o miestnych daniach v mnohom odlišuje.

príslušného zdaňovacieho obdobia. Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivéj časti, alebo v jednotlivom katastrálnom území určiť rôzne sadzby dane pre jednotlivé druhy stavieb podľa § 10 ods. 1. Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivéj časti ročnú sadzbu dane podľa odseku 1, prípadne zníženú alebo zvýšenú sadzbu dane podľa odseku 2 zvýšiť pri viacpodlažných stavbách najviac o 10 Sk za každý aj začatý m² zastavanej plochy za každé ďalšie podlažie okrem prvého nadzemného podlažia.“. Ustanovenie § 16 odsek 1 určovalo ročnú sadzbu dane z bytov vo výške 1 Sk za každý aj začatý m² podlahovej plochy bytu a nebytového priestoru, pričom odsek 2 predmetného ustanovenia stanovoval: „Ročnú sadzbu dane z bytov alebo nebytových priestorov podľa odseku 1 môže správca dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivéj časti znížiť alebo zvýšiť s účinnosťou od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia.“

⁴ Ustanovenie § 70 zákona o miestnych daniach určovalo, že sadzba dane je v obciach, ktorých zastavané územie alebo jeho časť sa nachádza v oblasti ohrozenia jadrovým zariadením vo vzdialenosti od zdroja najviac

- a) v Mochovciach v pásme do 5 km - 0,12 Sk za m², v pásme nad 5 km do 10 km - 0,04 Sk za m² a v pásme nad 10 km do 20 km - 0,02 Sk za m²;
- b) v Jaslovských Bohuniciach v pásme do 5 km - 0,12 Sk za m², v pásme nad 5 km do 10 km - 0,04 Sk za m² a v pásme nad 10 km do 30 km - 0,02 Sk za m².

V prvom rade je nutné poukázať na skutočnosť, že s účinnosťou k 1.1.2015 bola celá jedenásta časť týkajúca sa dane z motorových vozidiel zo zákona o miestnych daniach vypustená, pričom daň z motorových vozidiel sa stala štátnou daňou. Vyššie územné celky tak prišli o možnosť ukladať miestnu daň. V dôsledku uvedeného sa v rámci odbornej verejnosti vyskytujú otázky, či Slovenská republika článok 9 Charty napĺňa⁵.

Z pohľadu miestnych daní ukladaných obcami došlo v právnej úprave sadzby dane pri dani za psa, dani za užívanie verejného priestranstva, dani za predajné automaty, dani za nevýherné hracie prístroje a dani za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta len k malej zmene. V rámci týchto daní bolo upravené splnomocňovacie ustanovenie, ktoré v súčasnosti umožňuje obciam ustanoviť všeobecne záväzným nariadením sadzbu dane, prípadne rôzne sadzby dane podľa určených kritérií. Pri dani za ubytovanie bol do ustanovenia § 40 zákona o miestnych daniach doplnený odsek 2, podľa ktorého obec môže všeobecne záväzným nariadením ustanoviť rôznu sadzbu dane pre časti obce alebo pre jej jednotlivé katastrálne územia. Právna úprava sadzby dane za jadrové zariadenie bola zjednotená pre Jaslovské Bohunice a Mochovce a upravená s ohľadom na polomer ohrozenia, suma sadzby dane sa však v zásade okrem prepočtu na eurá nezmenila. Z pohľadu stanovenia sadzby dane za jadrové zariadenie však už nie je stanovená len maximálna sadzba dane, ale sadzba dane by mala byť v každej obci určená rovnakým spôsobom stanoveným zákonom.

K najväčším zmenám z pohľadu právnej úpravy sadzby dane došlo v rámci dane z nehnuteľnosti. Zákon o miestnych daniach pri dani z pozemkov síce aj v súčasnosti správcovi dane (obci) umožňuje ročnú sadzbu dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo v jej jednotlivých časti alebo v jednotlivom katastrálnom území znížiť alebo zvýšiť s účinnosťou od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia, avšak takto ustanovená ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. a) zákona o miestnych daniach⁶ nesmie presiahnuť 5-násobok ročnej sadzby dane z pozemkov, ktorá je 0,25%, ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. d) zákona o miestnych daniach⁷ nesmie presiahnuť 10-násobok

⁵ V literatúre sa napríklad stretávame s názorom, že zmenou dane z motorových vozidiel z miestnej dane na štátnu daň došlo k určitému odklon od napĺňania Charty. Bližšie: KUBINCOVÁ, S. *Local taxes and fees in the Slovak Republic in the context of the European charter of local self-government*. In: *ASEJ : scientific journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law*. Bielsko-Biala: Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku-Białej, 2018, Vol. 3, no. 1, s. 32-37.

⁶ Konkrétne ide o ornú pôdu, chmeľnice, vinice, ovocné sady, trvalé trávnaté porasty.

⁷ Konkrétne ide o lesné pozemky, na ktorých sú hospodárske lesy, 8) rybníky s chovom rýb a ostatné hospodársky využívané vodné plochy.

ročnej sadzby dane z pozemkov, ktoré je 0,25%, a ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. b), c) a e) zákona o miestnych daniach⁸ nesmie presiahnuť 5-násobok najnižšej ročnej sadzby dane z pozemkov ustanovenej správcom dane pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. b), c) a e) vo všeobecne záväznom nariadení. Ročná sadzba dane za pozemky funkčne spojené so stavbou jadrového zariadenia aj naďalej nesmie presiahnuť 100-násobok ročnej sadzby dane, ktorá je 0,25%. Správca dane taktiež môže všeobecne záväzným nariadením na jednotlivé skupiny pozemkov podľa § 6 ods. 1 zákona o miestnych daniach, na ktoré bolo vydané povolenie dobývania ložiska nevyhradeného nerastu alebo na ktorých sa nachádza zariadenie na výrobu elektriny zo slnečnej energie, transformačná stanica alebo predajný stánok, ustanoviť inú sadzbu dane ako je uvedená vyššie. Takto ustanovená ročná sadzba dane z pozemkov však nesmie presiahnuť 5-násobok najnižšej sadzby dane z pozemkov ustanovenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení. V tejto súvislosti je nutné uviesť, že zákonodarca okrem stanovenia najvyššej prípustnej sadzby dane zároveň v ustanovení § 8 ods. 5 zákona o miestnych daniach⁹ určil, že ak ročná sadzba dane z pozemkov presiahne zákonom stanovený limit, tak sadzba dane z pozemkov, pri ktorých dôjde k takému presiahnutiu, v zásade bude 0,25 %. Uvedená „sankcia“ sa nevzťahuje na presiahnutie zákonného limitu ročnej sadzby dane za pozemky funkčne spojené so stavbou jadrového zariadenia.

Obdobne, ako pri dani z pozemkov je v súčasnosti obmedzená možnosť stanovenia sadzby dane aj pri dani zo stavieb a dani z bytov¹⁰. V týchto dvoch

⁸ Konkrétne ide o záhrady, zastavané plochy a nádvorcia, ostatné plochy a stavebné pozemky.

⁹ Ustanovenie § 8 ods. 5 zákona o miestnych daniach znie: „Ak ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. a) ustanovená podľa odseku 2 presiahne 5-násobok ročnej sadzby dane z pozemkov podľa odseku 1, uplatní sa ročná sadzba dane z pozemkov podľa odseku 1. Ak ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. d) ustanovená podľa odseku 2 presiahne 10-násobok ročnej sadzby dane z pozemkov podľa odseku 1, uplatní sa ročná sadzba dane z pozemkov podľa odseku 1. Ak ročná sadzba dane z pozemkov pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. b), c) a e) ustanovená podľa odseku 2 a ročná sadzba dane z pozemkov ustanovená podľa odseku 4 presiahne 5-násobok najnižšej ročnej sadzby dane z pozemkov ustanovenej správcom dane pre pozemky podľa § 6 ods. 1 písm. b), c) a e) vo všeobecne záväznom nariadení, uplatní sa ročná sadzba dane z pozemkov podľa odseku 1.

¹⁰ Napríklad podľa § 12 ods. 2 zákona o miestnych daniach: „Ročnú sadzbu dane zo stavieb podľa odseku 1 môže správca dane všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivjej časti alebo v jednotlivom katastrálnom území znížiť alebo zvýšiť s účinnosťou od 1. januára príslušného zdaňovacieho obdobia. Správca dane môže všeobecne záväzným nariadením podľa miestnych podmienok v obci alebo jej jednotlivjej časti, alebo v jednotlivom katastrálnom území určiť rôzne sadzby dane pre jednotlivé druhy stavieb podľa § 10 ods. 1. Takto určená ročná sadzba dane zo stavieb pri stavbách uvedených v § 10 ods. 1 nesmie presiahnuť 10-násobok najnižšej ročnej sadzby dane zo stavieb určenej správcom dane vo všeobecne záväznom nariadení pre stavby uvedené v § 10 ods. 1, ak § 104g ods. 3 neustanovuje inak.“ Pri dani z bytov v súlade s ustanovení § 16 ods. 2 a 3 v zásade platí, že obcou ustanovená sadzba dane z bytov za

prípadoch však zákonodarca „sankciu“ za nedodržanie maximálnej zákonom určenej výšky sadzby dane nestanovil.

Ak porovnáme súčasnú právnu úpravu sadzby dane z nehnuteľnosti s právnou úpravou obsiahnutou vo vyhlásenom znení zákona o miestnych daniach, je zrejmé, že táto úprava je nielen zložitejšia a nezrozumiteľnejšia, ale pre obce je aj výrazne obmedzujúcejšia. Stanovením hornej hranice sadzby dane pri dani z nehnuteľnosti (aj keď len nepriamo) de facto došlo k narušeniu jedného z hlavných zámerov zákona o miestnych daniach, a to umožniť obciam, aby si samé (bez obmedzenia) zvyšovali a stabilizovali vlastné finančné zdroje nevyhnutné na zabezpečenie úloh, ktoré plnia orgány územnej samosprávy. Domnievam sa, že tento zámer bol narušený aj napriek tomu, že pri väčšine miestnych daní horná hranica sadzieb dane stále nie je zákonom určená. Je totiž všeobecne známe, že výnos z dane z nehnuteľnosti je v porovnaní s výnosmi z ostatných daní neporovnateľne väčší¹¹. Mám za to, že na uvedenom nič nemení ani skutočnosť, že určité obmedzenia obce pri stanovení sadzby dane existovali aj v minulosti¹². Mojmým úmyslom však nie je kritizovať súčasnú úpravu stanovujúcu obmedzenia právomoci obce v oblasti určovania sadzby dane¹³, ale poukázať na určitú rozpornosť súčasnej právnej úpravy s jedným z hlavných zámerov prijatia zákona o miestnych daniach. Mám totiž za to, že ak zákonodarca chcel k obmedzeniu možnosti obce pri stanovení sadzby dane prikročiť, zároveň sa mal vysporiadať aj tým, že tým dôjde k čiastočnému obmedzeniu možnosti obcí zabezpečiť si dostatočné finančné prostriedky na plnenie ich úloh, čo by v konečnom dôsledku mohlo predstavovať porušenie, resp. nenapĺňanie článku 9 ods. 3 Charty. Samozrejme v tejto súvislosti je otázne, či k napĺňaniu predmetného článku Charty niekedy vôbec dochádzalo, a teda či samosprávy mali

byť nesmie presiahnuť 10-násobok najnižšej ročnej sadzby dane z bytov za byt ustanovenej vo všeobecne záväznom nariadení.

¹¹ K uvedenému bližšie napríklad LIPTÁKOVÁ, K., KRŇÁČ, J. *Vývoj miestnych daní na príklade mesta Prešov*. In *Reflexie teórie a praxe na otázky miestnych daní : zborník vedeckých prác* 1. vyd. - Ostrowiec Świętokrzyski : College of business and entrepreneurship in Ostrowiec, 2019, s. 92-105.

¹² Napríklad povinnosť obce konať tak, aby nedochádzalo k porušovaniu základného práva vlastníť majetok, príp. základného práva na podnikanie a porušovanie princípov právneho štátu alebo povinnosti obci svoje rozhodnutie o určení ročnej sadzby dane z nehnuteľností založiť na zohľadnení miestnych podmienok, v rámci ktorého je povinná vymedziť aj teritoriálne územie, ktorého sa zvýšenie alebo zníženie ročnej sadzby dane bude týkať. K uvedenému bližšie Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 5/2012 z 22. januára 2014

¹³ Domnievam sa, že z pohľadu daňovníkov je súčasná úprava sadzby dane lepšia, nakoľko im zaručuje určitú právnu istotu v tejto oblasti.

dostatočné finančné zdroje na vykonávanie ich činnosti aj pred stanovením obmedzení určovania sadzby dane z nehnuteľnosti.

Z pohľadu možnosti obce znížiť sadzbu dane možno konštatovať, že úprava sadzby dane sa zásadne nezmenila. Obce aj v súčasnosti môžu s výnimkou dane za jadrové zariadenie znížiť sadzbu dane. Zníženie sadzby dane však automaticky zakladá zníženie výnosu sadzby dane, a preto je logické, že obce k takémuto riešeniu často nepristupujú. Na druhej strane z ustanovenia § 1 ods. 2 zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o obecnom zriadení“) vyplýva, že základnou úlohou obce pri výkone samosprávy je starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov. Z tohto dôvodu by obec pri určovaní sadziieb dane nemala brať ohľad len na zvýšenie a stabilizáciu vlastných finančných zdrojov, ale mala by prihliadať aj na rozvoj územia a potreby obyvateľov. Znížením sadzby dane by tak napríklad tzv. „vymierajúce“ obce mohli prilákať na svoje územie viac obyvateľov, resp. podnikateľov, ktorí by mohli prispieť k rozvoju obce. Nakoľko však tieto obce aj bez zníženia sadziieb dane majú málo finančných prostriedkov na zabezpečovanie ich úloh, domnievam sa, že by sa s nižším výnosom z miestnych daní len ťažko vyrovnávali. Okrem toho zníženie sadzby dane je spravidla „plošnou“ záležitosťou, ktorá sa v zásade dotýka veľkého počtu osôb, a preto sa ako vhodnejšie javí oslobodenie od dane alebo zníženie dane.

3. SADZBA DANE A MOŽNOSTI JEJ ZVÝŠENIA, RESP. ZNÍŽENIA

Už vyhlásené znenie zákona o miestnych daniach upravovalo tzv. oslobodenie od dane a zníženie dane. S výnimkou dane z nehnuteľnosti a dane z motorových vozidiel mohla obec ustanoviť prípadné oslobodenia od dane a podmienky uplatnenia oslobodenia od dane všeobecne záväzným nariadením, čo znamená, že obciam bola daná v zásade neobmedzená možnosť úpravy oslobodenia od dane pri dani za psa, dani za užívanie verejného priestranstva, dani za ubytovanie, dani za predajné automaty, dani za nevýherné hracie prístroje, dani za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta a dani za jadrové zariadenie. Zníženie dane sa vo vyhlásenom znení zákona o miestnych daniach pri uvedených daniach vôbec nespomínalo.

Pri dani z nehnuteľnosti vyhlásené znenie zákona o miestnych daniach v ustanovení § 17 presne stanovovalo, ktoré pozemky, stavby, byty a nebytové priestory sú oslobodené od dane a ktoré pozemky, stavby, byty a nebytové

priestory môže správca dane¹⁴ podľa miestnych podmienok v obci od dane oslobodiť, resp. pri ktorých pozemkoch, stavbách, bytoch a nebytových priestoroch môže správca dane všeobecne záväzným nariadením znížiť daň. Obdobne tak bolo vo vyhlásenom znení zákona o miestnych daniach stanovené, ktoré vozidlá sú od dane oslobodené a ktoré vozidlá môže od dane vo všeobecne záväznom nariadení vyšší územný celok oslobodiť. Možno teda konštatovať, že možnosť obce, resp. vyššieho územného celku oslobodiť od dane z nehnuteľnosti, resp. od dane z motorových vozidiel, ako aj možnosť zníženia týchto daní bola priamo zákonom výrazne obmedzená.

Ako je už vyššie uvedené, daň z motorových vozidiel už nie je miestnou daňou, a preto sa oslobodením od tejto dane nebudem zaoberať. Čo sa týka „ostatných“ miestnych daní súčasné znenie zákona o miestnych daniach s výnimkou dane z nehnuteľnosti a dane za jadrové zariadenie umožňuje, aby obec všeobecne záväzným nariadením stanovila prípadné oslobodenia od dane alebo zníženia dane. Pri dani za jadrové zariadenie zákon o miestnych daniach umožňuje, aby si obec stanovila len prípadné oslobodenia od dane. Z uvedeného je zrejmé, že zákonodarca v rámci uvedených daní ponechal možnosť rozhodnúť sa, či k oslobodeniu od dane dôjde alebo nie, prípadne či daň bude alebo nebude znížená na posúdení obce. Výnimku z uvedenej zásady predstavuje úprava dane z nehnuteľnosti, pri ktorej je v ustanovení § 17 zákona o miestnych daniach aj naďalej (aj keď v podstatne rozšírenej podobe) uvedené, ktoré pozemky, stavby, byty a nebytové priestory sú oslobodené od dane a ktoré pozemky, stavby, byty a nebytové priestory môže správca dane podľa miestnych podmienok v obci od dane oslobodiť, resp. pri ktorých pozemkoch, stavbách, bytoch a nebytových priestoroch môže správca dane všeobecne záväzným nariadením znížiť daň.

V tejto súvislosti sa domnievam, že práve zníženie dane z nehnuteľnosti, resp. oslobodenie od dane z nehnuteľnosti by mohlo zohrávať veľkú rolu v ďalšom rozvoji obce. Napríklad niektorým obciam by mohlo napomôcť rozvoju územia oslobodenie od dane, resp. zníženie dane z nehnuteľností pre investorov, ktorí by sa zaviazali zamestnať určitý počet osôb. Zákon o miestnych daniach však v minulosti a ani v súčasnosti takúto možnosť nepripúšťa. Je otázne prečo práve pri dani z nehnuteľnosti zákonodarca stanovil obmedzenia právomoci obce v rámci zníženia dane, resp. oslobodenia od dane. Z dôvodovej správy k návrhu zákona o miestnych daniach priama odpoveď na túto otázku nevyplýva.

¹⁴ Zákon o miestnych daniach v ustanovení § 17 ustanovoval (a stále ustanovuje), že od dane môže oslobodiť, resp. daň môže znížiť všeobecne záväzným nariadením správca dane. Domnievam sa však, že v danom prípade by bolo vhodnejšie namiesto pojmu „správca dane“ uviesť „obec“, nakoľko podľa § 6 zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov je oprávnená vydávať obec.

K ustanoveniu § 17 sa v dôvodovej správe k návrhu zákona o miestnych daniach uvádza len to, že rozsah oslobodení sa oproti predchádzajúcemu právnomu stavu prehodnotil a vypustili sa tie, ktoré sa od účinnosti zákona č. 317/1992 Zb. stali neaktuálne, pričom v zásade zostali zachované oslobodenia od dane z nehnuteľností pre nehnuteľností vo vlastníctve obce, ktorá je aj správcom dane ako aj nehnuteľností vo vlastníctve iného štátu. Okrem toho sa v dôvodovej správe uvádza, že obce sa splnomocnili upraviť vo všeobecne záväznom nariadení výšku dane z nehnuteľností ako aj oslobodiť vymenované druhy nehnuteľností. Na základe uvedeného možno dospieť k záveru, že úprava oslobodenia od dane a zníženia dane pri dani z nehnuteľností oproti ostatným miestnym daniam bola iná len z dôvodu, že vychádzala z predchádzajúcej právnej úpravy dane z nehnuteľností.

Vzhľadom na uvedené sa domnievam, že by bolo vhodné zvážiť, či by právomoc obce stanoviť zníženie dane, resp. oslobodenie dane pri dani z nehnuteľností nemala byť rovnaká ako pri ostatných miestnych daniach. Mám totiž za to, že takáto úprava by mohla obciam napomôcť plniť ich základnú úlohu, a to starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov.

ZÁVER

Ako je už vyššie uvedené, jedným z dôvodov zavedenia úpravy fakultatívnych miestnych daní bez presne stanovenej, resp. záväzne stanovenej sadzby dane, s možnosťou zníženia dane a oslobodenia od dane, bolo vytvoriť priestor na zvýšenie a stabilizáciu vlastných finančných zdrojov nevyhnutných na zabezpečenie úloh, ktoré plnia orgány územnej samosprávy, čo malo napomôcť k naplneniu záväzku vyplývajúceho z článku 9 ods. 2 Európskej charty miestnej samosprávy, ktorou je Slovenská republika viazaná. Od prijatia zákona o miestnych daniach však došlo k určitému okliešteniu právomoci obce zvyšovať sadzbu dane pri dani z nehnuteľností. Táto zmena právnej úpravy podľa môjho názoru prispieva k väčšej právnej istote daňových subjektov, nakoľko ňou došlo k zamedzeniu svojvoľného zvyšovania sadzby dane z nehnuteľností. Na druhej strane touto zmenou právnej úpravy došlo k narušeniu jedného z hlavných zámerov prijatia zákona o miestnych daniach. Vzhľadom na uvedené a aj s ohľadom na iné skutočnosti, ktoré sa dostávajú čoraz viac do popredia, sa domnievam, že by bolo vhodné prehodnotiť otázku súčasného financovania obcí, a to tak, aby bol naplnený spomínaný článok 9 Európskej charty územnej samosprávy. Z pohľadu právnej úpravy oslobodenia od dane a zníženia dane pri miestnych daniach by podľa môjho názoru stálo za zváženie, či by právomoc obce stanoviť zníženie dane, resp. oslobodenie dane pri dani z nehnuteľností nemala

byť rovnaká ako pri ostatných miestnych daniach, nakoľko práve oslobodenie od tejto dane by mohlo napomôcť obciam bez veľkých finančných strát naplniť ich základnú úlohu, ktorou je starostlivosť o všestranný rozvoj jej územia a o potreby jej obyvateľov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. KUBINCOVÁ, S. *Local taxes and fees in the Slovak Republic in the context of the European charter of local self-government*. In *ASEJ: scientific journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law*. Bielsko-Biala: Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku-Białej, 2018, Vol. 3, no. 1, ISSN 2543-9103, s. 32-37.
2. LIPTÁKOVÁ, K., KRŇÁČ, J. *Vývoj miestnych daní na príklade mesta Prešov*. In *Reflexie teórie a praxe na otázky miestnych daní : zborník vedeckých prác 1. vyd.* Ostrowiec Świętokrzyski: College of business and entrepreneurship in Ostrowiec, 2019, ISBN 978-83-64557-45-3, s. 92-105

KONTAKT NA AUTORA

tatiana.kubincova@umb.sk

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta

Komenského 20

974 01 Banská Bystrica

Slovenská republika

PÔSOBENIE ŠTÁTU V OBLASTI ZDAŇOVANIA, VPLYV NA MIESTNU SAMOSPRÁVU¹

STATE INFLUENCE IN THE TAXATION, INFLUENCE ON MUNICIPALITY

Patrik Kukul'a

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Predkladaný článok rozoberá problematiku vplyvu štátu pri zdaňovaní so zameraním na miestne dane. Autor upriamuje pozornosť na miestne dane a poplatky. V príspevku je venovaný priestor rozpočtu územnej samosprávy a daniam z príjmov fyzických osôb. Autor sa zameriava na aspekt dostatku financií v rozpočtoch obcí, pričom poukazuje na ich najvýznamnejší príjem.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

finančné právo, rozpočtové právo, územná samospráva, miestne dane a poplatky

Abstract in English Language:

This article deals with the problem of the state influence on taxation, aimed at local taxes. An author focuses on local taxes and fees. In the paper, there is a field devoted to the calculation of municipality and income taxes of natural persons. The author concentrates on the aspect of finances sufficiency in the municipality's budgets, whereas he points out on their most important income.

Keywords in English language:

financial law, budgetary law, municipality, local taxes and fees

ÚVOD

Základnou jednotkou moderného štátu, ktorá umožňuje podieľať sa na samoregulovaní, zabezpečovaní a uspokojovaní potrieb osôb s trvalým pobytom na určitom území je územná samospráva. Pod pojmom územná samospráva je možné chápať formu administratívno-teritoriálneho usporiadania, v ktorom sú

¹ Tento príspevok je spracovaný v rámci projektu VEGA č. 1/0151/18 s názvom Kauzalita výberu miestnych daní a výdavkov na výkon samosprávnych funkcií v ekonomicky rozvinutých a zaostávajúcich územiach v kontexte Industry 4.0.

zohľadnené historické, geografické, politické, či sociálno-kultúrne aspekty.² Účelom takéhoto delenia verejnej moci v štáte je najmä spravovanie a chod spoločenstva za pomoci zriadených mechanizmov, ako aj obyvateľov na určitom území.

Historicky ide o starý inštitút, pričom už Aristoteles vnímal obec ako prvé spoločenstvo, tvorené rodinami, ktoré existuje za účelom zabezpečenia ich potrieb a štát vnímal ako spoločenstvo viacerých obcí.³ Územná samospráva zažívala svoju obnovu od 19. storočia, pričom na území súčasnej Slovenskej republiky je možné vymedziť obnovenie územno-správneho členenia na obdobie rokov 1989 až 1992. Slovenská republika vznikla postupne ako nástupca silne centralizovaného štátu, pričom v roku 1992 prijatím Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších zmien a doplnkov (ďalej len „Ústava SR“) sa centrálné rozhodlo o Slovensku ako o unitárnom štáte s nedeliteľným územím s možnosťou existencie samosprávy. Existenciu územnej samosprávy tak predpokladá Ústava SR. Postavenie územnej samosprávy bolo ponechané na úpravu v zákone. Významnou právnou normou je tiež medzinárodný dokument, ktorý v roku 1999 Slovenská republika s výhradami podpísala. Mám na mysli Európsku chartu miestnej samosprávy. Ide o medzinárodný dokument obsahujúci princípy miestnej samosprávy, ktorý nadobudol platnosť v roku 2000⁴, pričom Slovenskou republikou bol ratifikovaný v roku 2002 a od roku 2007 boli prijaté aj zostávajúce záväzky charty.⁵

Územná samospráva predstavuje vertikálnu deľbu moci, avšak samotná decentralizácia a subsidiarita ako kľúčové princípy mimovoľne neznamenajú ústup pôsobnosti štátu. Dôraz sa kladie na rozdelenie zodpovednosti na nižšie úrovne za účelom dosiahnutia vyššej efektivity využitia ekonomických a personálnych schopností miestnych štruktúr. Samotný aspekt nezávislosti a aspekt štátneho dohľadu, pokiaľ ide o vznik a sebaregulovanie robí územnú samosprávu charakteristickou, pretože nejde o vzťah nadradenosti a podradenosti k orgánom štátnej správy, tzn. že obec alebo vyšší územný celok má možnosť pôsobiť samostatne za predpokladu dodržiavania právnych noriem.⁶ Územnú samosprávu je nutné chápať aj v právnych intenciách. Obec a vyšší územný celok ako vyplýva z čl. 65 Ústavy SR sú od štátu nezávislé právnické osoby, nie však úplne. Ich nezávislosť sa najviac prejavuje pri nakladaní s majetkom územnej samosprávy a pri využívaní svojich finančných prostriedkov. Článok 59 Ústavy

² SOBIHARD, J. a kol. *Správne právo - osobitná časť*. Bratislava : EUROKÓDEX, 2013, s. 55

³ ARISTOTELES: *Politika*. Bratislava: Pravda, 1988, s. 21.

⁴ Oznámenie ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 336/2000 Z. z.

⁵ Oznámenie ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 587/2007 Z. z.

⁶ HOLLÄNDER, P. *Základy všeobecnej štátovedy*. 2. rozš. vyd.. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 207.

SR zakotvuje zdroje financovania, ktoré sú potrebné na zabezpečenie potrieb územnej samosprávy. Na tomto mieste je tak potrebné diferencovať dane od poplatkov, ktoré môžu byť štátne, resp. miestne. Ústava tak s odkazom na zákonnú úpravu predurčuje miestne dane a poplatky ako jeden zo zdrojov financovania územnej samosprávy.⁷ Predpokladom na výber akýchkoľvek daní či poplatkov je ich zákonná úprava.

Miestne dane nie sú vôbec v daňovej sústave novým prvkom, jednotlivé druhy miestnych daní ustanovuje zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o miestnych daniach a poplatkoch“). Uvedený zákon nahradil pôvodné, a to zákon č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch, zákon č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľnosti, ako aj zákon č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani. Odborná verejnosť sa zhoduje, že uvedený zákon v zásade premenoval predchádzajúce miestne poplatky na miestne dane.⁸ Ukladanie miestnych daní je výlučne ponechané na obce. Orgány územnej samosprávy môžu ukladať tiež miestne poplatky ak je prijaté všeobecné záväzné nariadenie v súlade so zákonom. V tejto súvislosti Ústavný súd uviedol, že: „*Obec môže zaviesť iba tie miestne poplatky, ktoré sú výslovne uvedené v zákone o miestnych poplatkoch. Pri ich zavádzaní musí vo všeobecne záväznom nariadení uviesť zákonom o miestnych poplatkoch ustanovený názov miestneho poplatku, dôsledne rešpektovať zákonné rámce, vrátane určenia výšky poplatku.*“⁹ Vyššie územné celky v súčasnosti nemajú zákonnú možnosť vyberať miestne dane podľa zákona o miestnych daniach a poplatkoch.

Prienik medzi finančným právom a daňovým právom podľa názorov odbornej verejnosti kreuje práve rozpočtové právo, najmä však tvorba, používanie a rozdeľovanie rozpočtov, ktoré je precizované úpravou práv a povinností rozpočtovými zákonmi.¹⁰ Ďalšou kardinálnou normou je tak zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy“), v ktorom zákonodarca upravuje rozpočty územnej samosprávy, teda obce a vyššieho územného celku, samotný

⁷ DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax*. Bratislava: C. H. Beck, 2019, s. 1067 – 1118.

⁸ BALKO, L. KRÁLIK, J. a kol. *Finančné právo*. Bratislava: Univerzita Komenského, 2010, s. 357.

⁹ Z Judikatúry: III. ÚS 1/2000. Nález z 25. mája 2000. ZNUÚS 2000, s. 64.

¹⁰ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 77.

rozpočtový proces, ako aj vzťahy medzi štátnym rozpočtom a rozpočtami obcí, či rozpočtom vyššieho územného celku.¹¹

V zákone o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy sú uvedené príjmy a výdavky obcí a vyšších územných celkov, kde je tiež možné dohľadať, že príjmom rozpočtu obce sú výnosy miestnych daní a poplatkov. Na tomto mieste zákon o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy upravuje z môjho pohľadu veľmi významnú kategóriu, teda kategóriu podielov na daniach v správe štátu, kde odkazuje na zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve“).

Dôvodom vzniku zákona o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve bola potreba zmeny systému financovania obcí a vyšších územných celkov.¹² Vláda Slovenskej republiky ako navrhovateľ zákona mala úmysel posilniť daňové príjmy územnej samosprávy. Zákon o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve spolu s nariadením vlády o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samospráve upravujú rozpočtové určenie, termíny poukazovania, spôsob rozdeľovania a poukazovania výnosu dane z príjmov fyzických osôb do rozpočtov obcí a rozpočtov vyšších územných celkov.

Ďalším dôvodom vzniku zákona o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve bola skutočnosť, že od roku 2002 do 2004 prechádzala verejná správa rozsiahlejšou decentralizáciou. Zákon o rozpočtovom určení výnosu dane územnej samospráve tak nadväzoval na prechod kompetencii z orgánov štátnej správy na obce a vyššie územné celky. Zákon mal zabezpečiť presun finančných prostriedkov, keďže na prenesenie kompetencii musel reagovať aj systém financovania, ktorým sa posilnila samostatnosť, ale aj zodpovednosť územnej samosprávy. Zmena spočívala hlavne v prechode od poskytovania dotácii územnej samospráve zo štátneho rozpočtu na formu financovania kompetencii prostredníctvom daňových príjmov. V roku 2005 sa začal používať model financovania z podielových daní o ktorom na rozdiel od účelovo viazaných prostriedkov môžu územné samosprávy rozhodovať samostatne. Tento model financovania mal podľa vlády prispieť k stabilizácii príjmov územnej samosprávy na dlhšie časové obdobie zabezpečiť

¹¹ KUBINCOVA, S. – LEITNEROVÁ, L. *Finančné právo I. časť*. Banská Bystrica: Belianum, 2015, s 120.

¹² Dôvodová správa k zákonu č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

transparentnosť a spravodlivosť. V nadväznosti na uvedené potreby a požiadavky bola na prerozdelenie zvolená daň z príjmov fyzických osôb, a to z dôvodu, že sa očakával nárast výnosov z tejto dane, pričom aj výber tejto dane bol v minulosti najviac rovnomerný, čo malo zabezpečiť plynulé vytváranie zdrojov samosprávam.¹³

1. ÚZEMNÁ SAMOSPRÁVA V NADVÄZNOSTI NA EURÓPSKU CHARTU MIESTNEJ SAMOSPRÁVY

1.1 Finančné zdroje miestnych orgánov

Ako bolo v úvode naznačené, významnou normou z hľadiska úpravy územnej samosprávy je Európska charta miestnej samosprávy (ďalej len „charta“). Charta, ktorú sa Slovenská republika zaviazala dodržiavať upravuje v čl. 9 finančné zdroje miestnych orgánov. Podľa čl. 9 charty majú v rámci hospodárskej politiky štátu orgány územnej samosprávy právo na primerané finančné zdroje. Finančné zdroje územnej samosprávy majú byť ich vlastné a zároveň má byť zachovaná možnosť voľne s finančnými prostriedkami narábať, v rámci kompetencií obce, či vyššieho územného celku. Disponibilné zdroje majú byť zodpovedajúce právomociam, ktoré boli ústavou, prípadne zákonom na orgány územnej samosprávy delegované. Som názoru, že uvedené ustanovenia Slovenská republika dostatočne dodržiava.

Finančné prostriedky územnej samosprávy majú taktiež spĺňať požiadavku, že aspoň časť z nich bude odvodená z miestnych daní a poplatkov.¹⁴ Charta upravuje zachovanie práva miestnych orgánov na určenie ich výšky v medziach zákona. Toto právo je zakotvené v čl. 68 Ústavy SR „...na zabezpečenie úloh vyplývajúcich pre samosprávu zo zákona môže obec a vyšší územný celok vydávať všeobecné záväzné nariadenia“¹⁵ Túto originárnu právomoc môžu v zmysle zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o obecnom zriadení“) a zákona č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch) v znení neskorších predpisov, uplatniť podľa vlastného uváženia.

Ďalšou významnou podmienkou upravenou v čl. 9 ods. 7. charty je účelová viazanosť. Pokiaľ je to možné, dotácie miestnym orgánom nemajú byť účelové viazané, čím tak môžu uskutočňovať vlastnú politiku vo svojej pôsobnosti. Čl. 71 Ústavy SR umožňuje preniesť úlohy, ktoré majú povahu miestnej štátnej správy.

¹³ Dôvodová správa k zákonu č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

¹⁴ Čl. 9 ods. 1 – 4 Európskej charty miestnej samosprávy.

¹⁵ Čl. 68 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Pojem *miestnej* je potrebné vykladať extenzívne, a teda ide o každú činnosť, ktorá nie je vyhradená ústredným orgánom štátnej správy. Zákom ktorý takto preniesol kompetencie, je zákon č. 416/2001 Z. z. o prechode niektorých pôsobností z orgánov štátnej správy na obce a na vyššie územné celky. Náklady súvisiace s výkonom prenesenej štátnej správy, uhrádza štát prostredníctvom štátneho rozpočtu.¹⁶ Zákonná úprava tak účelovo viaže niektoré dotácie zo štátneho rozpočtu, najmä tie na úhradu nákladov preneseného výkonu štátnej správy v súlade so zákonom o štátnom rozpočte na príslušný rozpočtový rok. Jednotlivé činnosti upravujú osobitné zákony, ide napríklad o činnosti na úseku matričnej činnosti upravené výnosom Ministerstva vnútra Slovenskej republiky č. 207-2004/04291. Uvedený výnos upravuje rozsah a podmienky poskytovania dotácii obciam, ktoré sú sídlom matričného úradu podľa zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 154/1994 Z. z. o matrikách v znení neskorších predpisov. Z takto účelovo viazaných prostriedkov je možné uhrádzať bežné výdavky, ako výdavky na mzdy, poisťné, tovary a služby, príspevok na úhradu zvýšených výdavkov na ošatenie a na úpravu zovňajšku matrikárom a matrikárom.¹⁷ Okrem úseku matričnej činnosti môže ísť tiež o úseky hlásenia pobytu občanov a registra obyvateľov Slovenskej republiky, ale aj úseky registra adres, stavebného poriadku, či úseku bývania.

1.2 Právo miestnych orgánov na združovanie

Charta v čl. 10 upravuje právo miestnych orgánov pri výkone ich činností na združovanie, spoluprácu za účelom zabezpečovania úloh spoločného záujmu. Je tak vytvorená možnosť pre orgány územnej samosprávy stať sa členom združenia, ktoré chráni a rozvíja spoločné záujmy členov. Za predpokladu dodržania zákonných noriem sú oprávnené orgány územnej samosprávy spolupracovať aj s miestnymi orgánmi v iných krajinách. Ústava SR v čl. 66 od združovania¹⁸ odlišuje zlúčenie, rozdelenie, resp. zrušenie obce.¹⁹ V porovnaní s chartou tak Ústava SR zakotvuje rozsiahlejšie eventuality. Čl. 66 ods. 1 Ústavy SR stanovuje samotné právo združovať sa s odkazom na zákonné normy, ktoré upravujú podmienky. V čl. 66 ods. 2 Ústavy SR je priznaná možnosť, avšak len obciam, na rozdelenie, zlúčenie, prípadne úplné zrušenie, ktorých podmienky upravuje § 2a zákona o obecnom zriadení. Na tomto mieste je tak možné dohľadať predpoklady, podmienky, ako aj právne dôsledky uvedených procesov. Zo znenia

¹⁶ DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax*. Bratislava: C. H. Beck, 2019, s. 1145.

¹⁷ § 34 zákona č. 154/1994 Z. z. o matrikách v znení neskorších predpisov.

¹⁸ Čl. 66 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

¹⁹ Čl. 66 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

ústavy a zákona tak vyplýva potreba odlišovať združovanie od zlučovania, ako aj zlúčenie odlišovať od rozdelenia. Zlúčením obcí vznikne jedna nová obec, ktorá je právnym nástupcom oboch. V dôsledku rozdelenia obce vzniknú dve, prípadne viac obcí, ktoré sú právnymi nástupcami rozdelenej obce. Zákonomdarca tiež upravuje dátum, ku ktorému sa obce majú zlúčiť. Ex lege tak účinnosť uvedených procesov nastane až ku dňu konania volieb do orgánov samospráv obcí.²⁰

Ako bolo uvedené, obce v rámci svojich kompetencií spravujú miestne dane, pričom v daňovom konaní pôsobia ako prvostupňový orgán. Obec ako správca dane je súčasťou daňovej správy.²¹ Zákon 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“) neumožňuje zlučovanie, združovanie, resp. spájanie správcov dane za účelom efektívnejšieho výkonu správy daní. V právnej úprave tak nie je vytvorený priestor pre zriadenie spoločného - miestneho daňového úradu, ktorý by vykonával funkcie priznané daňovým poriadkom obciam. V Slovenskej republike prevláda názor, že veľký počet obcí, správcov dane je nežiaduci, a to z dôvodu znižovania efektívnosti výkonu originárnych, ako aj prenesených kompetencií. Združovanie obcí by malo zefektívniť a skvalitniť vykonávanie týchto právomocí, čím sa zabezpečí rýchlejší rozvoj regiónov.

2 FINANČNÉ PROSTRIEDKY, S KTORÝMI OBCE DISPONUJÚ

Z úvodu článku by sa mohlo by zdať, že oprávnenie ukladať viaceré druhy miestnych daní a poplatkov obciam prinesie do ich rozpočtu značné finančné prostriedky. Je však potrebné konštatovať, že obce na jednej strane často prezumujú nedostatok finančných prostriedkov, avšak na strane druhej zostávajú pasívne pri využívaní zákonných možností, napríklad v oblasti zvyšovania miestnych daní. V zmysle záverečných účtov schválenými zastupiteľstvami sa tak ukazuje, že podielové dane sú najvýznamnejším príjmom územných samospráv. S prihliadnutím na bežné príjmy, napríklad v obci Heľpa bežné príjmy vo výške 1 904 852,86,-EUR tvoria až 95,99% z celkových príjmov, z ktorých daňové príjmy vo výške 1 080 198,-EUR predstavujú 54,43% z celkových príjmov a podielové dane až 51,53% z celkových príjmov obce.²² Za najvýznamnejší príjem obce je tak nutné považovať podiely na daniach, ktoré obciam a vyšším územným

²⁰ § 2a zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov.

²¹ KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 39 – 43.

²² Záverečný účet obce Heľpa za rok 2018.

celkom rozdeľuje a poukazuje daňový úrad podľa kritérií ustanovených v nariadení vlády Slovenskej republiky č. 668/2004 Z. z. o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samospráve v znení neskorších predpisov. Nariadenie upravuje spôsob, ako aj kritéria rozdeľovania výnosu dane z príjmov fyzických osôb. V nariadení nie sú upravené dane z príjmov, ktoré sú vyberané zrážkou obciam a vyšším územným celkom.²³ Ak príjmy rozpočtu malej obce ako je Heľpa s počtom obyvateľov 2585 dosahujú takmer 2 mil. eur, argument obcí o nedostatku finančných zdrojov teda považujem za nepodložený.

Pre porovnanie v obci Bystrá s počtom obyvateľov 186,²⁴ bežné príjmy predstavujú 187 500,-EUR čo predstavuje 76,22% z celkových príjmov obce. Daňové príjmy vo výške 135 038,33,-EUR predstavujú v obci Bystrá až 72,02% z celkových príjmov a samotné podielové dane vo výške 45 496,28,- predstavujú 33,69% z daňových príjmov obce.²⁵ Pri obci Bystrá je dôležité poznamenať, že údaje nie sú úplne typické pre obce s takto nízkym počtom obyvateľov. Obec Bystrá je charakteristická tým, že ide o obec so značne rozvinutým turistickým ruchom, čo potvrdzujú daňové príjmy z dane za ubytovanie, ktoré dosiahli v roku 2018 až 32 325,30,-EUR. Z uvedeného tak vyplýva, že za najvýznamnejší príjem akéhokoľvek rozpočtu je nutné považovať dane a poplatky.

Obce s počtom obyvateľov nižším ako 250 podľa údajov dostupných na ministerstve financií vynakladajú viac ako polovicu všetkých príjmov len na samotný výkon územnej správy.²⁶ Zjavná nerovnosť sa ukazuje až pri obciach s počtom obyvateľov v rozmedzí od 20 000 – 50 000, ktoré vynaložia len 10% svojich výdavkov na výkon územnej samosprávy.²⁷ Som presvedčený, že obce by mali sústrediť výkon správy do väčších celkov. V prípade spojenia obcí a rešpektovania spravodlivého rozdelenia takto získaných prostriedkov je možné zabezpečiť kvalitnejšie služby v menej rozvinutých regiónoch. Slovenská republika má v súčasnosti väčšinu obcí s počtom obyvateľov nižším ako 3000, za predpokladu že každá obec sa spravuje sama, teda má starostu a obecné zastupiteľstvo, nepokladám to za efektívne nakladanie s finančnými prostriedkami.

²³ § 1 Nariadenia vlády Slovenskej republiky 668/2004 Z. z. o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samospráve.

²⁴ Štatistický úrad Slovenskej republiky. [cit. 2019-1-10]

²⁵ Záverečný účet obce Bystrá za rok 2018

²⁶ Dostupné na internete : <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/?page=1> [cit. 2019-1-10]

²⁷ Dostupné na internete : <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/?page=1> [cit. 2019-1-10]

3 VPLYV ŠTÁTU NA MIESTNU SAMOSPRÁVU

Pokiaľ by sme problematiku pôsobenia štátu v oblasti zdaňovania, resp. vplyvu štátu na miestnu samosprávu nadviazali na štátne stimuly, som presvedčený že nie je možné výklad obmedzovať výlučne len na samotné legislatívne vymedzenie. Stimuly je potrebné vnímať v širšom slova zmysle, a síce z hľadiska zabezpečenia funkcií štátu, ktoré sú realizované už na úrovni územnej samosprávy. Samotný pojem stimul je tak nutné chápať ako akýkoľvek podnet pre činnosť. Ako bolo uvedené, v Ústave SR sú zakotvené predpoklady na presun právomoci orgánom územnej samosprávy. Právny stav sa tak stal podnetom pre zákonodarcu, aby precizoval právne predpisy na úseku daní z dôvodu zabezpečenia dostatočných finančných prostriedkov pre realizáciu činnosti územnej samosprávy. V nasledujúcej stati je venovaný priestor podnetom zo strany štátu, smerujúcim územnej samospráve na efektívnejšie nakladanie s finančnými prostriedkami.

Štát v súčasnosti legislatívnymi zmenami zavádza opatrenia, ktoré môžu mať na miestnu samosprávu negatívny vplyv. Národná rada slovenskej republiky schválila na 49. schôdzi návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorým zvyšuje nezdaniiteľnú časť základu dane zo súčasného 19,2 násobku na 21,0 násobok životného minima. Návrh zákona bol dňa 4.10.2019 podpísaný prezidentkou Slovenskej republiky, pričom v zbierke zákonov bol publikovaný pod číslom 315/2019. Prijatie uvedeného zákona bolo odôvodnené zvyšovaním životnej úrovne pracujúcich. V dôvodovej správe k zákonu sa uvádza, že Európska komisia v aktuálnej správe o Slovensku vytkla vyššie daňové zaťaženie ako je priemer Európy. Zvýšením nezdaniiteľnej časti základu dane sa snažia zabrániť negatívnym dopadom na príjmy fyzických osôb. Nezdaniiteľná časť základu dane sa do zákona po prvý krát zapracuje na začiatku zdaňovacieho obdobia roku 2020.²⁸ V zmysle zákona sa tak po prvý krát použije za rok 2020. Ako uvádza rada pre rozpočtovú zodpovednosť, zákon ušetrí fyzickým osobám časť ich príjmov, avšak bude mať negatívny vplyv na verejné financie približne na úrovni 0.1% hrubého domáceho produktu v peňažnom vyjadrení by tak malo ísť o nižší výber dane z príjmov fyzických osôb, čím územná samospráva príde približne o 149 mil. EUR. Na druhej strane opatrením sa predpokladá zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu o 13 mil. EUR zo zvýšenia výnosov dane z pridanej hodnoty, keďže vzrastie spotreba. Pokles príjmov na dani z príjmov fyzických osôb v zásade štát nemusí zaujímať, keďže

²⁸ Dôvodová správa k zákonu č. 315/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

je úplne prerozdelený územným samosprávam. Analytický predpoklad uvádza, že navrhované opatrenie ovplyvní disponibilný príjem 51% rodín zvýšením ich príjmov v priemere o 0.4% teda o 3,80 eur mesačne, v závislosti od typu rodiny.²⁹

Združenie miest a obcí v tejto súvislosti jednoznačne odmietlo uvedený zákon, žiadali aby sa neprijal. Územné samosprávy združené v tejto organizácii sú presvedčené, že navrhovaná novela tým, že zníži príjmy samospráv, obmedzí ich ekonomickú kondíciu a na tento zákon doplatia občania.³⁰ Zvýšenie nezdaniteľnej časti základu dane na daňovníka od roku 2020 podľa môjho názoru predstavuje len ďalšie z viacerých predvolebných sociálnych opatrení. Nezdaniteľná časť základu dane je naviazaná na platné životné minimum, ktoré má rásť v roku 2020 na 4414 ročne, v roku 2021 na 4515 ročne a v roku 2022 na 4622 ročne. Uvedené opatrenie však pocítia najmä nízkopríjmoví zamestnanci, a daňovníci ktorých základ dane neprevyšuje 100-násobok životného minima. Ide o jeden z viacerých návrhov zmien³¹, ktorých finančné dôsledky, nie len na rozpočty samospráv sa len veľmi ťažko odhadujú samostatne. Finálne konzekvencie tak môžu byť aj odchyľne, čo však záleží od mnohých faktorov.³²

ZÁVER

Na záver sa je nutné zamyslieť nad otázkou, či sú obce dostatočne spôsobilé na správu miestnych daní a poplatkov, či sú schopne plniť ustanovenia zákona, a zároveň úspešne predchádzať pochybeniam bez pomoci odborných poradcov. Pre malé obce predstavujú daňové zákony problémy a záťaž, čo môže mať následný negatívny vplyv na obyvateľov. Uvedené faktory môžu vplyvať na nižšie príjmy plynúce do rozpočtov obcí, avšak možností pre zabezpečenie dostatku finančných prostriedkov je niekoľko. Je potrebné si tiež uvedomiť skutočnosť, že územná samospráva, predovšetkým obyvatelia obce sa nachádzajú v dvojakej pozícii. Sú objektom, voči ktorému smeruje správa, a taktiež sú v pozícii na strane druhej, kde vystupujú ako subjekt správy a môžu byť účastný na jej výkone. Spravovaní sa tak spravujú sami. Práve na tomto mieste existuje priestor pre opomínanie

²⁹ Dostupné na internete : <https://www.rozpoctovarada.sk/svk/fiskalne-pravidla/costing/1160/kvantifikacia-vplyvu-opatreni-zvysenie-nezdanitelnej-casti-zakladu-dane> [cit. 2019-1-10]

³⁰ Dostupné na internete : https://www.zmos.sk/zmos-upozornuje-ze-na-novelu-zakona-doplatia-obcania--oznam/mid/409265/.html#m_409265 [cit. 2019-1-10]

³¹ Okrem spomenutého aj napríklad navrhované zníženie sadzby dane právnických osôb alebo navrhovaná zmena zníženia sadzieb Dane z pridanej hodnoty na potraviny či zmeny sadzieb poisťného na sociálne poistenie.

³² Podmienené finálnou podobou prijatia opatrení Národnou radou slovenskej republiky, ako aj výkonnosťou Slovenskej ekonomiky, či iné.

ustanovení zákona. Nezanedbateľnou je tiež skutočnosť, že pri menších obciach sa ukazuje, podporné používanie daňového poriadku ako problematické, čo je dôsledkom širokej agendy pracovníkov úradov územnej samosprávy. Fundamentálnou podmienkou pre efektívne fungovanie územnej samosprávy tak je ich veľkosť. Dostatočne veľké obce sú schopné plniť úlohy a funkcie stanovené zákonom. Samotná schopnosť poskytovať kvalitné verejné služby je predurčená výškou rozpočtu. Ako som v príspevku uviedol je bežné, že pri malých obciach väčšina výdavkov sú využívané na chod obecného úradu, odmeny miestnych poslancov, ako aj plat starostu. Dôsledkom toho je, že malá obec nedokáže investovať finančné prostriedky do ďalšieho rozvoja.

Okrem spomenutých problémov tak obce a vyššie územné celky musia do budúcnosti rátať s tým, že štát bez váhania zníži dane, ktoré mu neprinášajú príjem. Aj keď v súčasnosti nejde o akútny nedostatok finančných prostriedkov, podľa môjho názoru je nevyhnutné, aby sa menšie obce začali sústreďovať do väčších celkov, čím ušetria nemalé finančné prostriedky. Obce sa v súčasnosti majú možnosť administratívne zlučovať, čomu sa však bránia z dôvodu straty ich samostatnosti. Slovenská republika sa podľa môjho názoru v budúcnosti zlučovaniu obcí nevyhne. Pre efektívnejší a spravodlivý výkon správy miestnych daní sa prikláňam k názorovej línii zriaďovania, tzv. regionálnych daňových úradov, ktorých úlohou by bola aj správa miestnych daní. Legislatíva však v súčasnosti neumožňuje zriadenie spoločných daňových úradov, ktoré by takúto správu miestnych daní vykonávali.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ARISTOTELES: *Politika*. Bratislava: Pravda, 1988, 312 s.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. ISBN 978-80-562-0091-9, 750 s.
3. BALKO, L., KRÁLIK, J. a kol. *Finančné právo*. Bratislava: Univerzita Komenského, 2010. ISBN 80-7160-290-3, 491s.
4. DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax*. Bratislava: C. H. Beck, 2019. ISBN: 978-80-89603-74-9.
5. HOLLÄNDER, P. *Základy všeobecnej štátovedy*. 2. rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN: 978-80-7380-178-6, 364s.
6. KUBINCOVA, S. LEITNEROVÁ, L. *Finančné právo I. časť*. Banská Bystrica: Belianum, 2015. ISBN: 978-80-557-0877-5, 402 s.
7. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2015. ISBN: 978-80-89603-28-2, 733 s.

8. SOBIHARD, J. a kol. *Správne právo - osobitná časť*. Bratislava: EUROKÓDEX, 2013. ISBN: 978-80-89447-89-3.
9. Európska charta miestnej samosprávy.
10. Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.
11. Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov
12. Zákon č. 154/1994 Z. z. o matrikách v znení neskorších predpisov.
13. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
14. Zákon č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
15. Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov
16. Zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
17. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
18. Nariadenie vlády Slovenskej republiky 668/2004 Z. z. o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samosprávy.
19. Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 336/2000 Z. z.
20. Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 587/2007 Z. z.
21. Dôvodová správa k zákonu č. 564/2004 Z. z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
22. Dôvodová správa k zákonu č. 315/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
23. III. ÚS 1/2000. Nález z 25. mája 2000. ZNUÚS 2000, s 64.
24. Štatistický úrad Slovenskej republiky.
25. Záverečný účet obce Heľpa za rok 2018
26. Záverečný účet obce Bystrá za rok 2018
27. <https://www.finance.gov.sk/sk>
28. <https://www.rozpoctovarada.sk>
29. <https://www.zmos.sk>

KONTAKT NA AUTORA

patrik.kukula@umb.sk

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta

Komenského 20
974 01 Banská Bystrica
Slovenská republika

DARY A DAŇOVÁ ASIGNACE – STIMULACE STÁTU V OBLASTI ZDAŇOVÁNÍ¹

GIFTS AND TAX ASSIGNATION - STIMULATION OF THE STATE IN TAXATION

Hana Marková

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Neziskové organizace lze teoreticky financovat třemi základními způsoby: formou dotací, darů a pomocí daňových asignací. Daňové asignace dávají ve srovnání s dotacemi větší možnost daňovému poplatníkovi ovlivnit veřejné finance, což je však spojeno na straně státu se snížením příjmů, o kterých může rozhodovat. Daňové asignace zasahují do objemu příjmů veřejných rozpočtů. Může to znamenat i omezení výdajů na ty oblasti, které jsou asignacemi podpořeny. Navíc, ve srovnání s dary, daňové asignace konkrétní směřování finančních prostředků určitému subjektu zcela neumožňují. Rozhodnutí o zavedení daňové asignace proto závisí na tom, v jaké míře chce stát podporovat soukromé dárcovství cestou úlev na daních u konkrétních darů, nebo zda raději bude poskytovat dotace či je ochoten přenechat rozhodování o části daňových příjmů těm, kteří daně platí.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daň, dotace, daňová asignace, nezisková organizace, státní rozpočet

Abstract in English language:

Non-profit organizations can be funded in three basic ways: in the form of subsidies, donations and tax assignments. Tax assignments give the taxpayer more power than public subsidies to influence public finances, but this is associated with a reduction in revenue on the part of the state that it can influence. Tax assignments interfere with the volume of revenues of public budgets. This may also mean spending restrictions on those areas that are supported by

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

assignments. Moreover, as opposed to donations, tax assignments do not allow a particular channel of a particular entity to be entirely directed. Therefore, the decision to introduce tax assignments depends on the extent to which the state intends to support private donation through tax relief for specific donations, or whether it would prefer to provide subsidies or is willing to leave decisions on part of the tax revenue to those who pay taxes.

Keywords in English language:

tax, subsidy, tax assignment, non-profit organization, state budget

ÚVOD

Neziskové organizace (NNO) jsou právnickými osobami soukromého práva a patří mezi formalizované struktury občanské společnosti (dále jen neziskové organizace). Aktuálně existují v České republice následující typy neziskových organizací²:

- (a) spolky a pobočné spolky;
- (b) nadace a nadační fondy;
- (c) účelová zařízení církví, zřizované církvemi a náboženskými společnostmi;
- (d) obecně prospěšné společnosti;
- (e) ústavy;
- (f) školské právnické osoby.

Neziskové organizace lze v současnosti teoreticky financovat třemi základními způsoby: formou dotací, darů a pomocí asignací. Konkrétní dopad volby jednotlivých způsobů závisí nejen na tradicích, ale také na možnostech státu v daném období a posuzovat se musí nejen z pohledu státu, ale také z pohledu dalších poskytovatelů - fyzických a právnických osob a také z pohledu příjemců. V České republice se setkáváme dosud pouze s podporou ve formě dotací a daňových odpočtů.

1. POJMY DOTACE, DAŇ A DAŇOVÁ ASIGNACE

1.1 Dotace

Z pohledu státu jde o to (při snaze stimulovat určitou oblast) kolik finančních prostředků ze státního rozpočtu uvolní a jaké to bude mít dopady na

² Podrobně např. na <https://www.neziskovky.cz/clanky/506/o-nas/>

celkové finanční hospodaření státu. Uvolnění prostředků cestou dotací je nejčastější způsob financování neziskových subjektů.

Dotací se rozumí peněžními transfery uvnitř i vně rozpočtové soustavy. Jedná se o peněžní prostředky, které jsou v důsledku procesu přerozdělování zároveň výdaji ze státního rozpočtu (event. z rozpočtů dalších veřejných rozpočtů), ale mohou být zároveň příjmy jiných veřejných rozpočtů či jiných subjektů.³ Jsou to zejména peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu, poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. Dotace mohou poskytovat také obce a kraje ze svých rozpočtů.

Dotací systém má obecně silný vliv na chování těch, kteří dotace dostávají a proto je třeba hledat jejich optimální výši. Z pohledu příjemce jde o příjmy, které získává bez většího vlastního přičinění – stačí zdůvodnit potřebu. Ve své podstatě to však jsou veřejné výdaje, které ve svém důsledku zpravidla nevedou ke snížení daňového břemene, proto jsou proto chápány jako nenávratně poskytnuté prostředky, za které neexistuje “protiplnění”. Jsou tak jakýmsi protipólem daní. Daně jsou také charakterizovány jako nenávratné platby, ale na straně příjmů veřejných rozpočtů. Dotace mají tuto pozici na straně výdajů veřejného rozpočtu. Dotace jsou tak nenávratné přesuny finančních prostředků v tom smyslu, že pokud příjemce splní podmínky, za kterých mu byly prostředky poskytnuty, nevzniká mu vůči státnímu rozpočtu žádný závazek.

1.2 Daň

Daň je definována jako povinná, zákonem uložená nenávratná platba, která plyne do veřejného rozpočtu, tj. prostředky takto získané jsou určeny k hrazení potřeb, které vznikají společnosti jako celku. Daně mohou plnit mnoho funkcí – jako primární se zpravidla uvádí fiskální funkce – schopnost naplnit veřejný rozpočet. Alokovat získané prostředky tam, kde si stát myslí, že je to potřeba, je další z funkcí daní. Funkce alokační tak znamená, že prostřednictvím daňových úlev lze usměrnit preference spotřebitelů a jejich chování. Přerozdělovací funkce daní je nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů.

Daně jsou povinnými subjekty zpravidla vnímány jako újma a ti, na které dopadají, jsou ochotni udělat hodně proto, aby svou daňovou povinnost omezili. V daném okamžiku je na státu, aby se snažil např. poskytnout subjektům různé formy daňových úlev, které budou směřovat k tomu, že subjekt bude mít možnost

³ MARKOVÁ, H. *Dotací právo*. in *Karčíková M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 171 a nasl.

určitým způsobem svoje chování ovlivnit a tím se negativní přístup k daním může zmírnit (např. i tím, že se vytvoří vztah směřující k podpoře určitého okruhu financování společenských potřeb, u kterých stát považuje za vhodné).

Podíl daňových poplatníků na financování určitých veřejných potřeb do značné míry záleží na celkové daňové zátěži a ochotě akceptovat přístup státu k uspokojování jejich potřeb. Daně představují u subjektů, které je platí, určitý klín mezi tím, co by si člověk mohl vydělat (kdyby daně nebyly) a tím, co si skutečně vydělá. Je úlohou státu subjekty stimulovat i k jinému chování než je jen jejich vlastní spotřeba.

1.3 Daňová asignace

Daňová asignace je chápána jako jedna z forem podpory pro neziskový sektor, je označována za cestu, kterou je možné podpořit neziskový sektor sektorem veřejným.⁴ Úlohou státu je přizpůsobit rozpočtové výdaje tak, aby umožnění asignace (je to v podstatě rozpočtová dotace), bylo společností pozitivně přijímáno. Její využití pro veřejně prospěšné účely pak sice bude státem také kontrolováno, ale nepůjde o účelovou dotaci.

Daňová asignace není filantropie, jedná se o daňovou redistribuci, při které se na rozhodování o využití finančních prostředků, získaných státem na základě povinnosti platit daň, podílejí samotní daňoví poplatníci. Při jejím zavedení se tak do systému zastupitelské demokracie dostávají prvky přímého rozhodování občanů.

Daňová asignace je jeden ze způsobu financování neziskového sektoru, který byl prvotně zaveden v zemích jižní Evropy, jako způsob financování katolické církve. Jako forma financování neziskového sektoru byla zavedena a zpopularizována v zemích střední a východní Evropy v době, kdy se v těchto zemích začínal neziskový sektor rozvíjet. Nejedná se tedy o daňové úlevy (dary), nebo o další daň (např. tzv. církevní daň v Německu nebo Rakousku), ale přímo o věnování části již zaplacené daně na zvolený účel. Je třeba si uvědomit, že daňový výnos státu je v tomto případě nižší než před jejím zavedením. Daňové asignace se v tomhle ohledu podobají dotacím ale s tím rozdílem, že o využití

⁴ Charakter veřejné podpory neziskových organizací z hlediska vlivu státu, zainteresovanosti a daňové stimulace poplatníka analyzoval ve svém článku J. Příbyl. Viz PŘIBYL, J. *Daňové asignace v České republice* [online]. Katedra veřejných financí, VŠE, 2007 [cit. 3. 5. 2017]. Dostupné z http://kvf.vse.cz/storage/1168943740_sb_pribyl.pdf PI 2.106 citováno dle SMETANKOVÁ D. *Daňové asignace*, studie č. 2, 106, 2018 Parlamentní institut - <https://www.psp.cz/sqw?d=1&d=27>.

finančních prostředků rozhodují sami daňoví poplatníci – to jsou fakticky poskytovatelé této “dotace“.

Konkrétní podoba asignací se v jednotlivých zemích liší.⁵ Česká republika jednou ze zemí, která tento nástroj zaveden nemá, i když již byly zaznamenány pokusy o jeho zavedení. Daňové asignace se u nás vracejí s pravidelností ve všech předvolebních kampaních, a to už od roku 1994.⁶ V roce 2001 byl na jednání Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR předložen poslanecký návrh na zavedení daňových asignací, jenž však nezískal podporu a byl zamítnut. V roce 2005 byl v rámci novely zákona o daních z příjmu předložen další poslanecký pozměňovací návrh, jež zaváděl možnost asignací, také však nebyl přijat.⁷

I nadále přicházejí s návrhy na daňovou asignaci různé strany - návrhy se liší zpravidla jen v tom, kam by peníze měly odcházet a proč vlastně. Na rozdíl od dotací nemá daňová asignace předepsaný účel, tudíž tyto prostředky může organizace využít jakýmkoliv způsobem, což je pro ni určitě výhodou. Na druhou stranu podléhá daňová asignace kontrole, tedy příjemce musí uvést, jak využil tyto prostředky, což zvyšuje transparentnost a důvěryhodnost neziskového sektoru.⁸ Zároveň může mít daňová asignace i již zmíněný negativní dopad na příjem veřejných rozpočtů a stát jejím zavedením přichází o část rozhodovací pravomoci o státních příjmech. Jako nevýhoda se u daňové asignace poukazuje také na to, že je to cizorodý nesystémový prvek v daňovém systému a v případě České republiky by mohlo její zavedení ještě více zkomplikovat již tak komplikovaný daňový systém a také zvýšit administrativní náklady.

⁵ Daňovou asignaci zavedly především některé země střední a východní Evropy. Mají ji zavedenou v Maďarsku (1+1 %), Litvě (2+1 %), Polsku (1 %), Rumunsku (2 %) a na Slovensku (1 %/2 %/3 %). Tři z těchto pěti zemí zavedly daňové asignace jako náhradu za daňové úlevy na dary (jež ve výsledku mohly přinést neziskovému sektoru více peněz) citováno dle SMETANKOVÁ D. *Daňové asignace*, studie č. 2, 106 2018 Parlamentní institut - <https://www.psp.cz/sqw/?d=1&d=27>.

⁶ V ČR to byla např. Pirátská strana.

⁷ Návrh zákona o asignacích [online]. ST č. 1194/2001, Parlament ČR, Poslanecká sněmovna 1998-2002 [cit. 30. 5. 2018]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=3&t=1194> 12. Pozměňovací a jiné návrhy k tisku 1040 [online]. Parlament ČR, Poslanecká sněmovna 2002-2006, ST 1040/2005 [cit. 16. 5. 2018]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=4&ct=1040&ct1=2>.

⁸ OTAVOVÁ, M. *Daňové asignace*. In *Daně a právo v praxi*, roč. 22, č. 4, 2017, s. 32-34.

2 POZITIVA A NEGATIVA JEDNOTLIVÝCH NÁSTROJŮ Z POHLEDU ÚČASTNÍKŮ PŘEROZDĚLOVACÍCH VZTAHŮ

2.1 Pohled státu

Stát může ze státního rozpočtu (stejně tak může jednat kraj či obec v rámci svých rozpočtových zdrojů) poskytnout dotaci určitému subjektu na stanovený účel - tj. finanční prostředky mohou také směřovat k neziskovým organizacím. Dotační systém má obecně silný vliv na chování těch, kteří dotace dostávají a proto je třeba hledat jejich optimální výši. Z pohledu státu jsou to nenávratně poskytnuté prostředky ze státního rozpočtu. Pokud příjemce splní podmínky, za kterých mu byly prostředky poskytnuty, nevzniká mu vůči státnímu rozpočtu žádný závazek. O účelu dotace se tak rozhoduje při jejím poskytnutí a poskytovatel i příjemce uzavírají dohodu o tom, kde a s jakým cílem budou prostředky využity.

Stát získává prostředky z daní a může také u daní umožnit určité úlevy, slevy, které mohou mít vliv na rozhodování daňových subjektů, zda a kam věnují vlastní prostředky. Zpravidla se tak děje v souvislosti s platbou daně z příjmů či daně darovací. V České republice byla zrušena darovací daň, zdanění darů je upraveno jako součást zdanění příjmů. Zákon o daních z příjmů při této změně na úseku daní ponechal zvýhodnění pro ty poplatníky, kteří na zákonem stanovený účel poskytnou prostředky ve formě daru. U fyzických osob je možné uplatnit odpočet ze základu daně z příjmů - minimálně pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1 000 Kč, maximálně lze odečíst v úhrnu nejvýše 10 % ze základu daně.

U právnických osob je možné uplatnit odpočet ze základu daně z příjmů minimálně 2 000 Kč (jde o minimální hodnotu jednoho daru) maximálně lze odečíst v úhrnu nejvýše 5 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky. O dalších 5 % mohou snížit svůj základ daně právnické osoby, které poskytly dary vysokým školám a veřejným výzkumným institucím. Odpočet nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání. Využití možnosti odpočtu je tak v rukou poplatníka - stát vymezuje pouze hranice možného uplatnění co do výše a co do účelu, na který může být daňově uznatelný odpočet daru realizován.

Rozhodnutí o zavedení daňové asignace závisí na tom, v jaké míře chce stát podporovat soukromé dárcovství a poskytovat dotace a zda je ochoten přenechat rozhodování o části daňových příjmů těm, kteří daně platí. Na jejich základě je možné posoudit případný dopad na daňové poplatníky, stát i neziskové organizace. Daňová asignace je ze strany státu faktickým omezením jeho

rozpočtových výdajů, protože o části daňového výnosu rozhoduje poplatník daně. Je tak omezena možnost státu rozhodovat o celém rozpočtovém příjmu (ve stanovené části). Když se ve státě daňová asignace zavádí, stát musí vymezit pravidla, jak bude postupovat.

V praxi jsou různé možnosti řešení kombinace stimulačních nástrojů státu v oblasti podpory neziskového sektoru - po zavedení daňové asignace je vše ponecháno ve stávajícím rozložení - na straně dotací jde o poskytování prostředků ve stejné výši a na stanovený účel jako před zavedením asignace a může být rovněž je ponechána možnost daňových výhod pro dary (daňová sleva, či daňový odpočet).

Cest k podpoře neziskového sektoru tak může být několik a výběr konkrétní cesty závisí jak na daňovém poplatníkovi tak příjemci finančních prostředků. Stát se může také rozhodnout, že při zavedení daňových asignací omezí poskytování dotací, ale daňové zvýhodnění pro dary zachová. Třetí variantou je při zavedení daňových asignací kompenzovat výpadek financí ve státním rozpočtu omezením nebo zrušením daňového zvýhodnění darů.

Shrnout význam daňové asignace z pohledu státu lze také tak, že se jedná o daňovou redistribuci, která představuje určitý výpadek daňových příjmů pro stát, ale má vliv na propojení občana a neziskového sektoru, tedy na vytvoření jakéhosi vztahu dané konkrétní organizace a jejich dárců. Je proto na zvážení, co je pro stát rozhodující, kterému prvku dá přednost.

2.2 Příjemce - neziskový subjekt

Z pohledu příjemce finančních prostředků jde u dotací o příjmy, které on získává bez většího vlastního přičinění – stačí zdůvodnit potřebu a pokud dotaci získává, tak i plnit podmínky, za kterých mu byla poskytnuta. Subjekt, který dostává dotaci, se musí řídit rozpočtovými pravidly.⁹ Poskytovatel dotace stanoví, na co dotaci poskytuje a také kontroluje, jak se s těmito prostředky hospodář.

Při obdržení daru jde opět o plnění, které je vázáno na určitý účel, ale v tomto případě to může být dárcem, který na základě darovací smlouvy může kontrolovat využití finančních prostředků (což se ale zpravidla neděje). Stát tuto oblast kontroluje v okamžiku, kdy dárcem uplatní svůj odpočet od daňového základu v daňovém přiznání. Dárcem finančnímu orgánu dokládá výši a účel poskytnutého daru a obdarovaný, který je oprávněným příjemcem, potvrzuje

⁹ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

(zpravidla ve smlouvě), že prostředky na stanovený účel dostal. Daňová asignace tak představuje další zdroj financí pro neziskový sektor, jedná se o další nový typ příjmu tohoto subjektu.

Skutečný finanční přínos pro stát i příjemce je však diskutabilní. Příjmy závisí na tom, jak bude na zavedení asignací a tedy i způsobený výpadek příjmů do rozpočtů reagovat stát, tedy jestli dojde ke snížení dotací nebo zrušení daňových úlev spojených s dary. Rozdíl mezi dotací, nějakou formou daňové úlevy nebo daňovou asignací je tak možné nalézt v různé míře vlivu státu, či v různé míře zainteresovanosti a daňové stimulaci poplatníka. U příjemce jde o to, jak získané prostředky využije a zda získané pomohou naplnit účel, ke kterému byla nezisková organizace zřízena. Přímá vazba mezi asignujícím a příjemcem často není zřejmá a stát zároveň musí využívat další nástroje, aby neziskový sektor podpořil.

2.3 Dárce či asignující subjekt

V přehledu subjektů, kterých se dotýká problematika financování neziskového sektoru nelze opominout dárce a osoby, které mohou provádět daňovou asignaci.¹⁰ Zatímco darování a možnosti snížení daňového základu z tohoto důvodu (viz výše) závisí na právní úpravě daně z příjmů, je situace u dalších finančních nástrojů jiná. V rukou poplatníka je při darování rozhodování o tom komu a kolik prostředků (v rámci stanoveného limitu) je ochoten poskytnout. Stát vymezuje rozsah a okruh daňového zvýhodnění darů, ale zda tuto možnost poplatník využije, je na jeho rozhodnutí. Vydání jeho vlastních prostředků určitému subjektu, které se následně projeví ve snížení daňového základu, vyžaduje aktivní přístup poplatníka, ochotu vzdát se části vlastních prostředků ve prospěch jiného subjektu.

U daňové asignace je pozice poplatníka odlišná - dost záleží na přijaté koncepci v daném státě. Pokud jsou možné různé varianty (např. dar i asignace) - může být podpora neziskového sektoru značně široká ze strany poplatníků. Pokud není možnost snížit darem daňový základ, ale jen rozhodovat o tom, komu půjde část výnosu daně, může být situace vztahu poplatníků k neziskovým subjektům spíše oslabena. Třetí možností je nezavádět daňovou asignaci a ponechat možnost snížení základu daně darem subjektu, který je vymezen zákonem, což je stávající situace v České republice.

Poskytování dotací je u poskytovatelů i příjemců vymezeno v rámci rozpočtových pravidel a příjemci finančních prostředků mají možnost získat

¹⁰ Dotace se této skupiny osob netýkají, jejich pozice je spojena s možností darování a jeho daňovým režimem nebo může být spojena s daňovou asignací.

finanční prostředky na požadovaný účel při splnění zákonem stanovených podmínek. Je to pro ně snadnější cesta než získávání prostředků cestou darů event. tam, kde je zavedena daňová asignace, očekáváním ohledně výše prostředků, která ji bude dána k dispozici.

ZÁVER

Daňové asignace dávají ve srovnání s dotacemi větší možnost daňovému poplatníkovi ovlivnit veřejné finance. Sám může rozhodnout o alokaci části daně, tedy o přerozdělení prostředků, které již odvedl a jeho daňová stimulace je tudíž vyšší. Na druhou stranu, jelikož se jedná o přerozdělení fakticky cizích prostředků (jako daň již je cizím prostředkem u daného poplatníka - odvedl finanční prostředky státu), je zainteresovanost poplatníka na účel použití asignovaných prostředků nižší než v případě poskytnutí přímého daru, kdy musí sám ze svých peněz organizaci podpořit, tudíž musí opravdu považovat danou organizaci za prospěšnou.

V případě dotací stát či jiný poskytovatel rozhoduje, komu je poukáže, rozhoduje o příjmech veřejného rozpočtu. Dojde-li ke snížení rozpočtových příjmů z titulu daňových asignací, může stát řešit tuto situace např. snížením státních dotací (pro zachování určitého objemu výdajů ze státního rozpočtu). Dotace však jsou primárním zdrojem příjmů pro většinu neziskových organizací, což by pro ně mohlo znamenat určitý prvek nejistoty (kolik z asignovaných prostředků k nim doputuje). Stát může výpadek příjmů různě kompenzovat např. i zrušením daňových výhod při poskytnutí darů (např. daňových slev nebo odpočtů), k čemuž v některých zemích, kde byla daňová asignace zavedena, také došlo.

Na rozdíl od daru u daňové asignace stát může určit podmínky při využití poukázaných peněz např. stanovením lhůt pro jejich využití, stanovením okruhu příjemců apod. Samozřejmě pozitivní či negativní dopad zavedení daňových asignací nakonec závisí na tom, jak budou upraveny a jaké další změny spolu s nimi by byly zavedeny. Rozhodnutí, jakou formu podpory neziskových organizací využít, je politickým rozhodnutím vlády a zastupitelských sborů s ohledem ke sledovaným cílům.

POUŽITÉ PRAMENE

1. MARKOVÁ, H. *Dotační právo*. In *Karfíková M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0, 356 s.

2. OTAVOVÁ, M. *Daňové asignace*. In *Daně a právo v praxi*, roč. 22, 2017, č. 4, ISSN 1211-7293.
3. PŘIBYL, J. *Daňové asignace v České republice* [online]. Katedra veřejných financí, VŠE 2007 [cit. 3. 5. 2017]. Dostupné z http://kvf.vse.cz/storage/1168943740_sb_pribyl.pdf
4. SMETANKOVÁ D. *Daňové asignace*. Studie č. 2,106 2018, Parlamentní institut

KONTAKT NA AUTORA

markova@prf.cuni.cz

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

ORCID: 0000-0002-0204-4571

VPLYV KVALITY VLÁDNUTIA NA DAŇOVÚ MEDZERU

IMPACT OF QUALITY OF GOVERNANCE ON TAX GAP

Cecília Olexová¹ - Zuzana Kudlová

Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach Ekonomickej univerzity v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok je zameraný na kvalitu vládnutia vo vzťahu k daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a jeho cieľom je preskúmanie štatisticky významných vzťahov medzi týmito faktormi. Premenná, ktorá predstavuje daňové úniky a vyhýbanie sa daňovej povinnosti je úroveň daňovej medzery, ktorá je vyjadrená ako percentuálny podiel celkovej daňovej povinnosti pre DPH (VTTL). Dôvodom je fakt, že daň z pridanej hodnoty sa na daňovej medzere podieľa najvýznamnejšie. Kvalitu vládnutia vyjadruje šesť svetových indikátorov verejnej správy (Worldwide Governance Indicators – WGI), a to: participácia občanov, politická stabilita a absencia násilia, efektivita vlády, kvalita regulácie, dodržiavanie zákona a kontrola korupcie. Výskum sa uskutočnil v krajinách V4, pričom sa použila regresná analýza. V závere je prezentovaná identifikácia štatisticky významných vzťahov medzi úrovňou daňovej medzery a WGI indikátormi vo vybraných krajinách.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

kvalita vládnutia, daňová medzera, DPH, regresná analýza

Abstract in English Language:

The paper is focused on the quality of governance in a relation to tax evasion and tax avoidance, and its aim is to examine the significant relation between these factors. The variable that represents tax evasion and tax avoidance is the level of the tax gap, expressed in percent of VAT total tax liability (VTTL), because the value added tax has significant share in the tax gap. The quality of governance is represented by the Worldwide Governance Indicators (WGI), consisting of six broad dimensions of governance: voice and accountability, political stability and

¹ Príspevok je čiastkovým výstupom riešenia projektu APVV-16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia).“

absence of violence/terrorism, government effectiveness, regulatory quality, rule of law and control of corruption. The research was conducted in the V4 countries and the regression analysis was used. The identification of significant relations between the level of the tax gap and the WGI across selected countries is presented in conclusion.

Keywords in English language:

quality of governance, tax gap, VAT, regression analysis

ÚVOD

Daň z pridanej hodnoty predstavuje najvýznamnejší zdroj príjmu štátneho rozpočtu a druhý najdôležitejší zdroj príjmu rozpočtu verejnej správy. Vzhľadom na náchylnosť systému fungovania DPH na daňové úniky a vyhýbanie sa daňovej povinnosti sa DPH radí medzi najrizikovejšie dane². Z tohto dôvodu je v príspevku skúmaná daňová medzera z DPH z hľadiska motivačných faktorov jej vzniku, pričom sa vychádza z predpokladu, že v značnej miere ovplyvňujú výšku daňovej medzery faktory, akými sú napríklad efektívnosť vládnutia, dodržiavanie zákonov alebo korupcia. Tieto aj ďalšie faktory sú vyjadrené v Projekte Worldwide Governance Indicators (WGI), ktorý obsahuje agregované a jednotlivé ukazovatele kvality vládnutia pre viac ako 200 krajín a území od roku 1996, pre šesť dimenzií vládnutia³.

Jednotlivé ukazovatele WGI odrážajú názory získané prieskumom verejnej mienky a názorov odborníkov z mnohých vyspelých aj rozvojových krajín. Napriek tomu, že index sa považuje za kompozitný, zdroje agregovaných výskumov a typológia respondentov sú rôznorodé. Interpretácia indikátorov a ďalšie detaily sú uvedené v metodologických materiáloch o WGI⁴, hlavné definície indikátorov sú uvedené takto:

- Participácia občanov – Participácia občanov predstavuje vnímanie miery, do akej majú občania krajiny možnosť zúčastniť sa na výbere svojej vlády, ako aj slobody prejavu, slobody združovania a slobody médií.

² Bližšie: BABČÁK, V. *Zneužívanie daňového systému v EÚ. In Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Medzinárodná vedecká konferencia. I. Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác. 24.-25.10.2017, Košice.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, s. 9-50.

³ THE WORLD BANK. *The Worldwide Governance Indicators, 2018 Update.* [online]. 2018. [cit. 02.09.2019]. Dostupné na: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#home>.

⁴ KAUFMANN, D. - KRAAY A. - MASTRUZZI, M. *The Worldwide Governance Indicators: A Summary of Methodology, Data and Analytical Issues.* In *World Bank Policy Research Working Paper No. 5430*, 2010.

- Politická stabilita a absencia násilia – Politická stabilita a absencia násilia/terorizmus meria vnímanie pravdepodobnosti politickej nestability a/alebo politicky motivovaného násilia vrátane terorizmu.
- Efektivita vládnutia – Efektivita vládnutia znamená vnímanie kvality verejných služieb, kvality štátnej služby a miery jej nezávislosti od politických tlakov, kvality tvorby a vykonávania politiky a dôveryhodnosti záväzku vlády voči takýmto politikám.
- Kvalita regulácie – Kvalita regulácie zachytáva vnímanie schopnosti vlády formulovať a implementovať také politiky a nariadenia, ktoré umožňujú a podporujú rozvoj súkromného sektora.
- Dodržiavanie zákona – Dodržiavanie zákona predstavuje vnímanie toho, do akej miery majú ľudia dôveru v dodržiavanie zákonov a pravidiel spoločnosti. Tiež ide o kvalitu presadzovania zmlúv a vlastníckych práv, dôveryhodnosť polície a súdov, ako aj pravdepodobnosť výskytu trestných činov a násilia.

Kontrola korupcie – Kontrola korupcie predstavuje vnímanie miery, do akej je verejná moc vykonávaná pre súkromný prospech, vrátane drobných ale aj veľkých foriem korupcie, ako aj „zneužívanie“ štátnej moci elitami a ich súkromnými záujmami.

1. CIEĽ A METODIKA VÝSKUMU

Cieľom príspevku je preskúmanie možného vplyvu kvality vládnutia na výšku daňovej medzery na DPH v krajinách V4, pričom dôraz sa kladie na analýzu postavenia SR v rámci krajín V4.

Kvalita vládnutia bola skúmaná pomocou indikátorov WGI, zverejňovaných Svetovou bankou⁵, pričom boli analyzované dáta za obdobie 2000 až 2016 vzhľadom na ich dostupnosť.

Daňová medzera na DPH bola vyjadrená ako podiel na celkovej daňovej povinnosti z DPH (VAT total tax liability, v skr. VTTL). Odhad daňovej medzery bol prevzatý z dvoch správ, a to „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report“⁶ za obdobie 2000 – 2011 a „Study and

⁵ THE WORLD BANK. *The Worldwide Governance Indicators*, 2018 Update. [online]. 2018. [cit. 02.09.2019]. Dostupné na: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#home>.

⁶ CASE and CPB. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report*. TAXUD/2012/DE/316, FWC No. TAXUD/2010/CC/104. Warsaw, 2013.

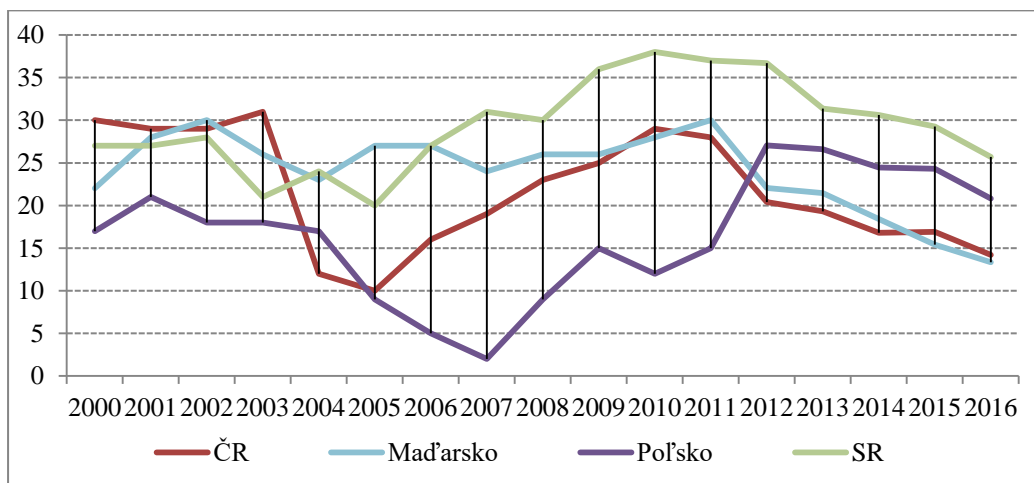
Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report⁷ za obdobie 2012 – 2016.

Na zistenie štatisticky významných vzťahov bola použitá regresná analýza, nezávislé premenné sú indikátory WGI, závislá premenná je daňová medzera.

2 VÝSLEDKY A DISKUSIA

Vývoj daňovej medzery na DPH (podiel z celkovej daňovej povinnosti DPH) v krajinách V4 je za obdobie 2000 – 2016 uvedený na Obr. 1.

Obr. 1: Vývoj daňovej medzery na DPH v krajinách V4 (2000 – 2016)



Zdroj: vlastné spracovanie na základe dát (CASE a CPB, 2013; CASE a IEB, 2018)

Ako vidieť na grafe, v rámci krajín V4 je od roku 2006 najvyššia medzera na DPH na Slovensku (v priemere 29 %). Krivka daňovej medzery kulminuje v rokoch 2009 až 2012. Po roku 2012 spôsobila pokles daňovej medzery predovšetkým séria opatrení, ako napr. zavedenie IS CEP od 12/2014, vznik Kriminálneho úradu finančnej správy 1. 1. 2012, novela Zákona č. 222/2004 Z. z. v roku 2012, týkajúca sa najmä zavedenia ručenia za daň, sprísnenie podmienok dobrovoľnej registrácie na DPH, zníženie limitu, do ktorého sa doklad z elektronickej registračnej pokladne považuje za faktúru, zábezpeka na daň pri registrácii daňového subjektu, ďalej obmedzenie výšky platieb v hotovosti od 1.1.2013 či zavedenie kontrolného výkazu na DPH od 1. 1. 2014. Aktuálnym

⁷ CASE and IEB. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131. Warsaw, 2018.

opatrením je zavedenie projektu eKasa, pričom finančná správa odhaduje výnosy z postupného celoplošného zavedenia eKasy v roku 2019 na 72,3 mil. eur a v roku 2020 na 117,9 mil. eur a zníženie daňovej medzery na DPH v sektoroch HORECA, v sektore maloobchodu a v sektore služieb o 15 %^{8,9}.

Priemerná výška daňovej medzery na DPH je v Maďarsku je 24 %, v ČR je 21 % a najnižšia je v Poľsku, a to 16 %. Možné úspechy môžu spočívať napr. v tom, že v Poľsku štát zaviedol tzv. tuzemské samozdanenie (reverse charge). Tým sa zabezpečí to, že si podnikatelia nemôžu uplatňovať nadmerné odpočty. Na Slovensku sa však toto opatrenie zaviedlo iba v stavebníctve¹⁰.

Aj keď je vo všetkých krajinách V4 badať klesajúci trend výšky daňovej medzery, stále zostáva najvyššia v SR. Aj v roku 2017, v rámci štátov EÚ je Slovensko na 24. mieste s priemernou výškou daňovej medzery 23,2 % (1,8 mld. eur)¹¹.

2.1 Vplyv kvality vládnutia na daňovú medzeru

Vplyv indikátorov kvality vládnutia na daňovú medzeru v jednotlivých krajinách prezentujú tabuľky 1 až 4.

⁸ FR SR, TA3. V boji proti daňovým podvodom pomôže eKasa. [online]. 2019. [cit. 14.09.2019]. Dostupné na:

<https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/986ADAAEE3CF26F0C12583010025D544>.

⁹ FINANČNÁ SPRÁVA. 2018. *eKasa*. [online]. 2018. [cit. 22.10.2019]. Dostupné na:

<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa>.

¹⁰ LINDÁK, M. *Opatrenia nestačili. Slovensko stále vo veľkom prichádza o peniaze z DPH*. [online]. 2019. [cit. 14.09.2019]. Dostupné na: <https://index.sme.sk/c/22209669/vyberat-dph-stat-stale-efektivne-nevie-prichadza-o-kazde-piate-euro.html#ixzz5zOIuoyWb>.

¹¹ EURACTIV.sk a TASR. 2019. *Štáty Únie v roku 2017 prišli o 137 miliárd eur na príjmoch z DPH*. [online]. 2019. [cit. 12.09.2019]. Dostupné na: <https://euractiv.sk/section/danova-politika/news/staty-unie-v-roku-2017-prisli-o-137-milard-eur-na-prijmoch-z-dph/>.

Tabuľka 1: Regresný model pre daňovú medzeru v ČR

Model	Unstandardized Coefficients		Standard. Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.079	30.827		.100	.922
Participácia občanov	58.524	44.055	.575	1.328	.214
Politická stabilita	-7.537	19.934	-.208	-.378	.713
Efektivita vládnutia	-27.832	31.921	-.417	-.872	.404
Kvalita regulácie	14.604	19.149	.280	.763	.463
Dodržiavanie práva	-13.320	17.375	-.264	-.767	.461
Kontrola korupcie	-26.203	21.611	-.395	1.212	.253

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 1 sú uvedené odhady regresných koeficientov. Pokiaľ ide o vysvetľujúcu silu modelu, $R^2 = 0,508$ a $R^2_{adj} = 0,213$.

Tabuľka 2: Regresný model pre daňovú medzeru v Maďarsku

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-.877	5.349		-.164	.873
Participácia občanov	24.548	12.568	1.341	1.953	.079
Politická stabilita	-3.302	7.217	-.123	-.457	.657
Efektivita vlád.	3.074	14.368	.109	.214	.835
Kvalita regulácie	7.265	12.780	.301	.568	.582
Dodržiavanie zákonov	12.471	12.415	.515	1.004	.339
Kontrola kor.	-30.566	14.269	-1.385	-2.142	.058

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 2 sú uvedené odhady regresných koeficientov pre Maďarsko. Pokiaľ ide o vysvetľujúcu silu modelu, $R^2 = 0,820$ a $R^2_{adj} = 0,712$. Pri testovaní

jednotlivých nezávislých premenných, na hladine významnosti $p = 0,05$, vyšli v prípade Maďarska ako významné participácia občanov ($B = 36,202$) a kontrola korupcie ($B = - 27,332$). Kontrola korupcie vyšla podobne, ako v prípade Slovenskej republiky. Možno sa preto domnievať, že vnímanie miery, do akej verejná moc koná pre súkromný prospech, bez ohľadu na formu korupcie a jej rozsah, má vplyv na výšku daňovej medzery a preto má zmysel zaoberať sa protikorupčnými opatreniami.

Tabuľka 3: Regresný model pre daňovú medzeru v Poľsku

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-19.080	24.981		-.764	.463
Participácia občanov	7.030	24.016	.099	.293	.776
Politická stabilita	-6.477	7.426	-.262	-.872	.404
Efektivita vládnutia	30.555	33.491	.565	.912	.383
Kvalita regulácie	3.456	27.876	.053	.124	.904
Dodržiavanie zákonov	22.138	26.256	.462	.843	.419
Kontrola korupcie	-4.356	15.922	-.111	-.274	.790

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 3 sú uvedené odhady regresných koeficientov pre Poľsko; vysvetľujúca sila modelu: $R^2 = 0,764$ a $R^2_{adj} = 0,622$.

Tabuľka 4: Regresný model pre daňovú medzeru v SR

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	74.765	41.823		1.788	.104
Participácia občanov	-70.209	46.765	-.450	-1.501	.164
Politická stabilita	11.855	9.167	.333	1.293	.225
Efektivita vládnutia	-24.475	25.839	-.424	-.947	.366
Kvalita regulácie	12.925	12.649	.351	1.022	.331
Dodržiavanie zákonov	48.353	25.614	.808	1.888	.088
Kontrola korupcie	-30.769	16.419	-.722	-1.874	.090

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 4 sú uvedené odhady regresných koeficientov pre Slovenskú republiku. Pokiaľ ide o vysvetľujúcu silu modelu, $R^2 = 0,535$ a $R^2_{adj} = 0,255$. Pri testovaní jednotlivých nezávislých premenných na hladine významnosti $p = 0,05$, vyšiel v prípade Slovenska ako významný indikátor kontrola korupcie ($B = -27,565$).

ZÁVER

Výsledky regresnej analýzy nie sú jednoznačné a sú z časti rozporuplné. V budúcnosti je vhodné zamerať sa na panelovú regresiu a preskúmanie dát za dlhšie časové obdobie. Možno konštatovať, že celkovo, kvalita vládnutia má vplyv na daňovú medzeru, avšak významnosť vplyvu jednotlivých indikátorov kvality vládnutia vo väčšine prípadov nemožno preukázať kvôli kolinearite. Týmto nie je možné jednoznačne určiť oblasti, na ktoré sa treba zamerať s cieľom znižovania daňovej medzery. Na základe výsledkov však možno vidieť, že má zmysel zaoberať sa kvalitou vládnutia a politickými faktormi^{12,13}, so zacielením na protikorupčné opatrenia a opatrenia v oblasti transparentného a otvoreného vládnutia, a to v podobe kontrolných mechanizmov ako aj trestno-právnych pravidiel.

¹² ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. *Economic-Political Causes of Tax Evasion (Theoretical Background)*. In: *Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : conference proceedings*. Bialystok: Temida 2, 2018, s. 767-781.

¹³ ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, 164 s.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Zneužívanie daňového systému v EÚ*. In *Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Medzinárodná vedecká konferencia. I. Slovensko-české dni daňového práva : daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam : recenzovaný zborník vedeckých prác. 24.-25.10.2017, Košice*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. ISBN 978-80-8152-584-1, s. 9-50.
2. CASE and CPB. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report*. TAXUD/2012/DE/316, FWC No. TAXUD/2010/CC/104. Warsaw, 2013.
3. CASE and IEB. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131. Warsaw, 2018.
4. ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. *Economic-Political Causes of Tax Evasion (Theoretical Background)*. In: *Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : conference proceedings*. Bialystok: Temida 2, 2018. ISBN 9788365696083, s. 767-781.
5. EURACTIV.sk a TASR. *Štáty Únie v roku 2017 prišli o 137 miliárd eur na príjmoch z DPH*. [online]. 2019. [cit. 12.09.2019]. Dostupné na: <https://euractiv.sk/section/danova-politika/news/staty-unie-v-roku-2017-prisli-o-137-milard-eur-na-prijmoch-z-dph/>.
6. Finančná správa. *eKasa*. [online]. 2018. [cit. 22.10.2019]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa>.
7. FR SR, TA3. *V boji proti daňovým podvodom pomôže eKasa*. [online]. 2019. [cit. 14.9.2019]. Dostupné na: <https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/986ADAAEE3CF26F0C12583010025D544>.
8. Kaufmann, D., Kraay A. and Mastruzzi, M. *The Worldwide Governance Indicators: A Summary of Methodology, Data and Analytical Issues*. In *World Bank Policy Research Working Paper No. 5430*, 2010.
9. Lindák, M. *Opatrenia nestačili. Slovensko stále vo veľkom prichádza o peniaze z DPH*. [online]. 2019. [cit. 14.09.2019]. Dostupné na: <https://index.sme.sk/c/22209669/vyberat-dph-stat-stale-efektivne-nevie-prichadza-o-kazde-piate-euro.html#ixzz5zOIuoyWb>.
10. Ministerstvo financií SR. *Inštitút finančnej politiky. Daňová medzera na DPH*. [online]. 2019. [cit. 02.08.2019]. Dostupné na: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/manualy/23-danova-medzera-dph.html>.

11. Newman, W. et al. *Literature Review on the Impact of Tax Knowledge on Tax Compliance among Small Medium Enterprises in a Developing Country*. In *International Journal of Entrepreneurship*, roč. 22, 2018, č. 4, s. 1-15.
12. ŠTRKOLEC, M. *Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017. ISBN 978-80-8152-537-7, 164 s.
13. The World Bank. *The Worldwide Governance Indicators*, 2018 Update. [online]. 2018. [cit. 02.09.2019]. Dostupné na: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#home>.

KONTAKT NA AUTOROV

cecilia.olexova@euke.sk

zuzana.kudlova@euke.sk

Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach

Tajovského 13

041 30 Košice

Slovenská republika

NEGATÍVNE DÔSLEDKY TVORBY A REALIZÁCIE SLOVENSKEHO DAŇOVÉHO ZÁKONODARSTVA¹

NEGATIVE CONSEQUENCES OF CREATION AND IMPLEMENTATION OF SLOVAK TAX LAW

Adrián Popovič

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Autor sa v príspevku venuje identifikovaniu určujúcich kritérií tvorby slovenského daňového zákonodarstva stanovených teóriou daňového práva a zákonnými a podzákonnými pravidlami upravujúcimi tvorbu zákonov. Následne v kontexte zistených kritérií analyzuje a porovnáva s nimi miestny poplatok za rozvoj, daň z poistenia a zrušený osobitný odvod obchodných reťazcov, a to ako na úrovni ich legislatívnej tvorby, tak aj na úrovni ich následnej realizácie a hlavných aplikačných problémov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

slovenské daňové zákonodarstvo, miestny poplatok za rozvoj, daň z poistenia, osobitný odvod obchodných reťazcov

Abstrakt v anglickom jazyku

The author deals with the identification of determining criteria for the creation of Slovak tax legislation established by the theory of tax law and legal and sub-legal rules governing the creation of laws. Subsequently, in the context of the identified criteria, he analyzes and compares them with the local development fee, the insurance tax and the repealed special levy of retail chains, both at the level of their legislative creation and at the level of their subsequent implementation and main application problems.

¹ Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu APVV-16-0160 s názvom: „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

slovak tax legislation, local development fee, insurance tax, special levy of retail chains

ÚVOD

V priebehu posledných rokov došlo v slovenskom daňovom zákonodarstve k rozsiahlym zmenám a novelizáciám. Tieto zmeny sa postupne premietali do zákonodarstva najmä v ich hmotnoprávnom ponímaní (týkali daňovo-právnych noriem patriacich do daňového práva hmotného), avšak k zmenám došlo aj na úrovni právnej úpravy pravidiel tvorby zákonov a procesného postupu prípravy, prijímania a realizovania právnych predpisov. Hneď na úvod je nutné poznamenať, že sa novelizovali nielen existujúce zákony o daniach a poplatkoch, ale v poslednom období sa v Slovenskej republike výraznejšie menila a rozširovala aj samotná sústava daní a sústava poplatkov o nové dane a miestny poplatok.

Uvedené sa prejavilo v období od roku 2015 v prijatí hneď dvoch nových daní a jedného miestneho poplatku. Konkrétne ide o miestny poplatok za rozvoj, daň z poistenia a v súčasnosti už zrušený osobitný odvod obchodných reťazcov (svojím charakterom však naplňajúci všetky definičné znaky dane).

V príspevku budú najskôr vymedzené determinujúce kritériá objektívne správnej tvorby daňového zákonodarstva, ktoré sú stanovené v teórii daňového práva a okruhy problémov súvisiacich s tvorbou daňového zákonodarstva a so stavom a s realizáciou zákonov z daňovo-právnej oblasti. Okrem toho bude poukázané na oblasť základných pravidiel tvorby zákonov, a to ako na zákonnej úrovni, tak aj podzákonnej úrovni. V nadväznosti na to bude možné analyzovať miestny poplatok za rozvoj, daň z poistenia a zrušený osobitný odvod obchodných reťazcov a poukázať na najzávažnejšie nedostatky týchto daní a miestneho poplatku, a to ako v oblasti ich legislatívnej tvorby, tak aj na úrovni ich následnej realizácie a hlavných aplikačných problémov.

Cieľom tohto príspevku je za použitia vedeckých metód analýzy, syntézy, abstrakcie a komparácie súhrnne vymedziť súčasný stav slovenského daňového zákonodarstva a negatívne dôsledky jeho tvorby a realizácie. Možno pritom nájsť odpoveď na základnú hypotézu, či sa zákony v podmienkach Slovenskej republiky prijímajú pri zohľadnení všetkých dostupných poznatkov modernej vedy daňového práva a nastavených zákonných a podzákonných pravidiel legislatívnej tvorby.

1. PRAVIDLÁ TVORBY SLOVENSKEHO DAŇOVÉHO ZÁKONODARSTVA

V prvom rade možno pokladať za nevyhnutné poukázať na platné princípy a pravidlá, ktorými by sa mal slovenský zákonodarca riadiť pri prijímaní zákonov v rámci daňového zákonodarstva vyplývajúce z modernej vedy daňového práva a z platných a účinných pravidiel legislatívnej tvorby.

Je nepochybné, že určujúcim kritériom vysokej kvality zákonodarstva v daňovej oblasti je nutnosť formulovať znenie zákona a aj možnosť ustanovenia zákona realizovať v súlade s princípmi zdaňovania vymedzenými teóriou daňového práva. Týmito princípmi sú vymedzené základné piliere legislatívneho procesu v daňovej oblasti, rozsah a zmysel právnej úpravy, ktorých naplnenie a dodržanie predstavuje predpoklad objektívne správneho znenia zákona v tomto právnom odvetví. Ako vo svojich prácach uvádza prof. Babčák, jedná sa konkrétne o tieto princípy moderného a funkčného daňového systému - *princíp daňovej spravodlivosti, princíp vylúčenia dvojitého zdanenia, princíp neutrality zdaňovania, princíp jednoduchosti a jednoznačnosti zdaňovania a princíp účinnosti (efektívnosti) zdaňovania.*² Uvedené princípy a ich podstata by sa každopádne mali premietnuť aj do znenia toho-ktorého zákona o daniach.

Vo vede daňového práva bol takisto stanovený okruh problémov súvisiaci s kvalitou a roztrieštenosťou daňového zákonodarstva a z toho vyplývajúcich problémov v oblasti právnej istoty adresátov noriem daňového práva, (ne)prehľadnosti a (ne)stability daňového práva, (ne)efektívnosti pôsobenia daňovo-právnych noriem, neujasnenej a často zbytočne účelovej terminológie, ktoré používajú normy daňového práva a pod. Z tohto dôvodu sa vytvárajú prirodzené základné požiadavky na to, aby bolo daňové právo stabilné, jednoznačné, zrozumiteľné a upravené systematickým spôsobom s určitými jednotiacimi prvkami.³ Práve z dôvodu, že tieto problémy boli jasne a dôvodne opísané, zákonodarcovi sa za účelom odstránenia týchto nedostatkov otvára priestor prijímať takú právnu úpravu, ktorou sa vzniku týchto identifikovaných problémov bude predchádzať.

Základné pravidlá tvorby a prijímania zákonov sú takisto obsiahnuté v zákone č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení

² K tomu bližšie pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 50-55.; BUJŇÁKOVÁ, M. *Právne princípy v tvorbe a výklade daňového práva*. In *Právny obzor: teoretický časopis pre otázky štátu a práva*, roč. 86, č. 3, 2003, s. 282-286.

³ Bližšie pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. EPOS: Bratislava, 2019, s. 131-134.; BABČÁK, V. *Aktuálne otázky vedy daňového práva na Slovensku*. In *Humanum: medzinarodowe studia społeczno-humanistyczne*, roč. 3, 2009, s. 9-24.

neskorších predpisov a v zákone č. 350/1996 Z. z. o rokovacom poriadku Národnej rady Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov. Veľmi dôležitým predpokladaným pravidlom pri tvorbe zákonov je na účely tohto príspevku to, že cieľom tvorby právnych predpisov je pripraviť *za účasti verejnosti* taký právny predpis, ktorý sa stane funkčnou súčasťou vyváženého, prehľadného a stabilného právneho poriadku Slovenskej republiky *zlučiteľného s právom Európskej únie* a medzinárodnoprávnymi záväzkami Slovenskej republiky.⁴

Pre účely tvorby (aj) daňového zákonodarstva je veľmi významným uznesenie vlády Slovenskej republiky č. 32/2018 z 24. januára 2018. Týmto uznesením bola z podnetu Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky ako národného koordinátora agendy lepšej regulácie prijatá stratégia lepšej regulácie RIA 2020. Základným cieľom tejto stratégie a dlhodobou kontinuálnou prioritou vlády Slovenskej republiky je uľahčovanie podnikania odbúraním neopodstatnených regulačných bariér a byrokracie, ktoré spôsobujú dodatočné finančné náklady či časové zaťaženie. Táto snaha by mala byť súčasťou širšej agendy lepšej regulácie, ktorá nebude zameraná iba na podnikateľov, ale prostredníctvom optimalizácie regulačného prostredia aj na všetkých občanov Slovenskej republiky. Stratégia RIA 2020 obsahuje súbor princípov a nástrojov, ktorých implementácia by v konečnom dôsledku mala viesť k optimalizácii regulačného prostredia a k zvýšeniu transparentnosti celej tvorby zákonov a nelegislatívnych dokumentov, sekundárne aj k zlepšeniu podnikateľského prostredia. V rámci týchto pravidiel si vláda dala za cieľ pri prijímaní regulácií úzko spolupracovať s podnikateľmi a verejnosťou a prezentovala tzv. *regulačný cyklus*. Pred prijatím regulácie mal byť proces tvorený prípravnou fázou, v rámci ktorej mali prebiehať s vládou aktívne konzultácie ohľadom návrhu zákona, predkladanie alternatív, podávanie pripomienok, posudzovanie vplyvov *ex ante*, pričom až následne malo dôjsť k prijatiu samotného zákona, resp. regulácie ako takej. Po tom mala nastať implementačná fáza, v rámci ktorej mala vláda vykonávať v oblasti regulácie monitoring, analyzovať účelnosť a efektívnosť *ex post* a tak odstraňovať ďalšie nedostatky regulácie, pričom celý proces mal nastať odznova s cieľom odstránenia zistených nedostatkov.⁵

⁴ § 2 ods. 1 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

⁵ Dostupné na: <https://www.mhsr.sk/podnikatelske-prostredie/lepsia-regulacia/ria-2020-strategia-lepsej-regulacie-spolu-s> <https://www.mhsr.sk/podnikatelske-prostredie/lepsia-regulacia/ria-2020-strategia-lepsej-regulacie/dokumenty>.

2. MIESTNY POPLATOK ZA ROZVOJ

Na základe zákonodarnej iniciatívy dvoch poslancov bol koncom roka 2015 prijatý zákon č. 447/2015 Z. z. o miestnom poplatku za rozvoj a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Zákonodarca pri prijímaní tohto zákona odôvodňoval prijatie tohto zákona tým, že nutnosť zavedenia miestneho poplatku za rozvoj ako fakultatívnej možnosti obce je spojená s narastajúcou výstavbou (čo je predmetom spoplatnenia), a s tým súvisiacou nevyhnutnosťou budovania ďalšej územnej infraštruktúry, napríklad ciest, chodníkov, kanalizácií, vodovodov, školských zariadení a pod., ktoré je v zásade povinná zabezpečiť obec.⁶

Hlavnými identifikovanými nedostatkami legislatívnej povahy a samotnej právnej úpravy boli a sú nasledovné skutočnosti. Prvým takýmto nedostatkom je to, že návrh zákona bol predložený prostredníctvom poslaneckého návrhu, čo znamenalo, že neprebiehala medzirezortné pripomienkovanie a absentovala diskusia s verejnosťou.⁷ V zmysle ust. § 67 ods. 1 zákona o rokovacom poriadku Národnej rady Slovenskej republiky majú totižto právomoc predkladať návrh zákona aj poslanci. V tomto prípade tento zákon predpokladá legislatívny proces v ust. § 70 ods. 1.⁸

Miestny poplatok za rozvoj patrí do sústavy miestnych daní a miestnych poplatkov, ktoré je oprávnená ukladať obec. Všetky miestne dane a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady sú spoločne upravené v zákone č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za

⁶ K problematike financovania obcí pozri aj: BUJŇÁKOVÁ, M. *Finančné problémy fungovania obcí a miest v Slovenskej republike a možnosti ich riešenia*. In *Zagadnienia bezpieczeństwa i porzadku publicznego w jednostkach samorządu terytorialnego*. Rzeszów: RS Druk Rzeszów, 2018, s. 580-590.; ŠTRKOLEC, M. *Príjmy miestnych daní - ústavné predpoklady a realita*. In *15 rokov Ústavy Slovenskej republiky: zborník príspevkov z medzinárodnej konferencie: Košice 6-7. septembra 2007*. Košice : Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 338-343.

⁷ Treba poznamenať, že sa na základe vlastnej iniciatívy Únia miest Slovenska snažila svojimi pripomienkami ovplyvniť legislatívny proces, žiaľ jej návrhy sa nepremietli do výslednej podoby zákona. Podrobnosti a chronológia zavedenia tohto nástroja financovania obecných rozpočtov, ako aj poslanecký návrh zákona, predkladacia správa, dôvodová správa a ostatné potrebné náležitosti tohto poslaneckého návrhu sú zverejnené na stránke: www.unia-miest.sk/vismo/dokumenty2.asp?id_org=600175&id=3766.

⁸ V zmysle tohto ustanovenia platí, že ak návrh zákona podajú výbory alebo poslanec a ak návrh zákona spĺňa ustanovené náležitosti a národná rada sa uzniesla, že ho prerokuje v druhom čítaní, predseda národnej rady doručí návrh zákona vláde a požiada ju o zaujatie stanoviska v lehote do 30 dní. Vláda zašle stanovisko predsedovi národnej rady. Ak vláda v 30-dňovej lehote nezaujme stanovisko, rokuje sa o návrhu zákona aj bez tohto stanoviska. Ak vláda doručí stanovisko dodatočne, možno ho zohľadniť. Medzirezortné pripomienkovanie teda absentuje a vláda podáva jednotné stanovisko, ktoré je prerokované až v druhom čítaní.

komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.⁹ Je preto nepochopiteľné, prečo bol samotný zákon o miestnom poplatku za rozvoj prijatý formou osobitného zákona. Predkladatelia návrhu tohto zákona sa snažili s touto problematikou vysporiadať, možno mať však dôvodné pochybnosti o sile a skutočnej podstate ich argumentácie. Podľa nášho názoru platí, že systematika daňového zákonodarstva nemala byť týmto spôsobom narušená a právna úprava sa nemala takýmto konaním triesťiť. Uvedené konanie nezodpovedá základným požiadavkám kladeným na moderné daňové zákonodarstvo.

V poslednom období sa v podmienkach slovenského daňového zákonodarstva zvykne prijímať právna úprava ukladajúca povinnosti peňažného plnenia dotknutým subjektom (zákonom alebo na základe zákona), ktoré svojou povahou pripomínajú z teoreticko-právneho hľadiska dane, avšak ich označenie s ich skutočným obsahom nekorešponduje a účelovo sa označujú iným obdobným pojmom (poplatok alebo odvod). V zásade platí, že tieto pojmy majú mnoho znakov spoločných, avšak ich podstata a účel sú značne odlišné. Je samozrejmé, že nové poplatky sú ľahšie prijateľné pre širšiu verejnosť a aj dotknuté subjekty, ako prijatie a realizácia nových daní. V tomto ohľade možno uviesť, že miestny poplatok za rozvoj svojou povahou pripomína skôr daň ako poplatok.¹⁰ Uvedené spočíva v tom, že obec môže v zmysle ust. § 11 ods. 3 druhej vety zákona o miestnom poplatku za rozvoj všeobecne záväzným nariadením určiť, že výnos z poplatku alebo jeho presne určená percentuálna časť sa použije v inom katastrálnom území alebo v inej jednotlivej časti obce. Nie je dôvod, aby tak obec vo všeobecne záväznom nariadení neurčila a prax ukázala, že obec tak s obľubou robí. Týmto spôsobom dochádza k odstráneniu definičného znaku poplatku, ktorým je *reciprocita* tejto peňažnej povinnosti (ekvivalentnosť, resp. návratnosť) a použitie výnosu spôsobom súvisiacim so stavbou poplatníka a rozvoja oblasti, kde sa stavba poplatníka nachádza. Ďalším preukazným znakom toho, že v tomto prípade pôjde skôr o daň ako poplatok, je to, že samotné ust. § 11 ods. 2 tohto

⁹ Bližšie pozri aj: BONK, F. – SÁBO, J. *Local Taxation in the Slovak Republic and the European Union Law*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy: conference proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 582-592.; ČAKOCI, K. – ČERVENÁ, K. *Legal concept of local taxes in the slovak legal order*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy: conference proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, 322-336.; ROMÁNOVÁ, A. - RADVAN, M. - SCHWEIGL, J. *Constitutional Aspects of Local Taxes in the Slovak Republic and in the Czech Republic*. In *Lex Localis*. roč. 17, 2019, č. 3, s. 591-616.; ROMÁNOVÁ, A. *Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy*. In *Verejné financie Slovenskej republiky - Vybrané aspekty a tendencie vývoja: zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 63-68.

¹⁰ K definičným znakom pojmov daň a poplatok bližšie pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. EPOS: Bratislava, 2019, s. 20-27.

zákona (použitie výnosu) vymedzuje možnosť použitia výnosu na činnosti, ktoré obec zabezpečovala aj do prijatia tohto zákona a sú vymedzené značne všeobecne.¹¹

3. DAŇ Z POISTENIA

Sústava daní sa v Slovenskej republike rozrástla prijatím zákona č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov s platnosťou od 18.07.2018 a účinnosťou od 01.01.2019, ktorým bola zavedená nová daň z poistenia. Predmetom zdanenia je poistenie v odvetviach neživotného poistenia uvedených v prílohe č. 1 zákona, ak je poistné riziko umiestnené v tuzemsku, pričom platiteľom je v zásade poisťovňa a základom dane je suma prijatého poistného znížená o daň.

Medzi hlavné nedostatky tohto zákona možno zaradiť najmä to, že aj keď sa jednalo o vládny návrh zákona, tak prevládala absencia účasti verejnosti na tomto procese a boli ignorované podľa nášho názoru mnohokrát oprávnené námietky Slovenskej asociácie poisťovní.¹² Uvedené vytváralo určitú formu netransparentnosti tohto zákona.

Je nutné uviesť takisto to, že predchodcom tejto dane bol do 31.12.2018 *odvod časti poistného z odvetví neživotného poistenia*, ktorý bol upravený v ust. § 68a zákona č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z dôvodu, že výnos z odvodu bol príjmom štátneho rozpočtu a jeho využitie nebolo bližšie určené a nebolo účelovo viazané na isté činnosti súvisiace s odvodovou povinnosťou, tak možno konštatovať, že sa takisto jednalo o daň, a to od počiatku existencie tejto peňažnej povinnosti.

Ďalším výrazným legislatívnym nedostatkom dane z poistenia je to, že názov zákona evokuje zdanenie všetkých odvetví a všetkých druhov poistenia, resp. generálne zdanenie poistenia ako celku. Žiada sa pripomenúť, že predmetom zdanenia je iba poistenie v odvetviach neživotného poistenia. V súčasnosti je zložitá povedať, či sa jednalo o zámer alebo len chybu zákonodarcu, a teda či si týmto spôsobom nenechal pootvorené dvere pre prípad rozšírenia zdanenia na oblasti životného poistenia, resp. na zdanenie všetkých druhov poistenia.

Z predchádzajúcim odsekom súvisí aj to, že zdaneniu podliehajú výlučne druhy dobrovoľného poistenia z odvetvia neživotného poistenia bez primeraného

¹¹ K miestnemu poplatku za rozvoj bližšie pozri: POPOVIČ, A. *Zamyšlenie sa nad miestnym poplatkom za rozvoj*. In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 68, č. 11, 2016, s. 1263-1276.

¹² Podrobne k časovej chronológii pripomienok asociácie poisťovní k odvodu časti poistného z odvetví neživotného poistenia a dani z poistenia bližšie pozri: https://www.slaspo.sk/dan_z_poistenia_vs_odvod.

posúdenia ekonomických a sociálnych vplyvov a negatívnych vplyvov daňového zaťaženia, resp. zdanenia tejto časti poistenia. Z dôvodu absencie týchto skutočností je táto daň zároveň určitým spôsobom *diskriminačná*.

Zákonodarca častokrát opomína to, že dôvodovou správou k zákonom by mohol mnohé nájdené nedostatky ozrejmiť, resp. opísať, z akých dôvodov a na základe akých skutočností prijímal a prijíma ten-ktorý zákon. V dôvodovej správe sa otvára priestor na deskripciu jeho úmyslov a účelu samotných zákonov.¹³ Aj v prípade zákona o dani z poistenia možno skonštatovať, že dôvodová správa je neprimerane neodôvodnená a neprirodzene stručná.¹⁴

Okrem iného táto daň tak, ako je upravená, potenciálne kolидуje s právom EÚ. Na základe článku 135 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty platí, že poisťovacie služby sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Je to z toho dôvodu, že poistenie ako také neslúži k vytváraniu pridaných, resp. nových hodnôt, ale je prostriedkom na obnovenie hodnôt, ktoré boli poistnou udalosťou zničené, znehodnotenú alebo poškodenú. Rozpor s euro-konformitou spočíva v tom, že výnos dane z poistenia v Slovenskej republike nie je v súčasnosti žiadnym spôsobom viazaný na konkrétny druh výdavkov súvisiacich s predmetmi zdaneného poistenia a jej charakter a spôsob realizácie sa nápadne podobá na mechanizmus fungovania dane z pridanej hodnoty.¹⁵

4. OSOBITNÝ ODVOD OBCHODNÝCH REŤAZCOV

Slovenský zákonodarca na základe poslaneckého návrhu prijal dňa 13. decembra 2018 zákon č. 385/2018 Z. z. o osobitnom odvode obchodných reťazcov a o doplnení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorý nadobudol účinnosť dňa 01. januára 2019.

¹³ Samotný zákon o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky v ust. 7 ods. 2 ustanovuje, že dôvodová správa sa člení na všeobecnú časť a osobitnú časť. Všeobecná časť dôvodovej správy obsahuje zhodnotenie súčasného stavu s uvedením potreby novej právnej úpravy, spôsobu jej vykonávania, zhrnutie vplyvu v súlade s doložkou vybraných vplyvov, súlad právneho predpisu s inými právnymi predpismi, právom Európskej únie a s medzinárodnoprávnymi záväzkami a ďalšie skutočnosti nevyhnutné na posúdenie návrhu právneho predpisu. Osobitná časť dôvodovej správy obsahuje vecné odôvodnenie jednotlivých navrhovaných ustanovení právneho predpisu; do odôvodnenia sa nesmie preberať text týchto ustanovení. Formálne naplnenie týchto požiadaviek bez bližšieho, podrobného a komplexného naplnenia jeho obsahových zložiek nie je v každom prípade dostačujúce.

¹⁴ Okrem toho sa v dôvodovej správe deklaruje nepriamy charakter zdaňovania touto daňou, aj keď zo znenia ust. § 4 ods. 2 písm. a) vyplýva priamy charakter zdaňovania.

¹⁵ Bližšie pozri: POPOVIČ, A. – ŠTRKOLEC, M. *Vybrané teoreticko-právne a aplikačné problémy dane z poistenia v Slovenskej republike v kontexte presahov do práva Európskej únie*. In *Olomoucké právnické dny 2019: Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2019, s. 171-183.

Predmetným zákonom sa zaviedol nový osobitný odvod z obratu maloobchodníkov, ktorí predávali potraviny konečným spotrebiteľom, a ktorý mali títo maloobchodníci platiť po splnení zákonom predpokladaných podmienok. Európska komisia dňa 02. apríla 2019 začala voči Slovenskej republike konanie na základe pravidiel stanovených v článku 108 ods. 2 ZFEÚ a zároveň v zmysle článku 13 ods. 1 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 prijala rozhodnutie, ktorým pozastavila možnosť poskytnúť akúkoľvek neoprávnenú pomoc, až kým Komisia neprijme rozhodnutie o zlučiteľnosti pomoci s vnútorným trhom. Napriek uvedenému však rozhodnutie Komisie viedlo nakoniec k okamžitému predloženiu návrhu (zväčša pôvodnými navrhovateľmi pôvodného zákona) na prijatie zákona, ktorým sa zákon o osobitnom odvode obchodných reťazcov zrušil¹⁶.

Základným fiskálnym cieľom osobitného odvodu bolo zdanenie obratu obchodných reťazcov predávajúcich potraviny, čo bolo zároveň predmetom dane a zdaniteľnou udalosťou. Subjektom odvodu bol teda obchodný reťazec, ktorý bol vymedzený priamo zákonom. Základom tohto odvodu bol čistý obrat obchodného reťazca definovaného zákonom za odvodové obdobie v trvaní troch po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov príslušného účtovného obdobia (v zásade celého kalendárneho roka), na ktorý sa aplikovala sadzba odvodu vo výške 2,5 %.

Prvým z hlavných nedostatkov legislatívneho postupu a právnej úpravy osobitného odvodu obchodných reťazcov bolo to, že sa od počiatku vzniku tohto odvodu jednalo skôr o daň, a to najmä s poukazom na teoreticko-právne vymedzenie dane. Táto peňažná povinnosť spĺňala všetky definíčné znaky dane, medzi ktoré zaraďujeme najmä bližšie neurčenú ekvivalenciu tejto peňažnej povinnosti pre subjekty odvodovej povinnosti.

Možno zároveň konštatovať, že podmienky určovania povinného subjektu odvodovej povinnosti boli neprehľadné, zmätočné, vzájomne sa prekrývali, nepôsobili presne a neboli všeobecne zrozumiteľné. Zároveň bol subjekt subjektu odvodovej povinnosti stanovený značne reštriktívne a vyznačoval sa zjavne cieľenou individualizáciou. Odvodovej povinnosti by podliehalo 7 obchodných reťazcov zo 42, pričom šlo o obchodné reťazce vo vlastníctve zahraničných osôb. Títo mali v tom čase podiel 45 % na slovenskom maloobchodnom trhu a mali znášať až 99 % celkového odvodu z maloobchodného predaja.

¹⁶ Tento bol nakoniec aj prijatý, a to zákonom č. 88/2019 Z. z. zo dňa 04. apríla 2019, ktorým sa zrušil zákon č. 385/2018 Z. z. o osobitnom odvode obchodných reťazcov a o doplnení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Základným cieľom stanoveným zákonodarcom bolo spravodlivejšie prerozdelenie pridanej hodnoty v rámci dodávateľského potravinového reťazca. Uvedená snaha zákonodarcu však nebola reflektovaná v ním predložennom a prijatom znení zrušeného zákona o osobitnom odvode obchodných reťazcov. Základ odvodu bol totiž tvorený celým čistým obratom obchodného reťazca za odvodové obdobie. Reálny stav je však taký, že ponuka obchodných reťazcov už zďaleka nie je tvorená len potravinami, ale obchodné reťazce sú takisto predajcom tovarov z oblasti drogérie, kozmetiky, šatstva, elektroniky, rôznych druhov techniky a pod., pričom niektoré poskytujú rôzne služby (finančné služby, služby mobilného operátora a pod.).

Zákon sa vyznačoval aj (ne)deklarovaným spôsobom prerozdelenia výnosu z odvodu tak, aby sa dosiahol cieľ stanovený zákonom a jeho účel. Jediným pravidlom ďalšieho využitia tohto výnosu bolo len to, že odvod bol príjmom rozpočtovej kapitoly Ministerstva pôdohospodárstva a rozvoja vidieka Slovenskej republiky a mal sa využiť najmä na účely zabezpečenia podpory poľnohospodárstva a potravinárstva. Takáto vágna a demonštratívna formulácia využitia odvodu, ktorý je materiálnym naplnením cieľa predmetného zákona, nemôže byť v žiadnom prípade dostatočná a uspokojivá.

Základom tohto odvodu bol čistý obrat maloobchodného predajcu, ak podliehal odvodovej povinnosti. Vymedzenie základu odvodu teda žiadnym spôsobom nezohľadňovalo výdavky obchodného reťazca vynaložené na podnikanie a jeho ďalší rozvoj.

Pri prijímaní tohto zákona, ktorým sa zavádzala odvodová povinnosť a mal značne zasiahnuť do majetkovej sféry dotknutých osôb, absentovali analýzy, výskumy a celospoločenská debata, resp. pripomienkovanie minimálne s dotknutými subjektmi. Uvedené možno pokladať za značný nedostatok tohto zákona v kontexte posudzovaných skutočností.

Na základe začatého konania na úrovni Komisie o zlučiteľnosti pomoci s vnútorným trhom a následného okamžitého zrušenia tohto zákona možno tvrdiť, že tento zákon a tento odvod takisto potenciálne kolidoval s právom EÚ a existovali dôvodné pochybnosti o jeho zlučiteľnosti s vnútorným trhom EÚ. Tieto pochybnosti spočívali v neoprávnenej štátnej pomoci pre subjekty, ktoré odvodovej povinnosti nepodliehali.

Pravidlá stanovené v RIA 2020, nepochybne plne aplikovateľné aj na posudzovaný zrušený osobitný odvod, sa pri prijímaní zákona v žiadnom ohľade neuplatnili. Nielenže jeho prijatiu nepredchádzala verejná diskusia a pripomienkovanie dotknutými subjektmi, ale ani samotní predkladatelia zákona nepredložili dostatočné podklady pre riadne zdôvodnenie navrhovaného znenia

zákona. Aj napriek viacerým vyhláseniam vlády ohľadom úmyslu prijať takýto osobitný odvod obchodných reťazcov zákon bol nakoniec predložený do parlamentu ako poslanecký návrh. Týmto spôsobom bola obídená možnosť širokej celospoločenskej diskusie.

Osobitný odvod obchodných reťazcov bol podľa nášho názoru aj v priamom rozpore s princípmi stanovenými vedou daňového práva pre moderné a funkčné daňové systémy. V tomto zmysle bol tento zákon v rozpore s nasledovnými princípmi:

- a) *princíp daňovej spravodlivosti* - zákon účelovo a bez primeraného odôvodnenia ustanovil okruh osôb, ktoré odvodovej povinnosti podliehali a zároveň bez odôvodnenia vymedzil osoby nepodliehajúce takejto povinnosti, resp. stanovil bez riadneho zdôvodnenia formy čiastočného alebo úplného oslobodenia od odvodovej povinnosti. Výsledkom tohto zákona bolo to, že bolo odlišne zaobchádzané s objektívne porovnateľnými obchodnými reťazcami bez ohľadu na to, že dosahovali rovnaké príjmy a za normálnych okolností by boli zdaňovaný rovnakým spôsobom. Jedným z mnohých príkladov zjavnej nespravodlivosti tohto zákona bolo to, že obchodný reťazec len z toho dôvodu, že pôsobil v 12 okresoch by odvodovej povinnosti podliehal v čiastočnom alebo úplnom rozsahu, a obchodný reťazec by za splnenia podmienky pôsobenia v 11 okresoch tejto odvodovej povinnosti nepodliehal vôbec. Uplatnenie princípu daňovej spravodlivosti bolo teda zákonom značne obmedzené a jeho prípadná realizácia by bola pravdepodobne značne nespravodlivá, a to v oboch jej zložkách (horizontálna a vertikálna spravodlivosť);
- b) *princíp vylúčenia dvojitého zdanenia* – podľa zákona odvodu podliehal celý čistý obrat obchodného reťazca za odvodové obdobie (ak bol povinný tento odvod platiť), to znamená, že všetky výnosy z celkového predaja všetkých tovarov a služieb obchodného reťazca opätovne podliehali priamemu zdaneniu (odvodovému zaťaženiu). Zavedením tohto odvodu obchodné reťazce zvyšovali svoje ceny, a teda konečným nositeľom daňového (odvodového) bremena bol nakoniec konečný spotrebiteľ. Predmetný odvod bol teda reálne spôsobilý pôsobiť efektom dvojitého zdanenia tovarov a služieb, hoci len nepriamo;
- c) *princíp neutrality zdaňovania* - možno bez ďalších pochybností skonštatovať, že snáď nie je princíp zdaňovania, ktorého uplatnenie by bolo obmedzené viac. Legálne vymedzenie obchodného reťazca a s tým spojená odvodová povinnosť priam nabádala obchodné reťazce na to, aby svoje ekonomické správanie a hospodárske výsledky priamo

prispôbovali tomu, aby sa vyhli odvodovej povinnosti. Na druhej strane sa týmto spôsobom štát snažil získať finančné prostriedky na činnosti, ktoré mohli byť financované z iných zdrojov (nielen štátneho rozpočtu, ale napríklad aj fondového systému Európskej únie). Nemožno opomenúť ani narušenie tohto princípu prostredníctvom zvyšovania štátnych zásahov do ekonomiky a trhového hospodárstva;

- d) *princíp jednoduchosti a jednoznačnosti zdaňovania* – znenie tohto zákona nebolo jednoznačné a s ohľadom na svoj malý rozsah bolo aj značne zložité a prinášajúce viac otázok ako odpovedí. Všeobecne platí, a pri procese tvorby zákonov obzvlášť, že sa nedá uplatniť vzorec čím menej rozsiahle, tým lepšie. Len ťažko budeme v slovenskom daňovom zákonodarstve hľadať lepší príklad porušovania tohto princípu. Pri tomto odvode bolo možné identifikovať napríklad nejednoznačne stanovenú terminológiu, zmätočné vymedzenie legálnych definícií, nesystémové a s veľkou pravdepodobnosťou nesprávne zasahovanie do kompetenčnej štruktúry orgánov štátnej správy, rozpor plánovaného cieľa zákona s predpokladaným reálnym stavom a využitím výnosu odvodu (dane) a pod.;
- e) *princíp účinnosti (efektívnosti) zdaňovania* - Aj keď bol účel zákona formulovaný s cieľom spravodlivého prerozdelenia výnosu na zmiernenie nerovnomernosti distribúcie pridanej hodnoty v rámci dodávateľského potravinového reťazca od prvovýroby cez spracovanie potravín až po ich predaj, znenie predmetného zákona tieto iniciatívy neodráža a jeho realizáciou by pravdepodobne nedošlo k odstráneniu určitej miery nespravodlivosti reťazca. Zároveň ani administratívne náklady nemožno pokladať za bezvýznamné, pretože z formulácie zákona vyplýva povinnosť zisťovať výšku čistého obratu a jeho zloženie (predaj potravín), aby bolo možné určiť, či obchodný reťazec podlieha odvodovej povinnosti alebo nie. Je si možné predstaviť absurdnosť a nezmyselnosť vykonania kvanta zložitých účtovných operácií s tým zistením, že obchodný reťazec nie je povinný platiť odvod s ohľadom na nedosiahnutý (alebo presiahnutý) podiel predaja potravín na celkovom čistom obrate. Na druhej strane, uvedené skutočnosti priamo podmieňujú zvyšovanie nákladov a náročnosti kontroly týchto obchodných reťazcov správcom dane.¹⁷

¹⁷ K ďalším detailom rozporov s princípmi stanovenými vedou daňového práva pre moderné a funkčne daňové systémy a k problematike zrušeného zákon o osobitnom odvode obchodných reťazcov bližšie pozri: POPOVIČ, A. *Repealed Act on Special Levy Of Retail Chains in the Slovak*

ZÁVER

Na základe identifikovaných nedostatkov v oblasti posúdenia súčasného stavu slovenského daňového zákonodarstva je možné uviesť, že ho nemožno označiť za súladný s poznatkami a závermi dosiahnutými teoretikmi daňového práva, príp. princípmi daňového práva a požiadavkami kladenými na moderné daňové zákonodarstvo, pričom sa prejavuje mnohými negatívnymi dôsledkami.

Skúmaním uvedených zákonov a hlavných zmien v daňovej sústave a poplatkovej sústave Slovenskej republiky bola preukázaná klesajúca kvalita slovenského daňového zákonodarstva. Táto spočíva najmä vo vyhýbaní sa označovaniu nových povinných peňažných plnení ako daní (obsahovo naplňajúcich definíčné znaky pojmu daň), ale využívajú sa obdobné, avšak vo svojej podstate rozdielne, označenia ako poplatok alebo odvod.

V poslednom období možno identifikovať takisto „zneužívanie“ možnosti podávania návrhov zákonov prostredníctvom poslaneckých návrhov a s tým spojenú absenciu medzirezortného pripomienkovania týchto návrhov a značné obmedzovanie, ba až vylúčenie komunikácie s verejnosťou a dotknutými subjektmi. Do budúcnosti je možné sa zamyslieť nad tým, či by pri prijímaní zákonov z oblasti zdaňovania nemala byť táto možnosť poslaneckých návrhov obmedzená (a to najmä z dôvodu ďalekosiahlych dôsledkov prijímania nových daní a poplatkov na subjekty podliehajúce týmto formám povinností peňažného plnenia, ale i na celú spoločnosť ako celok).

Bol identifikovaný takisto rozpor s princípmi zdaňovania pevne stanovenými teóriou daňového práva a nerešpektovanie pravidiel kladených na kvalitné daňové zákonodarstvo stanovených vedou daňového práva. To spočíva najmä v trieštení už tak komplikovanej právnej úpravy, jej nejednoznačnosti, neprehľadnosti, neefektívnosti, čo ma nepochybne vplyv aj na stabilitu daňového práva ako celku.

V budúcnosti bude potrebné sa viac zamýšľať nad euro-konformitou prijímaných zákonov, aby bolo možné predísť situácii, aká nastala v prípade už zrušeného zákona o osobitnom odvode obchodných reťazcov.

Veľký nedostatok v skúmanej oblasti predstavuje aj nie účelné, ale účelové a nedostatočné odôvodnenie potreby prijatia zákona nereflektujúce aktuálne požiadavky a stav trhového hospodárstva (za účelom získania finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu, resp. miestnych rozpočtov) a s tým súvisiacu nedostatočnú úroveň dôvodových správ k zákonom.

Na základe uvedeného preto možno zodpovedať v úvode položenú hypotézu. V poslednom období sa v podmienkach Slovenskej republiky a v skúmanom rozsahu prijímajú zákony v daňovej oblasti bez riadneho zohľadnenia všetkých dostupných poznatkov modernej vedy daňového práva a za určitej miere účelového obchádzania nastavených zákonných a podzákonných pravidiel legislatívnej tvorby.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. ISBN 978-80-5620-091-9, 752 s.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. EPOS: Bratislava, 2019. ISBN 978-80-5620-247-0, 912 s.
3. BABČÁK, V. *Aktuálne otázky vedy daňového práva na Slovensku*. In *Humanum: miedzynarodowe studia społeczno-humanistyczne*, vol. 3, 2009. ISSN 1898-8431, s. 9-24.
4. BONK, F. – SÁBO, J. *Local Taxation in the Slovak Republic and the European Union Law*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy: conference proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-2109-086-6, s. 582-592.
5. BUJŇÁKOVÁ, M. *Finančné problémy fungovania obcí a miest v Slovenskej republike a možnosti ich riešenia*. In *Zagadnienia bezpieczeństwa i porzadku publicznego w jednostkach samorządu terytorialnego*. Rzeszów: RS Druk Rzeszów, 2018. ISBN 978-83-6529-345-9, s. 580-590.
6. BUJŇÁKOVÁ, M. *Právne princípy v tvorbe a výklade daňového práva*. In *Právny obzor: teoretický časopis pre otázky štátu a práva*, roč. 86, č. 3, 2003. ISSN 0032-6984, s. 282-286.
7. CAKOVI, K. – ČERVENÁ, K. *Legal concept of local taxes in the slovak legal order*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy: conference proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-2109-086-6, 322-336.
8. POPOVIČ, A. *Zamyslenie sa nad miestnym poplatkom za rozvoj*. In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 68, č. 11, 2016. ISSN 1335-6461, s. 1263-1276.
9. POPOVIČ, A. *Repealed Act on Special Levy Of Retail Chains in the Slovak Republic – Memento for Slovak Tax Legislation*. In *Financial Law Review*, roč. 15, č. 3, 2019. ISSN 2299-6834, s. 1-19.

10. POPOVIČ, A. – ŠTRKOLEC, M. *Vybrané teoreticko-právne a aplikačné problémy dane z poistenia v Slovenskej republike v kontexte presahov do práva Európskej únie*. In *Olomoucké právnické dny 2019: Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2019. ISBN 978-80-88266-48-8, s. 171-183.
11. ROMÁNOVÁ, A. - RADVAN, M. - SCHWEIGL, J. *Constitutional Aspects of Local Taxes in the Slovak Republic and in the Czech Republic*. In *Lex Localis*. roč. 17, 2019, č. 3. ISSN 1581-5374, s. 591-616.
12. ROMÁNOVÁ, A. *Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy*. In *Verejné financie Slovenskej republiky - Vybrané aspekty a tendencie vývoja: zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. ISBN 978-80-7097-854-5, s. 63-68.
13. ŠTRKOLEC, M. *Prijmy miestnych daní - ústavné predpoklady a realita*. In *15 rokov Ústavy Slovenskej republiky: zborník príspevkov z medzinárodnej konferencie: Košice 6-7. septembra 2007*. Košice: Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2008. ISBN 978-80-7097-699-9, s. 338-343.

KONTAKT NA AUTORA

adrian.popovic@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

DAŇOVÁ SAZBA A JEJÍ VLIV NA ZDAŇOVÁNÍ

TAX RATE AND ITS INFLUENCE FOR TAXATION

Petra Smržová (Jánošíková)

Právnická fakulta Západočeskej univerzity v Plzni

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Stať sa zabyvá daňovou sazbou ve smyslu její motivační a stimulační funkce. Daňová sazba je jedním ze základních korekčních prvků daně. V daňové soustavě ČR se uplatňují různé druhy daňových sazeb. Je takové uplatnění optimální? Pokud je daňový subjekt vnitřně motivován a stimulován tím, že „sazba daně“, je spravedlivě nastavena, daň zaplatí. Dojde tak k eliminaci či minimalizaci daňových úniků a vyhýbání se dani.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové právo, daň, daňová soustava ČR, daňová spravedlnost, daňová sazba

Abstract in English language:

The article deals with the tax rate in the terms of its motivational and stimulative function. The tax rate is one of the basic tax corrective elements. There are many types of tax rates in the taxation system of the Czech Republic. Is such an application optimal? If the taxpayer is intrinsically motivated and stimulated by setting a "tax rate" fairly, he will pay the tax. This will eliminate or minimize tax evasion and avoidance.

Keywords in English language:

tax law, tax, the taxation of the Czech Republic, tax justice, tax rate

ÚVOD

Daně jsou stále jedním z největších společenských fenoménů, protože se dotýkají každého z nás. Zahrnují v sobě různé aspekty: ekonomické, právní, sociální, sociologické, psychologické a politické. Daně se staly rozhodujícím příjmem veřejných rozpočtů¹.

¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 20.

Daň je možné vnímat *sensu stricto* jako veřejný příjem vyznačující se určitou cykličností a neexistencí přímého ekvivalentního protiplnění. Daní *sensu largo* se rozumí navíc i veřejné příjmy s ekvivalentem, zejména poplatky. V současné právní úpravě v České republice je „daň“ upravena v daňovém řádu v § 2, zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Daň je zde vymezena jako souhrnný pojem pro více kategorií veřejných příjmů, které jsou označeny jako daň nejen z hlediska ekonomického ale i právního. Daň je zde chápána *sensu largo*. Podle současného legislativního vymezení pod pojem „daň“ patří nejen daně *sensu stricto*, ale i poplatky a clo.

Současná daňová soustava České republiky „*stricto sensu*“ se člení na přímé (majetkové a důchodové daně) a nepřímé daně (všeobecná spotřební daň a selektivní daně). Jednotlivé daně jsou upraveny v daňových zákonech, a to: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob; Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí; Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční; Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních; Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (DPH), Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí a Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her.

Daňová sazba respektive její nastavení je významným faktorem ovlivňujícím její ochotu ji zaplatit. Nastavení daňové sazby, její výše, je vnímáno optikou spravedlnosti či nespravedlnosti morálnosti nebo nemorálnosti.

1. DAŇOVÁ SAZBA A JEJÍ VÝZNAM

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru, kterými jsou:² **funkce alokační, funkce redistribuční, funkce stabilizační, funkce fiskální a stimulační.** Pozitivní stimulace vůči daňovým subjektům podporuje i jejich motivaci daně platit.

Stimulace z lat. „*stimulatio*“ znamená aktivitu, která podněcuje nebo povzbuzuje k nějaké reakci, chování, činnosti nebo práci zpravidla pozitivní povahy pomocí podnětů (stimulů)³.

²VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: Vox, a. s., 2014, s. 11 a 12; obdobně ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 12-13 nebo RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno, MU a Doplněk, 2008, s. 28-30; JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň, Aleš Čeněk, 2016, s. 301.

³ KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993, s. 223; KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981, s. 732; KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993, s. 1044.

Motivace je na rozdíl od stimulace chápána jako vnitřní stav člověka daný přáními, tužbami, úsilím, představou aj., který způsobuje určité chování a aktivitu člověka. Motiv je potom každá vnitřní pohnutka podněcující chování člověka. Motivace má vnitřní aspekt a stimulace vnější aspekt⁴. Žádoucí účinek má stimul jenom tehdy, pokud je v souladu s motivačním profilem člověka a situací, ve které se nachází. Motivace komplexně integruje psychickou a fyzickou aktivitu člověka směrem k vytýčenému cíli, zde zaplacení daně.

Daně souvisejí s etikou. Etika úzce souvisí s morálkou, jež se především projevuje v oblasti daní v principu daňové spravedlnosti. Klíč k pochopení vlivu etiky je třeba hledat v systémové souvztažnosti mezi právem a etikou. Etický rozměr daní přispívá mnohdy „nepozorovaně“ k žádoucímu jednání a jejich placení. Člověk, který se zamýšlí nad etikou, správností svého jednání zpravidla nezákonně ani neeticky nejedná.

Princip daňové spravedlnosti je tedy nejen etický, ale i morální, psychologický a právní jev schopný ovlivňovat nejen postoje ale i samotné jednání obyvatelstva k placení daní.

V současnosti je považován za základní princip spravedlivého zdanění princip prospěchu a princip platební schopnosti.⁵ Princip prospěchu vyjadřuje, že každý má být zdaněn úměrně prospěchu, který získává z veřejných výdajů. Osoba, jež má větší prospěch z veřejných služeb, by měla platit vyšší daň, a naopak osoba s menším prospěchem by měla platit nižší daň. Podle principu platební schopnosti má výše daní záviset na výši příjmu, majetku nebo platební schopnosti. Vychází se z předpokladu, že suma zaplacená osobou s vyšší platební schopností, kterou získá osoba s nižší platební schopností, zvyšuje společenský užitek, protože pro příjemce znamená daná suma o mnoho více než pro toho, kdo o ní přišel.

Stimulační a zároveň motivační prvky v daňovém právu lze spatřovat především v korekčních prvcích daně. Základní daňové prvky charakterizují konkrétní „daň“ ve smyslu legislativní zkratky (daň „*sensu largo*“). Jejich obsahem jsou práva a povinnosti. Právní zakotvení těchto obsahových prvků je předpokladem vzniku, trvání i zániku daňověprávního vztahu. Daňové prvky jsou nutné ke stanovení nebo kontrole daňové povinnosti. Mezi základní daňové prvky

⁴ KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993, s. 158; KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981, s. 732; KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993, s. 708; SCHMIDBAUER, W. *Psychologie, lexikon základních pojmů*. Praha: Naše vojsko, 1994, s. 84-85.

⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. 279 s. Praha: Aspi, a. s., 2006, s. 103; obdobně VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2014*. 12. vyd. Praha: Vox, 2014, s. 50-51.

patří podle Karfíkové a Babčáka tyto: subjekty daně, daňový objekt (předmět), daňový základ a daňová sazba.⁶ Naproti tomu Radvan a Mrkývka uvádějí jako základní daňové prvky: subjekt, objekt (předmět) a obsah (práva a povinnosti účastníků vztahu). K tomu doplňují i další konstrukční prvky, které daňověprávní vztah blíže specifikují a definují. Tvrdí, že daň má tyto konstrukční prvky: daňový subjekt, objekt zdanění, základ daně, sazba daně, korekční prvky, rozpočtové určení, správce daně a podmínky placení.⁷ Někteří autoři zmiňují jako základní prvek i splatnost, kdy je velmi důležité z hlediska jistoty pro daňového poplatníka znát dobu, za kterou se daň platí, a přesný okamžik, kdy má daň být zaplacená.⁸ Základní prvky doplňují i další korekční prvky, které ovlivňují výši daně z hlediska jejího vyměření. Jedná se o vynětí z předmětu daně, osvobození od daně, odpočty od základu daně a slevy na dani. Babčák do ostatních prvků navíc zařazuje zvýšení nebo snížení daně či daňové sazby, minimální daň, prominutí daně a daňové sankce⁹. Z výše uvedeného vyplývá, že sazba daně je základním daňovým prvkem.

Dopad daně se měří skrze průměrnou sazbu daně nebo tzv. efektivní sazbu daně. Průměrná sazba daně představuje podíl daně na jejím základu. O průměrné sazbě daně rozhodují i další konstrukční prvky daně, obzvláště odpočty nebo slevy, nejenom daňová sazba. V případě výpočtu efektivní sazby daně se do jmenovatele dosazuje příjem nebo zisk daňového subjektu. Např. efektivní daňová sazba u daně z příjmů fyzických osob v ČR pro rok 2019 v závislosti na průměrné mzdě činí 13,7 %.

Dalším ukazatelem míry zdanění je souhrnná daňová sazba. Souhrnnou daňovou sazbu zjistíme, když sečteme daň z příjmu fyzických osob, sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem pobírajícího průměrnou mzdu, sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance pracujícího za průměrnou mzdu, souhrnnou sazbu daně z příjmu právnických osob a základní sazbu DPH.

Pro rok 2019 činí v České republice souhrnná daňová sazba 98,5 % (13,7 % + 11 % + 33,8 % + 19 % + 21 %). Oproti předchozím rokům o desetiny procenta stoupla daň z příjmu fyzických osob, důvodem je zvýšení průměrné hrubé mzdy. Od 1. 7. 2019 se snížilo sociální pojištění placené zaměstnavatelem o 0,2 %.

⁶ BAKEŠ, M. - KARFÍKOVÁ, M. - KOTÁB, P. - MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 159; BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012, s. 143.

⁷ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008, s. 33.

⁸ ENGLISH, K. *Soustava národního hospodářství*. 2. sv. Praha: Melantrich, a. s., 1938, s. 193.

⁹ BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012, s. 150-151.

2 DAŇOVÁ SAZBA V DAŇOVÉ SOUSTAVĚ ČR

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně sníženého o odpočty stanoví konkrétní velikost daně u konkrétního daňového subjektu¹⁰. Sazba daně je vždy upravena v příslušném daňovém zákoně. Sazby daně se zpravidla podle vztahu k velikosti základu daně dělí na relativní (procentní nebo poměrné či proporcionální) a pevné.

Relativní sazba vyžaduje, aby základ daně byl stanoven v penězích (valorický základ daně). Je stanovena v procentech.

Relativní sazba může být lineární, progresivní nebo regresivní.

Lineární sazba je stále stejná bez ohledu na výši základu daně. Je stanovena jako určité procento ze základu daně, které se nemění s velikostí základu daně. Výhodou je jednoduchost výpočtu.

U progresivní sazby daně sazba daně roste s růstem základu daně. V praxi se může použít sazba klouzavě progresivní, kdy sazba daně neroste se zvýšením základu o každou peněžní jednotku (korunu), ale po určitých pásmech s tím, že vyšší sazbou je zdaněna vždy pouze ta část základu daně, která přesahuje hranici pásma, nebo stupňovitě progresivní, kdy sazba daně roste po určitých stupních a uplatňuje se na celý základ daně.

U regresivní sazby daně se sazba daně snižuje s růstem základu daně s tím, že i zde lze uplatnit stupňovitost nebo klouzavost.

Pevná sazba je stanovena v penězích na objemovou jednotku základu daně, což znamená, že základ daně není vyjádřen v penězích (specifický základ daně), ale v objemových jednotkách (kusech, m², litrech aj.). Je stanovena určitou pevnou částkou v korunách českých na jednotku základu daně. Ojediněle se používá smíšená (kombinovaná) sazba, kdy předmět daně je zčásti zdaněn pevnou sazbou u části specifického základu daně a zčásti procentní sazbou u části valorického základu daně.

Podle druhu základu daně lze sazbu daně rozlišit na jednotnou a diferencovanou. Jednotná sazba je taková, která je stejná pro všechny druhy předmětu daně nezávisle na jeho kvalitě či na typu daňového subjektu. Diferencovaná sazba se liší podle druhu předmětu daně (jeho kvality) nebo podle druhu daňového subjektu.

Vzhledem k tomu, že sazba daně je algoritmus, může být základní sazba konstrukčně doplňována dalšími prvky výpočtového vzorce jako je snížení nebo

¹⁰ BONĚK, V. - BĚHOUNEK, P. - BENDA, V. - HOLMES, A. *Lexikon daňové pojmy*. Praha: Sagit, 2001, s. 395; KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 159-160; VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2018*. Praha: Vox, a.s., 2018, s. 24-37.

zvýšení sazby daně. Prostřednictvím snížení a zvýšení sazby daně, které může být relativní nebo absolutní, se uplatňuje stimulační funkce daně.

V současné daňové soustavě ČR se používají tyto typy daňových sazeb: podle druhu základu daně: jednotná nebo diferencovaná sazba a za další podle vztahu k velikosti základu daně: pevná nebo relativní (poměrná) sazba lineární.

Jednotná sazba daně je sazba, která je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně nezávisle na jeho na kvalitě je uplatňována v daňové soustavě ČR pouze u daně z nabytí nemovitých věcí ve výši 4 % a od roku 2008 se týká i daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % v plné šíři jen u daňových rezidentů.

Diferencovaná sazba daně jejíž velikost se liší podle druhu předmětu daně se používá např. u DPH, kde na většinu zboží a služeb činí 21 %, pro potraviny 15 % a pro léky nebo knihy 10 %. Sazba daně může být diferencovaná i podle daňového subjektu, což platí pro daň z příjmů právnických osob, kde se nižší sazba týká penzijních společností ve výši 0 % nebo základních investičních fondů ve výši 5 %.

Pevná sazba daně vztažená k objemové jednotce základu daně bez ohledu na peněžní ocenění základu daně je stanovena absolutní částkou na jednotku fyzického objemu základu daně, např. u spotřební daně 1 hl piva nebo u daně z nemovitých věcí 1 m² pozemku nebo stavby apod.

Relativní sazba daně udávající určitý podíl, resp. procento ze základu daně je hojně v naší daňové soustavě využívána. Lineární sazba daně určená stejným procentem při různém základu daně se používá např. u daně z příjmů, u daně z nabytí nemovitých věcí, u DPH.

Progresivně klouzavá sazba daně se používala do roku 2014 u již zrušené daně dědické a darovací a do roku 2008 se používala i u daně z příjmu fyzických osob, kdy byla nahrazena lineární sazbou.

Degresivní sazba daně nebyla v ČR používána.

Následující tabulka ukazuje recentní zastoupení druhů sazeb daně u jednotlivých daní v ČR.

Tab. č.1: Daňová sazba v daňové soustavě ČR

Daň	Druh daňové sazby	Výše
Příjmy fyzických osob	Jednotná Lineární	15 %
Příjmy právnických osob	Diferencovaná Lineární	21 % (0 %, 5 %)
Hazardní hry	Diferencovaná Lineární	23 %; 35 %
Nemovitě věci - Pozemky - Stavby	Diferencovaná Lineární Pevná Pevná	0,75 %; 0,25 % 5; 2; 1; 0,20 Kč 10; 8; 6; 2 Kč
Nabytí nemovitých věcí	Jednotná Lineární	4 %
Silniční daň	Diferencovaná Pevná	1 200 – 4 200 Kč/cm ³ 1 800 – 44 100 Kč/t
Spotřební daně - Minerální oleje - Víno a meziprodukty - Lih - Pivo - Tabákové výrobky Cigarety Doutníky, cigarillos Tabák ke kouření	Diferencovaná Pevná Smíšená	660 – 13 710 Kč/ 1000l 0 – 3 933 Kč/t 0 – 2 340Kč/hl 14 300 – 28 500 Kč/hl 16 – 32 Kč/hl 27 % + 1,46 Kč/kus 1,71 Kč/kus 2 236 Kč/kg
DPH	Diferencovaná Lineární	21 %; 15 %; 10 %
Energetické daně - Zemní plyn - Pevná paliva - Elektřina	Diferencovaná Pevná	136,80 Kč/MWh 264,80 Kč/MWh od 1. 1. 2020 8,50 Kč/GJ 28,30Kč/MWh

Zdroj: Vlastní zpracování z příslušných právních předpisů upravující jednotlivé daně.

Jak je patrné z tabulky č. 1, jednotná sazba daně se čistě používá pouze u daně z nabytí nemovitých věcí. Smíšená sazba daně se používá jen u daně spotřební z cigaret.

Výběr daní v České republice zabezpečuje finanční správa¹¹. V následující tabulce je zobrazen výběr daňové povinnosti a inkasa včetně výtěžnosti v roce 2018.

Tab. č. 2: Vybrané daňové povinnosti a inkaso v roce 2018¹²

Druh příjmu	Povinnost	Inkaso	Výtěžnost (%)
Daň z přidané hodnoty	407 407	413 013	102
Daň z příjmu právnických osob	162 756	166 131	102
Daň z příjmu fyzických osob - příznání	7 294	7 841	107
Daň z příjmu fyzických osob - záv. činnost	193 849	193 676	100
Daň silniční	6 063	6 276	104
Daň z nemovitých věcí	10 772	10 829	101
Daň z nabytí nemovitých věcí	14 029	13 573	97

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR 2018

3 ZAHRANIČNÍ INSPIRACE

Švédsko, země polotučného mléka, je zemí s dlouhodobou a hluboce zakořeněnou tradicí sociálního státu s vysokou mírou zdanění, která je jednou z nejvyšších na světě. Životním receptem Švédů je koncept „lagom“¹³.

Slovo lagom má prastarý původ. V romantizované verzi si vikingové podávali mezi sebou roh s medovinou a říkali si: „*laget om*“, což znamená pro celé mužstvo. Medovinu musel donést k ústům každý muž, a aby se dostalo na všechny, musel se každý přiměřeným douškem napít. Ve skutečnosti švédské „*lag*“ znamená mimo jiné i „zákon“ a starošvédské slovo „*laguhm*“ v překladu „*podle zákona*“ či „*zákonný*“. Termín označoval správné a vhodné chování

¹¹ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů; Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Finanční správa ČR [online]. 2019. [cit. 2019/30/10] Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018. Dostupné z WWW: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf.

¹³ Blíže BRONESOVÁ, A. *Žijeme lagom. Život v rovnováze na švédský způsob života*. Praha: Mladá Fronta, 2018.; DUNNE, L. *Lagom. Švédské umění života v rovnováze*. Praha: Alpha Book, 2018.; BRANTMARKOVÁ, N. *Lagom. Tajemství spokojeného života*. Brno: BizBooks, 2018.; CARLSSON, E. *Život ve stylu lagom. Švédský způsob života*. Praha: Anag, 2017.

v rámci společnosti. V tomto smyslu je pojem „*lagom*“ sociálním konceptem vztahujícím se k vytváření spravedlivé společnosti, která vede své členy k tomu, aby se řídili nejen psanými zákony, ale i zdravým rozumem. Koncept se překládá jako „*ani moc, ani málo, tak akorát, všeho s mírou*“. Ve Švédsku se tento koncept odráží ve všech oblastech zejména v péči o veřejné prostory, placení daní a vztahy se sousedy. Je spojen s představou, že pokud bude vše vyvážené a bude toho přiměřené množství, bude výsledkem spravedlivá a rovnoprávná společnost a celkově dobrý život. Lagom odráží skutečnost, že jsme všichni součástí celku a že máme společnou odpovědnost. Tento koncept vyvolává pocit spokojenosti, dostatku všeho a citového uspokojení.

Pro švédský daňový systém¹⁴ jsou typické přímé daně důchodové a majetkové a nepřímé daně univerzální a selektivní. Daňová soustava obsahuje daň ze zisků korporací, osobní důchodovou daň, daň z nemovitostí, DPH a spotřební daně (minerální oleje, alkohol, tabákové výrobky)¹⁵. Odvody doplňuje sociální pojištění¹⁶.

Dále je nahlíženo na jednotlivé daně z hlediska daňové sazby. Dani ze zisků korporací podléhají zejména veřejné a soukromé společnosti, hospodářské asociace a nadace registrované ve Švédsku. Sazba je jednotná a relativní ve výši 21,4 %.

Osobní důchodové daně podléhají fyzické osoby. Jde o daň národní a také o municipální osobní daň. Základem národní daně je zdanitelný příjem snížený o odpočty. Příjem je rozdělen do 3 kategorií: z podnikání, kapitálový příjem a zaměstnanecký příjem. Daňová sazba je diferencovaná a klouzavě progresivní u příjmů z podnikání a ze zaměstnaneckých příjmů. U kapitálových příjmů je zavedena lineární sazba daně ve výši 30 %. Municipální daně podléhají jednotlivci ze svých příjmů z podnikání a zaměstnaneckých příjmů. Základ municipální daně je totožný s národní důchodovou daní. Municipální daň se vybírá jednotnou sazbou v průměrné výši závislé na municipalitě ve výši 32,12 %. Není odečitatelná pro účely národní daně. V případě, že by součet národní daně a municipální daně přesáhl 60 %, sníží se národní daň tak, aby bylo dosaženo 60% hranice.

Sociální pojištění odvádí zaměstnavatelé, zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné. Sazba je diferencovaná a lineární. Pro zaměstnavatele, kteří platí většinu (důchodové pojištění, zdravotní pojištění, pojištění v nezaměstnanosti,

¹⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018, s. 336-339.

¹⁵ Švédské ministerstvo financí [online]. 2019. [cit. 2019/13/10] Taxes and Tariffs. Dostupné z WWW: <https://www.government.se/government-policy/taxes-and-tariffs/> a <https://www.regeringen.se/>.

¹⁶ Aktuální informace jsou dostupné na stránkách švédské daňové agentury Skatteverket na <https://www.skatteverket.se/>.

pozůstalostní pojištění, rodičovské pojištění, pojištění pracovních úrazů, všeobecná daň ze mzdy) neexistuje žádný strop pro vyměřovací základ. Platby jsou odečitatelné pro účely korporátní daně. Celková výše dosahuje 31,42 %. Zaměstnanci platí jen důchodové pojištění ve výši 7 %. Základem je příjem do výše 495 700 SEK a neplatí ji osoby, které dosáhly 65 a více let. Osoby samostatně výdělečně činné platí příspěvky na sociální pojištění z dosaženého příjmu z podnikání v celkové výši 28,97 %. Platby jsou daňově uznatelné pro výpočet osobní důchodové daně.

Daň z nemovitostí se vybírá z majetku sloužícímu ke komerčním nebo výrobním účelům. Základem daně je odhad hodnoty nemovitosti. Sazba je diferencovaná a lineární ve výši 0,5 % pro průmyslový majetek a 1 % pro komerční prostory. Daň je odpočitatelná pro účely daně ze zisku korporací. Ostatní nemovitosti podléhají poplatku, který vybírají municipality.

Pro DPH se uplatňuje daňová sazba diferencovaná a lineární ve výši 25 % v základní sazbě, ve výši 12 % ve snížené sazbě pro potraviny, turistické služby, dále ve výši 6 % pro tuzemské tiskoviny, vstupné, domácí přepravy osob a konečně ve výši 0 % pro léky na předpis a některé finanční, pojišťovací a zajišťovací služby.

Na spotřební daně (minerální oleje, alkohol a tabákové výrobky) je uvalována diferencovaná a pevná sazba. Daň z benzínu je srovnatelná s ostatními zeměmi EU, vyšší daň je u nafty na topení. Vláda od 1. 1. 2019 prosadila další zvýšení spotřebních daní z benzínu a nafty, které se s DPH podílí na celkové ceně již více než 60 %. Cena energií z fosilních zdrojů patří kvůli výši daní mezi nejvyšší v Evropě. Daně se podílejí až ze 75 % na prodejní ceně tabákových výrobků (DPH 25 % a spotřební daň cca 51 %).

Zdanění alkoholu je obzvláště vysoké z důvodu ochrany veřejného zdraví a morálky. Výše spotřební daně se řídí obsahem alkoholu v nápoji. V případě „tvrdého“ alkoholu je sazba 516,59 SEK z litru čistého etylalkoholu. Na vína s obsahem alkoholu 8,5–15 % se vztahuje daň 26,18 SEK/litr. Silnější pivo (3,5 % a více) podléhá dani ve výši 2,02 SEK/litr. Slabší pivo (v úvahu přichází pouze 2,8 %) se spotřební daní nezdaňuje a prodává se volně mimo státní monopol.

Souhrnná daňová sazba ve Švédsku je vyšší než v České republice. Činí 103,6 %¹⁷.

¹⁷ Finance.cz [online]. 2019. [cit. 2019/13/10] OECD: Kde je souhrnná daňová sazba nejvyšší? Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/527225-eocd-nejvyssi-danova-sazba/>.

ZÁVER

Adam Smith navrhl první ucelenou soustavu daňových principů¹⁸, tzv. daňové kánony. Podle něj by mělo být ve vazbě k nastavení daňové sazby dodrženo při zdanění toto pravidlo: „*V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.*“

Z tohoto tradičního principu vyplývá jednoznačně požadavek na správnou míru nastavení daňové sazby. Lze se inspirovat švédským konceptem „*lagom*“, který znamená tak akorát. Algoritmus výpočtu sazby daně by proto měl být jednoduchý a srozumitelný a pokud možno jednotný. Správná výše sazby daně odpovídá konceptu daňové spravedlnosti a pozitivně stimuluje ekonomické a daňové subjekty, což pozitivně ovlivňuje fungování celého daňového systému¹⁹. K tomu patří i motivace pro daňové subjekty daň zaplatit.

Na daňovou sazbu lze aplikovat principiální triádu daňových změn, a to:

1. Snížení daňových sazeb je možné vždy, pokud se současně zvýší daňový základ.
2. Zvýšení daňových sazeb je možné po volbách.
3. Je možné současně zvýšit daňovou sazbu i základ daně, pokud to lze svést na předchozí vládu²⁰.

Při hlubší úvaze dojdeme k tomu, že sazba daně stejně jako daň je nástrojem politickým, ekonomickým, psychologickým a sociálním v první řadě a teprve druhé řadě nástrojem pozitivní stimulace.

Jednotlivé daňové sazby obsažené v daňové soustavě ČR z hlediska své výše mají určitou motivační, resp. stimulační funkci. Souhrnná daňová sazba je však v České republice velmi vysoká. Volba jednotlivých typů daňových sazeb u konkrétních typů daní je z hlediska teoretického volena správně. Otázkou zůstává nastavení výše. Je na státu, zákonodárci, snížit výši daňových sazeb nebo sjednotit druhy daňových sazeb tak, aby kromě stimulační funkce vyvolal i vnitřní motivaci daň zaplatit. To, co odrazuje daňové subjekty od platby, je zejména vědomí nespravedlnosti a nemorálnosti stanovení výše daně, kdy je stanovena vysoko a odrazuje od ekonomické aktivity. Daňové sazby by proto měly být nastaveny přiměřeně a jednotně, aby stát mohl plnit svoji funkci hradit

¹⁸ SMITH, A. *Bohatství národů: Pojednání podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2016, s. 732-735.

¹⁹ Viz požadavky na daňový systém. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a. s., 2005, s. 17.

²⁰ Citáty [online]. 2019. [cit. 2019/16/10] Citáty o daních. Dostupné z WWW Zdroj: <https://citaty.net/citaty/1990249-murphyho-zakon-obecne-principy-berniho-urednika-podle-s-p-stewe/>

celospolečenské potřeby, a zároveň aby splňovaly požadavky daňové spravedlnosti a únosnosti daňového zatížení vedoucí k pocitu sounáležitosti s celkem a motivace investovat do společnosti.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5..
2. BAKEŠ, M. - KARFÍKOVÁ, M. - KOTÁB, P. - MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7, 549 s.
3. BONĚK, V. - BĚHOUNEK, P. - BENDA, V. - HOLMES, A. *Lexikon daňové pojmy*. Praha: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5, 626 s.
4. BRANTMARKOVÁ, N. *Lagom. Tajemství spokojeného života*. Brno: BizBooks, 2018. ISBN 978-80-265-0723-9, 278 s.
5. BRONESOVÁ, A. *Žijeme lagom. Život v rovnováze na švédský způsob života*. Praha: Mladá Fronta, 2018. ISBN 978-80-204-4661-9, 224 s.
6. CARLSSON, E. *Život ve stylu lagom. Švédský způsob života*. Praha: Anag, 2017. ISBN 978-80-7554-103-1, 176 s.
7. Citáty [online]. 2019. Citáty o daních. Dostupné z WWW Zdroj: <https://citaty.net/citaty/1990249-murphyho-zakon-obecne-principy-berniho-urednika-podle-s-p-stewe/>.
8. DUNNE, L. *Lagom. Švédské umění života v rovnováze*. Praha: Alpha Book, 2018. ISBN 978-80-87529-15-7, 160 s.
9. ENGLISH, K. *Soustava národního hospodářství*. 2. sv. Praha: Melantrich, a. s., 1938, 724 s.
10. Finance.cz [online]. 2019. OECD: Kde je souhrnná daňová sazba nejvyšší? Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/527225-eocd-nejvyssi-danova-sazba/>.
11. Finanční správa ČR [online]. 2019. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018. Dostupné z WWW: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace o cinnosti FS CR za rok 2018.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace%20o%20cinnosti%20FS%20CR%20za%20rok%202018.pdf)
12. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-503-6, 159 s.
13. JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. A KOL. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň, Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2, 492 s.
14. KARFÍKOVÁ, M. A KOL. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0, 356 s.

15. KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. ISBN 80-04-26059-4, 492 s.
16. KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s.
17. KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. ISBN 80-901647-0-6, 251 s.
18. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie. Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-092-0, 112 s.
19. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2, 279 s.
20. RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7. ISBN 978-80-7239-230-8, 509 s.
21. SCHMIDBAUER, W. *Psychologie, lexikon základních pojmů*. Praha: Naše vojsko, 1994. ISBN 80-206-0459-6, 208 s.
22. Ministerstvo financí Švédska, dostupné WWW: a <https://www.regeringen.se/>.
23. SMITH, A. *Bohatství národů: Pojednání podstatě a původu bohatství národů*. Praha: Liberální institut, 2016. ISBN 978-80-86399-60, 872 s.
24. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8, 301 s.
25. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5, 384 s.
26. Švédská daňová agentura, dostupné <https://www.skatteverket.se/>.
27. VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: Vox, a. s., 2014. ISBN 80-86324-60-5, 391 s.
28. VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2018*. 403 s. Praha: Vox, a.s., 2018, s. 24-37.

KONTAKT NA AUTORA

smrzova@kfp.zcu.cz

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická

Sady Pětatřicátníků 14

306 41 Plzeň

Česká republika

POLITICKÉ A EKONOMICKÉ DÔSLEDKY ZNÍŽENIA SADZBY DANE Z PRÍJMOV PRÁVNICKÝCH OSÔB¹

POLITICAL AND ECONOMIC CONSEQUENCES OF REDUCING THE LEGAL PERSON TAX RATES

Monika Stojáková

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Sadzba dane z príjmu právnických osôb vo vyspelých ekonomikách je predmetom intenzívnej verejnej diskusie. Konkurencia v oblasti mobilného kapitálu, najmä vrátane priamych zahraničných investícií, prinútila niekoľko krajín znížiť alebo zvážiť zníženie svojich sadziieb dane z príjmu právnických osôb s cieľom prilákať zahraničných investorov, najmä v dôsledku globálnej finančnej krízy. Cieľom príspevku bude posúdiť dopady, či už pozitívne alebo negatívne na ekonomiku Slovenskej republiky v prípade zníženia sadzby dane z príjmov právnických osôb.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

sadzba, daň, rozpočet, dopad

Abstract in English language:

The corporate tax rate in developed economies is subject to intensive public debate. Competition in the field of mobile capital, including in particular foreign direct investment, has forced several countries to reduce or consider lowering their corporate tax rates in order to attract foreign investors, particularly as a result of the global financial crisis. The aim of the paper will be to assess the impact, whether positive or negative, on the economy of the Slovak Republic in case of lowering the corporate tax rate.

Keywords in English language:

rate, tax, budget, impact

¹ Tento príspevok bol spracovaný v rámci projektu VEGA 1/0846/17: „Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo- právne dopady“.

ÚVOD

Dlho očakávanou novelou zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, bude okrem iného s účinnosťou od 1.1.2020 znížená sadzba dane pre právnické osoby, ktorých príjmy (výnosy) v zdaňovacom období nepresiahnu sumu 100 000 € a pre fyzické osoby, ktoré dosahujú príjmy z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti za splnenia podmienky, že ich výnosy neprekročia sumu 100 000 €. Výška sadzby dane by takto bola znížená o celých 6 percentuálnych bodov u právnických osôb, a o 4 percentuálne body u fyzických osôb. Avšak mnoho odborníkov z tejto oblasti má dojem, že zníženie na 15 % je málo ambiciózne zo strany štátu.

Pokiaľ sa pozrieme na sadzby daní z príjmov v ostatných krajinách, zistíme, že je nepravdepodobné, aby krajiny čelili rovnakým stimulom pri určovaní svojich preferovaných sadzieb alebo pri uprednostňovaní harmonizácie sadzieb dane z príjmu právnických osôb. Jedným špecifickým aspektom ovplyvňovania politických preferencií danej krajiny je veľkosť jej hospodárstva. Literatúra skutočne naznačuje, že veľké a malé krajiny zvyčajne čelia rôznym ekonomickým, hospodárskym, politickým dopadom.² Jadro argumentu je, že malé krajiny môžu efektívne využívať nízke sadzby dane z príjmu právnických osôb na prilákanie zahraničného kapitálu, zatiaľ čo veľké ekonomiky majú tendenciu udržiavať vyššie sadzby kvôli domácej zaujatosti a miestnej aglomerácii. Ekonomiky takto pôsobia ako akýsi stimul pre odliv investícií. Ak by to tak bolo, malé krajiny by pravdepodobne čelili čistým stratám z harmonizácie dane z príjmu právnických osôb (či už prostredníctvom daňovej sadzby alebo harmonizáciou daňového základu), zatiaľ čo veľké ekonomiky by získali iba skromné zisky.

V stabilnom daňovom systéme, ako aj pri stagnujúcich daňových sadzbách existuje domnienka ich aktívnej stimulačnej funkcie v ekonomickom mechanizme vo vzťahu k podnikateľským subjektom.³ Práve zo stagnujúceho dôvodu je potrebné zvýšiť efektívnosť výberu daní, ako aj zabezpečiť rýchlejší rast hospodárstva. Preto si v úvode kladiem otázku, či je zníženie sadzby dane z príjmov pozitívnym/negatívnym stimulantom zo strany štátu?!

² SORENSEN, P. B. *International tax coordination: Regionalism versus globalism*. In *Journal of Public Economics*, 88(6), 2004, s. 1187–1214. Dostupné na: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0047272703000628?token=B5C74C45BD5BF1C3516FD81D497C93F347859A45F9702F76599286561674DCC53F19A0AFD64D3B67A2546EA65354DD9C>.

³ BUJŇÁKOVÁ, M. *Prínos priamych daní pre štátny rozpočet*. In *ACTA Iuridica Cassoviensia*, č. 25, 2004, s. 85.

1. PREČO ZDAŇUJEME DAŇOU Z PRÁVNICKÝCH OSÔB?

Pred preskúmaním deformácií spôsobených daňou z príjmu právnických osôb je potrebné v prvom rade prediskutovať dôvody pre daň z príjmu právnických osôb. Prvým dôvodom pre zdaňovanie daňou z príjmu právnických osôb súvisí so zásadou výhod. PO konzumujú a využívajú verejné statky - najmä infraštruktúru - napríklad vzdelávanie pracovníkov. Preto sa môže zdať, že je bežné, že PO platia dane ako kompenzáciu za určité verejné služby. Tieto stanoviská, aj keď sú atraktívne, sú niekedy spochybňované z dôvodu slabého a skôr nepriameho prepojenia medzi využívaním týchto služieb a stanovením základu dane z príjmu právnických osôb, pretože PO svojim spôsobom „vlastnia“ jednotlivcov, ktorí sú tiež zdanení, čo predstavuje riziko dvojitého zdanenia. Medzi ďalšie dôvody patria napríklad dopad na štátnu pokladnicu, ako aj politické obmedzenia, ktoré si rozoberieme nižšie.⁴

PO zakladajú svoje rozhodnutia na ziskovosti svojich investícií po zdanení - ďalší kapitál bude investovaný, ak bude schopný získať vyššiu návratnosť, ako sú náklady na získanie financovania od investorov na svetových trhoch. PO vyhľadávajú nové zariadenia v jurisdikciách, ktoré ponúkajú najlepšie výnosy. Keďže mnoho PO pôsobí v globálnych dodávateľských reťazcoch, krajiny, ktoré poskytujú kvalifikovanú pracovnú silu, politickú stabilitu, infraštruktúru a priaznivú daňovú politiku, pritiaľnu investície s cieľom vytvoriť nové pracovné miesta a zvýšiť príjmy. Všetky ostatné rovnaké, nižšie efektívne daňové sadzby povzbudia väčšie investície.

2. DOPAD ZNÍŽENEJ SADZBY DANE NA ŠTÁTNY ROZPOČET

Daň z príjmov či už fyzickej osoby alebo právnickej osoby patrí jednoznačne k jedným z hlavných „ŕahačov“ nášho štátneho rozpočtu (po DPH). Každý štát na základe svojho štátneho rozpočtu sústreďuje svoje peňažné prostriedky a zároveň ich prerozdeľuje na úhradu výdavkov, ktoré súvisia s plnením štátnych úloh. Motivácia na zníženie sadzby dane z príjmu právnických osôb bola spojená s pozitívnym hospodárskym vývojom, aj keď táto skutočnosť nebola jasne dokázaná.

Na regulovanie hospodárskej politiky a stability štát využíva rôzne operácie a ekonomické nástroje, medzi ktoré môžeme zaradiť aj tie daňové. Cieľom výberu

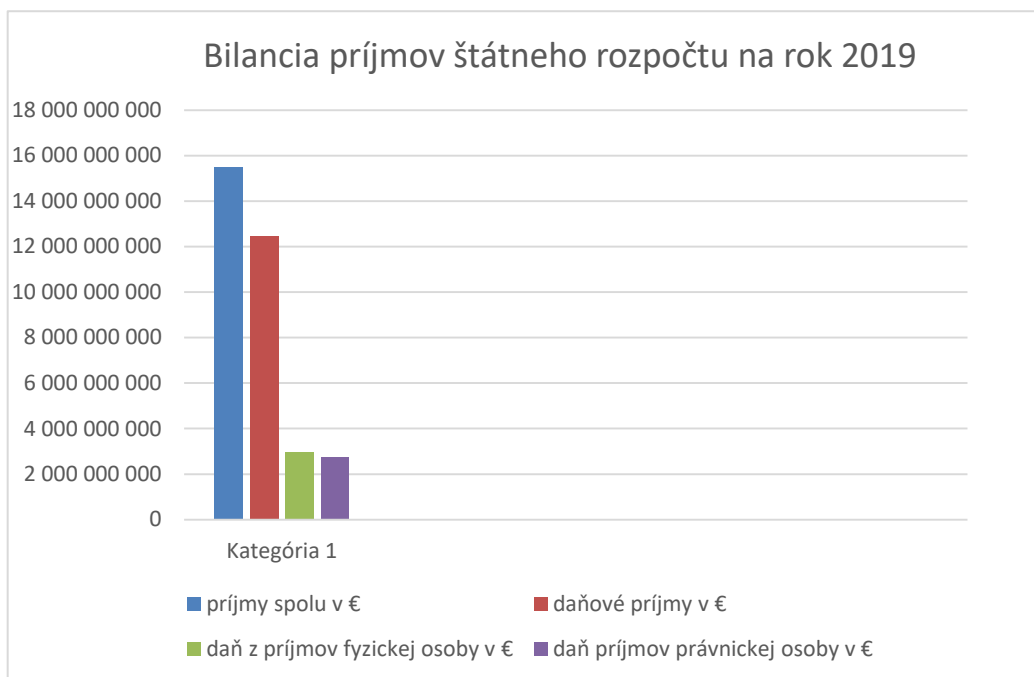
⁴ NICODÈME, G. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*. In: *CESifo Working Paper, No. 2477, Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo)*. Munich, 2008, s. 3 a nasl. [online]. [cit. 08-19-2019]. Dostupné z: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/26522/1/589389556.PDF>.

daní je predovšetkým zabezpečiť fiskálnu funkciu štátu, a to pri dodržiavaní princípu daňovej neutrality, ako aj znižovaním daňového zaťaženia (čo sa deje, ako to môžeme vidieť aj teraz, pred blížiacimi sa parlamentnými voľbami). Zníženie sadzby dane z príjmov právnických osôb bolo zaznamenané už v roku 2017, kedy sadzba dane klesla z 23% na 22%. Podľa daňového reportu Slovenskej republiky z októbra 2018 vyplýva, že hoci sadzba dane bola znížená, výber dane z príjmov právnických osôb rástol a prispieval k rastu očisteného daňového základu.⁵ Samozrejme je rozdiel, ak sadzba dane klesne o 1 percentuálny bod alebo o 6 percentuálnych bodov. Predpokladá sa, že štátny rozpočet znížením sadzby dane z príjmov právnických osôb stratí cca 42 mil. € do svojho rozpočtu. Na druhej strane sa predpokladá, že ak štát „vyjde v ústrety“ mikropodnikateľom, tieto subjekty nebudú mať potrebu optimalizovať svoje daňové povinnosti, ktoré im vyplývajú priamo zo zákona.

Pre lepšiu prehľadnosť príjmov štátneho rozpočtu som spracovala graf č.1 (pozri nižšie), v ktorom som vykreslila bilanciu príjmov štátneho rozpočtu na rok 2019. Z grafu vyplýva, že daň z príjmov právnickej osoby, ktorá neodmysliteľne plynie do štátneho rozpočtu je v porovnaní s daňou z príjmov fyzickej osoby nižšia, ale v žiadnom prípade nezanedbateľná. Z predkladaného návrhu zákona vyplýva, že hoci takéto zníženie sadzby dane bude mať negatívny dopad na rozpočet Slovenskej republiky, časom by sa to malo upraviť a v budúcnosti by sa mal zefektívniť výber dane a zároveň by malo dôjsť k nárastu domáceho inovačného potenciálu v podnikateľskom prostredí.

⁵ Daňový report Slovenskej republiky 2018. [online]. [cit. 06-09-2019]. Dostupné z: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/50-danovy-report-slovenskej-republiky-2018-oktober-2018-2.html>.

Graf č. 1: Bilancia príjmov štátneho rozpočtu na rok 2019 (vlastné spracovanie).



Vyššie bolo spomenuté, že sadzba dane z príjmov právnickej osoby kolísala počas predchádzajúcich rokov. Od 1.1.2013 do 31.12.2013 bola výška sadzby dane až 23 %. Od roku 2014 až do konca roku 2016 bola sadzba ustálená vo výške 22 %. Od 1.1.2017 nastala opäť zmena, ktorá trvá až dodnes, pričom sadzba dane z príjmov právnickej osoby je stanovená vo výške 21 % zo základu dane. V grafe č. 2 je znázornená výška príjmov právnických osôb od roku 2014 až do roku 2018.⁶

⁶ Viac pozri štátne záverečné účty SR. Dostupné z: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/verejne-financie/statny-zaverecny-ucet-sr/>.

Graf č. 2: Prehľad príjmov štátneho rozpočtu: daň z príjmov právnických osôb (vlastné spracovanie).



Z grafu pre účely príspevku vyplýva, že hoci sadzba dane z príjmov právnických osôb bola od 1.1.2014 až do 31.12.2016 znížená o jeden percentuálny bod oproti roku 2013, nedošlo k takému výpadku príjmov, ktoré by boli pre Slovenskú republiku a jej štátny rozpočet devastačné. V roku 2015 a 2016, kedy bola sadzba dane stanovená na úroveň 22 %, príjmy z dane právnickej osoby boli dokonca vyššie v porovnaní s rokom 2013, kedy bola sadzba dane vyššia (23 %).

2.1 Prospešný vplyv na podnikateľské prostredie

Verejnosť vníma zdaňovanie výnosov PO ako progresívny a relatívne neškodný spôsob zvyšovania vládnych príjmov. Ekonómovia však už dlho tvrdia, že ak subjekty čelia vyšším daňovým sadzbám pravdepodobne reagujú znížením investícií, znížením zamestnanosti alebo jednoducho premiestnením na miesta s nižšími daňovými sadzbami. Výsledkom bude, že časť bremena dane z príjmu právnických osôb sa presunie na zamestnancov vo forme nižších miezd, spotrebiteľov vo forme vyšších cien alebo na iných (napríklad vlastníkov pôdy).

Hoci sa znížením sadzby dane z príjmov právnickej osoby zníži prílev finančných prostriedkov do štátnej kasy, zníženie však má potenciál v prípade

lepšie fungujúceho podnikateľského prostredia. Znížením sadzby dane sa v konečnom dôsledku myslelo na mikropodnikateľov a živnostníkov, ktorí nedosahujú vysoký ročný výnos zo svojej podnikateľskej činnosti. Týmto by sa malo ozdraviť podnikateľské prostredie, pretože sa poskytne aspoň čiastočne rovnaká príležitosť na podnikanie s požadovaným výnosom.

Prečo nižšia daňová sadzba?

- prístup k financovaniu je pre mikropodnikateľov ťažší a drahší. Znížením sadzby dane sa umožňuje udržať si viac zárobkov, ktoré môžu pomôcť financovať rast podnikania,
- náklady spojené so správou daní,
- znášajú väčšie bremeno, pokiaľ ide napr. o dane z nehnuteľností alebo dane z príjmov (zamestnanci), pretože tieto dane sa musia platiť bez ohľadu na to, či dosahujú alebo nedosahujú výnos.

Dane, výška, spôsob platenia daní, daňové zvýhodnenie či znevýhodnenie ovplyvňuje aj rozhodovanie podnikateľských subjektov, tak ako o ich súčasných, ale predovšetkým o budúcich podnikateľských aktivitách. Účinkom daňovej politiky je vytvorenie priaznivého prostredia pre rozvoj podnikateľských aktivít, ale taktiež ho môže negatívne ovplyvňovať, dokonca utlmať (daňové zákonodarstvo ako súčasť realizácie daňovej politiky ovplyvňuje aktuálne a budúce podnikateľské aktivity priamo, ako aj nepriamo).⁷ Platenie daní je povinnosť, ktorá nezávisí od prianí jednotlivcov a právnických osôb, ale je založená na finančnej suverenite štátu a právnej sile. Znižovanie sadzby dane môže mať paradoxne pozitívny dopad na výber dane, čo sa na našom území pozitívne preukázalo aj v roku 2004, kedy sa zaviedla rovná sadzba dane pre všetky druhy príjmov právnických ako aj fyzických osôb, lineárna sadzba dane vo výške 19 %. Samotný výpadok spôsobený znížením sadzby dane z príjmov právnických osôb bol vtedy vykompenzovaný vyššou ochotou daňových subjektov platiť daň a nižšou potrebou využívať daňovú optimalizáciu či spôsobovať daňové úniky.

Znižovanie sadzby dane má nezanedbateľný vplyv aj na rozvoj

⁷ Viac pozri ČAKOCI, K.- ČERVENÁ, K. *Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská)*. In: *Dny práva 2017- Days of Law 2017: časť III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 114; KICOVÁ, A. *Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie*. In: *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 437–451.

podnikateľského prostredia (resp. motiváciu podnikat'⁸). Ak dane z príjmu bránia hospodárskej činnosti krajiny je logické iba dospieť k záveru, že zníženie sadzieb dane z príjmu bude znamenať pravdepodobne opak. Priamym zmiernením zaťaženia produktivity a investícií môžu vlády povzbudiť vznik nových PO a existujúce PO môžu rozšíriť svoju jurisdikciu. Na medzinárodnej úrovni môže zníženie sadzieb dane z príjmu právnických osôb povzbudiť vonkajšie PO k presunu investícií a odradiť domáci podnik od premiestňovania sa inde. Všetky tieto faktory - jednotlivito alebo kombinovane - by pozdvihli hospodárstvo na novú vyššiu úroveň produkcie. Prakticky všetky dane majú do istej miery negatívny vplyv na hospodársky rast. Priamym zaťažením hlavných faktorov hospodárskeho rastu - investícií do tvorby kapitálu, podnikania a produktivity - sú však negatívy spojené s daňou z príjmu právnických osôb väčšie ako tie, ktoré vyplývajú v podstate zo všetkých ostatných foriem zdaňovania u nás.ñ

3. POLITICKÉ PRAVIDLÁ SLÚŽIACE AKO STIMULY PRE RAST HOSPODÁRSTVA

Príjmové systémy pozostávajú z rôznych daní, z ktorých každá má svoj vlastný súbor ekonomických a distribučných dôsledkov. Pri vytváraní a zmene fiskálnych systémov musia tvorcovia politik vyhodnotiť veľkosť a vzájomné pôsobenie takýchto účinkov. Pridáva sa ďalšia zložitosť, pretože každá daň má svoju vlastnú štruktúru vrátane základu, z ktorého sa vyberá daň, sadzovník sadzieb, ktorý sa uplatňuje na základ dane. Z toho vyplýva, že úplná politická analýza musí obsahovať tieto zložky: a) diskusiu o hospodárskych účinkoch konkrétnych daní a o tom, ako ovplyvňujú politickú podporu; b) preskúmanie toho, ako možno politickú podporu upraviť zmenou kombinácie daní a ich štruktúry a c) pochopenie toho, ako je podpora ovplyvnená veľkosťou celkových rozpočtov. Tu sú uvedené hlavné ekonomické zložky, ktoré sa dostanú do politickej analýzy.

Už v roku 1996 sa vyformovali kanály, ktoré sú primárne spojené s daňou z príjmu právnických osôb, a ktoré v súčasnosti majú enormný vplyv na zdaňovanie touto daňou. Prvým je odrádzanie od investícií, druhým je ovplyvňovanie ponuky pracovných síl, tretím je znižovanie produktivity rastu, štvrtým je znižovanie marginálnej produktivity kapitálu a piatym znižovanie efektívneho využívania ľudského kapitálu.⁹

⁸ ŠRENKEL, E.- SMORADA, M. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. Slovak business Agency, 2017, s. 68. Dostupné z: http://www.sbagency.sk/sites/default/files/file/sba_analyza_financneho_zatazenia-fin.pdf.

⁹ ENGEN, E. - SKINNER J. *Taxation and Economic Growth*. In: *National Tax Journal*, 49 (4), 1996, s. 617-642.

V konečnom dôsledku bude mať zníženie sadzby dane z príjmu výhody aj pre politiku. Ak má krajina vysokú daň z príjmu právnických osôb je viac než pravdepodobné, že nadnárodné spoločnosti používajú finančné štruktúry a transferové oceňovanie, aby zisky presunuli do jurisdikcií s nižšími daňami.

ZÁVER

Celkovo by vlády mali vziať do úvahy, že daňová politika má vplyv na podnikateľské zámery, a preto by mali nájsť najlepšiu kombináciu medzi priamymi a nepriamymi daňami, aby sa zabezpečil vysoký výber zdrojov príjmu. Iba tie reformy daní z príjmu právnických osôb a systémy dane z príjmu právnických osôb, ktoré sú navrhnuté tak, aby minimalizovali ekonomické narušenia, môžu pomôcť podporiť efektívne hospodárstvo.

Rozhodnutia mikropodnikateľov a živnostníkov o tom, *kam investovať, koľko investovať a kde sústreďovať* svoje príjmy sú ovplyvnené celým radom faktorov, zatiaľ čo zdanenie je jedným z nich. Na margo tejto skutočnosti je jasné, že investičné rozhodnutia ovplyvňujú aj samotné daňové sadzby.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že znižovaním daňového bremena, nezasahovaním do majetkovej sféry subjektov v takom značnom rozsahu, môže mať pozitívny vplyv na štátny rozpočet. Zásadnou otázkou však ostáva, ako vytvoriť systém na čo najlepšiu podporu hospodárskeho rastu a zároveň udržať rozpočtovú disciplínu a znížiť rozpočtové deficity. Dá sa odvodiť, že politika dane z príjmu právnických osôb môže do istej miery ovplyvniť spotrebu, investičnú činnosť a zamestnanosť. Vhodný daňový systém môže viesť k optimálnemu rozdeleniu zdrojov a k zvýšeniu hospodárskeho rastu.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BUJŇÁKOVÁ, M. *Prínos priamych daní pre štátny rozpočet*. In *ACTA Iuridica Cassoviensia*, č. 25, 2004. ISBN 80-7097-552-0, s. 77-86.
2. ČAKOCI, K.- ČERVENÁ, K. *Daňová politika a jej vplyv na kreovanie podnikateľského prostredia (teoretické východiská)*. In: *Dny práva 2017- Days of Law 2017: časť III. Stabilita a stabilizace podnikateľského prostředí*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-210-8974-7, 393 s.
3. ENGEN, E. - SKINNER J. *Taxation and Economic Growth*. In: *National Tax Journal*, 49 (4), 1996. ISSN 1211-1244, s. 617-642.
4. KICOVÁ, A. *Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplývajúci na podnikateľské prostredie*. In: *Právo – obchod – ekonomika: zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011. ISBN 978-80-7097-903-7, 530 s.

5. NICODÈME, G. *Corporate Income Tax and Economic Distortions*. In: *CESifo Working Paper, No. 2477, Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo)*. Munich, 2008, s. 3 a nasl. [online]. [cit. 08-10-2019]. Dostupné z: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/26522/1/589389556.PDF>.
6. SORENSEN, P. B. *International tax coordination: Regionalism versus globalism*. In: *Journal of Public Economics*, 88 (6), 2004, s. 1187–1214. ISSN 0047-2727. [online]. [cit. 01-10-2019]. Dostupné z: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0047272703000628?token=B5C74C45BD5BF1C3516FD81D497C93F347859A45F9702F76599286561674DCC53F19A0AFD64D3B67A2546EA65354DD9C>.
7. ŠRENKEL, L. - SMORADA, M. *Analýza finančného zaťaženia podnikania*. Slovak business Agency, 2017, s. 68. [online]. [cit. 01-10-2019]. Dostupné z: http://www.sbagency.sk/sites/default/files/file/sba_analyza_financneho_zatazenia-fin.pdf.
8. Daňový report Slovenskej republiky 2018. [online]. [cit. 06-09-2019]. Dostupné z: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/50-danovy-report-slovenskej-republiky-2018-oktober-2018-2.html>.

KONTAKT NA AUTORA

monika.stojakova@student.upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

ŠTÁT VS. ÚZEMNÁ SAMOSPRÁVA (LIMITY MIESTNYCH DANÍ)¹

STATE VS. LOCAL GOVERNMENT (LOCAL TAXES LIMITS)

Miroslav Štrkolec

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt

Ústava Slovenskej republiky ako základný zákon štátu deklaruje význam územnej samosprávy pre moderný demokratický a právny štát aj tým, že jej úprave venuje samostatnú štvrtú hlavu. Ústavnoprávna regulácia predpokladá financovanie potrieb územnej samosprávy predovšetkým z ich vlastných príjmov, a za tým účelom v rámci klasifikácie daní a poplatkov ustanovuje dane štátne aj miestne. Cieľom príspevku je preskúmať vývojové štádiá oprávnení obcí vo veci ukladania miestnych daní. Hypotézou, ktorú chceme overiť, je existencia zodpovedajúceho legislatívneho rámca pre reálne naplnenie ústavného predpokladu o financovaní potrieb obcí najmä z vlastných príjmov, konkrétne z miestnych daní.

Kľúčové slová

fiskálna decentralizácia, miestne dane, daň z nehnuteľností, sadzby miestnych daní

Abstract

The Constitution of the Slovak Republic, as the fundamental law of the state, declares the importance of territorial self-government for the modern democratic and legal state, also by giving it a separate fourth head to its regulation. Constitutional regulation declares the financing of the needs of territorial self-government mainly from their own incomes and for this purpose it provides also a local taxes within the classification of taxes and fees. The aim of the paper is to examine the developmental stages of municipal powers to impose local taxes. The hypothesis that we want to verify is the existence of an appropriate legislative framework for the real fulfillment of the constitutional assumption of financing the needs of municipalities, especially from their own incomes, namely from local taxes.

¹ Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu APVV-16-0160 s názvom: „*Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)*“.

Key words

fiscal decentralization, local taxes, real property tax, tax rates

ÚVOD

Ústavnoprávne východiská ukladania miestnych daní nachádzame vo viacerých článkoch základného zákona štátu. Bez ambície spočívajúcej v komplexnej ústavnoprávnej analýze oprávnení obcí ukladať miestne dane, základné východiská možno hľadať najmä v článkoch 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, čl. 59 a čl. 65 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“). Konanie na základe ústavy, v jej medziach, a v rozsahu a spôsobilom, ktorý ustanoví zákon je síce *de constitutione lata* viazané len na štátne orgány, ústavnoprávna doktrína však nevidí dôvod pre vyčlenenie orgánov územnej samosprávy spod týchto obmedzení². Aj orgány územnej samosprávy totiž majú znaky orgánov verejnej moci, v dôsledku čoho limitom rozsahu a samotného výkonu ich právomocí je ústava a zákon.

Keďže platenie daní je povinnosťou fyzických a právnických osôb, za ústavnoprávne východisko ukladania tejto povinnosti možno považovať čl. 13 ods. 1 písm. a) ústavy, podľa ktorého povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd. Konkretizáciou všeobecnej požiadavky zákonnosti ukladania povinností ustanovenej v čl. 13 ods. 1 písm. a) ústavy, je čl. 59 ods. 2 ustanovujúci princíp zákonnosti ukladania daní poplatkov³, v zmysle ktorého dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona. Napokon, kľúčovým z pohľadu vytvorenia ústavnoprávneho rámca kreácie vlastnej príjmovej základne územnej samosprávy, je čl. 65 ods. 2 ústavy, podľa ktorého obec a vyšší územný celok financujú svoje potreby predovšetkým z vlastných príjmov, ako aj zo štátnych dotácií. Ústavodarca chcel týmto podľa nášho názoru ustanoviť, že štátne dotácie ako príjmový zdroj miestnych rozpočtov prichádzajú do úvahy len vtedy, ak vlastné príjmy nestačia. Ináč povedané, ústavodarca vychádza z princípu relatívnej ekonomickej samostatnosti územnej samosprávy. V totožnom článku ústavodarca ustanovil, že zákon ustanoví, ktoré dane a poplatky sú príjmom obce a ktoré dane a poplatky sú príjmom vyššieho územného celku.

Jednotiacim bodom všetkých označených ústavných článkov je požiadavka zákonnej opory tak pre ukladanie povinností (aj daňových) ako aj zákonného vymedzenia daňových príjmov obcí a vyšších územných celkov. Reálna

² DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Komentár. 2. vydanie*. Šamorín: HEURÉKA, 2007, s. 95.

³ BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 83.

decentralizácia a zabezpečenie zodpovedajúceho výkonu samosprávnych úloh a funkcií obcí a samosprávnych krajov, ako aj preneseného výkonu miestnej štátnej správy, teda predpokladá nielen zodpovedajúce právne zakotvenie príjmových zdrojov územnej samosprávy ale aj vytvorenie zákonných rámcov pre ich skutočné dosiahnutie.

Toľko ústavné predpoklady. Pozrime sa preto bližšie na realitu v časových súvislostiach od prijatia ústavy až dodnes. Vzhľadom na obmedzený rozsah príspevku a tiež vzhľadom na skutočnosť, že v súčasnosti vyššie územné celky nemajú zákonom zverenú právomoc ukladať žiadnu miestnu daň, v ďalšom texte sústredíme našu pozornosť najmä na daňové oprávnenia obcí.

1. VÝVOJOVÉ ŠTÁDIÁ OPRÁVNENÍ ÚZEMNEJ SAMOSPRÁVY VO VECI UKLADANIA MIESTNYCH DANÍ

1.1. Obdobie pred fiskálnou decentralizáciou

Obdobie rokov 1992 až 2004 bolo charakterizované skutočnosťou, že zákonná úprava rozpočtových príjmov jednotiek územnej samosprávy nekorešpondovala s ústavnými predpokladmi. Na stránkach vedeckej literatúry sa objavili názory, podľa ktorých ústavné delenie daní na štátne a miestne bolo v tomto období skôr istou abstrakciou, fikciou, než konkrétnym vyjadrením ich existencie⁴. Dôvodov, pre ktoré bolo možné urobiť takéto tvrdenia bolo viac. Predovšetkým, toto obdobie bolo charakterizované vnútornou disharmóniou právnych predpisov upravujúcich otázky financovania územnej samosprávy a právnej úpravy miestnych daní.

Na jednej strane tu bola ústava, ktorá výslovne počítala s ukladaním miestnych daní spolu so zákonom o obecnom zriadení (zákon č. 369/1990 Zb.), ktorý vo viacerých ustanoveniach už v čase jeho prijatia taktiež upravoval miestne dane. Napríklad pri výpočte samosprávnych pôsobností obcí uvádzal, že obce vykonávajú správu miestnych daní a poplatkov, pri výpočte základných otázok života obce vyhradených na rozhodovanie obecnému zastupiteľstvu uvádzal, že zastupiteľstvu patrí rozhodovať o zavedení a zrušení miestnej dane alebo miestneho poplatku a určovať náležitosti miestnej dane alebo miestneho poplatku. Na strane druhej tu bol zákon o dani z nehnuteľnosti (zákon č. 317/1992 Zb.), ktorý síce zakotvoval, že správu dane z nehnuteľností vykonávajú obce (v pôvodnom znení zákona dokonca obecné úrady), neobsahoval však ustanovenie

⁴ BABČÁK, V. *Fiskálna decentralizácia a reforma miestnych daní*. In *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku – Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, Danišovce*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004, s. 15.

charakterizujúce daň z nehnuteľností ako miestnu daň, a taktiež nevytváral predpoklady pre to, aby obec mohla rozhodovať o zavedení či zrušení tejto dane alebo výraznejšie ovplyvňovať konštrukciu tejto dane a tým aj jej výnos. V neprospech chápania dane z nehnuteľností ako miestnej dane hovorili aj zákony o rozpočtových pravidlách. Kým zákon č. 567/1992 Zb. o rozpočtových pravidlách vôbec nepoužíval terminologické označenie miestna daň, zákon č. 303/1995 Z.z. o rozpočtových pravidlách v znení od účinnom od januára 2002 síce používal termín miestne dane, avšak tieto vymedzoval ako zdroj príjmov obecných rozpočtov popri dani z nehnuteľnosti, čo inak povedané znamenalo, že daň z nehnuteľnosti nebola zákonodarcom definovaná ako miestna daň⁵.

Iný právny predpis, ktorý by v tomto období zakotvoval miestne dane ako zdroj príjmov obecných rozpočtov jednak z hľadiska ich enumerácie ako aj z hľadiska konštrukcie základných a ostatných náležitostí miestnych daní však neexistoval. Obce (obecné zastupiteľstvá) teda reálne nemohli naplniť dikciu zákona o obecnom zriadení a rozhodnúť o zavedení miestnej dane, resp. o určení jej náležitostí.

Na rozdiel od (neexistujúcich) miestnych daní, právna úprava miestnych poplatkov bola založená na existencii viacerých miestnych poplatkov zakotvených zákonnou formou (zákon č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch). Napriek tomu, že sa v období rokov 1992 až 2004 menil počet miestnych poplatkov ako aj ich druhy, základná koncepcia bola založená na dvoch princípoch: fakultatívny charakter (s výnimkou poplatku za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálnych odpadov) a rozhodovacia právomoc obce smerom k náležitostiam miestnych poplatkov (sadzby, úľavy, oslobodenie, zníženie, odpustenie).

1.2. Fiskálna decentralizácia

V roku 2004 došlo vo sfére verejných financií k fiskálnej decentralizácii, ktorej účelom a konečným cieľom bolo vytvoriť pre obce, mestá a vyššie územné celky také nástroje, aby tieto jednotky územnej samosprávy boli spôsobilé prostredníctvom zákonných nástrojov zabezpečiť získanie dostatočného objemu finančných prostriedkov pre zabezpečenie plnenia ich zákonných funkcií⁶ ako aj celospoločenských úloh. Cieľ fiskálnej decentralizácie možno vnímať v snahe

⁵ BABČÁK, V. *K otázke existencie a možnostiam ukladať miestne dane*. In *Justičná revue: časopis pre právnu prax*, roč. 53, 2001, č. 12, s. 1326 – 1333.

⁶ JESENKO, M. a kol. *Obec ako subjekt tvorby práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 106.

zákonodarcu o vytvorenie finančnej autonómie jednotiek územnej samosprávy⁷ a posilnenie ich nezávislosti⁸.

V rámci fiskálnej decentralizácie boli prijaté aj nové zákony regulujúce rozpočtové hospodárenie obcí a vyšších územných celkov. Išlo o tieto právne predpisy:

- zákon č. 564/2004 Z.z. o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Účelom tohto zákona bolo upraviť rozpočtové určenie výnosu dane z príjmov fyzických osôb (s výnimkou zrážkovej dane) do rozpočtov obcí a rozpočtov vyšších územných celkov. Daň z príjmov fyzických osôb sa tak stala podielovou daňou, ktorej výnos sa delí medzi štát, obce a samosprávne kraje⁹. Na uvedený zákon nadväzovalo nariadenie vlády č. 668/2004 Z.z. o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samosprávy, ktoré upravilo kritériá a spôsob rozdeľovania výnosu dane z príjmov fyzických osôb obciam a vyšším územným celkom.
- zákon č. 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy, ktorý síce v podstate prevzal predchádzajúcu právnu úpravu rozpočtových pravidiel upravenú v zákone č. 303/1995 Z.z., avšak mnoho otázok upravil nanovo, rešpektujúc vzájomnú súvislosť s ostatnými zákonmi prijatými v rámci fiskálnej decentralizácie.
- zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, ktorý bol rozhodujúcim právnym predpisom fiskálnej decentralizácie. Až jeho prijatím a účinnosťou došlo k naplneniu ústavných predpokladov a kreovaniu sústavy miestnych daní. Zaviedol sústavu 8 miestnych daní, ktoré fakultatívne môže na svojom území vyberať obec (daň z nehnuteľností, daň za psa, daň za užívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, daň za jadrové zariadenie). Zároveň ponechal jediný miestny poplatok, ktorým je

⁷ Řezníčková považuje pojem finančná autonómia za synonymum pojmov finančná samostatnosť, finančná sloboda, či finančná nezávislosť. Pozri ŘEZŇÍČKOVÁ, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016, s. 16.

⁸ RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C.H. Beck, 2007, s. 33.

⁹ Výnos dane v príslušnom rozpočtovom roku bol v čase prijatia tejto právnej úpravy príjmom rozpočtov obcí vo výške 70,3% a príjmom rozpočtov vyšších územných celkov vo výške 23,5%. V súčasnosti (október 2019) je výnos dane príjmom rozpočtov obcí vo výške 70% a príjmom rozpočtov vyšších územných celkov vo výške 30%.

obligatórne vyberaný miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné dopady.

Už v čase prijatia zákona o miestnych daniach sa však objavovali kritické hlasy smerujúce k tomu, že nový zákon v podstate len „premenoval“ doterajšie miestne poplatky na miestne dane, nakoľko platby ktoré nazval miestne dane sa vybrali aj do roku 2004, ale pod názvom miestne poplatky¹⁰. V určitom smere bola táto kritika opodstatnená. Dôvodom sú ustálené názory teórie finančného práva a daňového práva, ktoré dôsledne odlišujú dane od poplatkov¹¹. Kým hlavným znakom dane je povinnosť platby, za ktorú ten, kto platil, bezprostredne nič nedostáva¹², určujúcim znakom poplatkov by mala byť spätosť s aktívnou činnosťou štátnych (verejných) orgánov v prospech poplatníka¹³.

Jediný miestny poplatok, ktorý ostal zakotvený v zákone č. 582/2004 Z.z., a ktorý v pôvodnom návrhu zákona bol nazvaný „daň za komunálny odpad“, napĺňa teoretickú požiadavku spätosti poplatku s určitou aktívnou činnosťou orgánov verejnej moci. Celý rad povinností obcí ako príjemcu výnosu tohto poplatku pri nakladaní s komunálnymi odpadmi a s drobnými stavebnými odpadmi upravuje osobitný predpis (zákon o odpadoch).

2. ZÁKONNÁ ÚPRAVA SADZIEB MIESTNYCH DANÍ (S DÔRAZOM NA DAŇ Z NEHNUTEĽNOSTÍ) A JEJ ÚSTAVNÁ KONFORMITA

Konštrukcia jednotlivých miestnych daní je v súčasnosti taká, že obce majú podstatne silnejšie oprávnenia smerujúce k ovplyvňovaniu ich výnosov¹⁴. V pôvodnom znení zákon č. 582/2004 Z.z. neupravoval takmer žiadne limity sadzieb miestnych daní tak, ako ich upravoval vo vzťahu k miestnym poplatkom zrušený zákon o miestnych poplatkoch. Pätnásťročná história právnej úpravy miestnych daní prirodzene viedla k určitým zmenám v oblasti oprávnení obcí určovať sadzby miestnych daní.

¹⁰ Pozri aj KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela, 2009, s. 56.

¹¹ Porovnaj: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 148 – 152.; TIPKE, K. a kol. *Steuerrecht*. Köln: Schmidt, 2010, s. 7.; POPOVIČ, A. Zamyslenie sa nad miestnym poplatkom za rozvoj. In *Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax*, 2016, č. 11, s. 1263 – 1276.

¹² SPÁČIL, B. *Teorie finančního práva ČSSR*. Praha: ORBIS, 1970, s. 115.

¹³ BAKESŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H.BECK, 2006, s. 97.

¹⁴ Porovnaj aj: ROMÁNOVÁ, A. *Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy*. In *Verejné financie Slovenskej republiky - Vybrané aspekty a tendencie vývoja : zborník vedeckých prác*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 63-68.

2.1. Sadzby miestnych daní *de lege lata*

Aktuálny stav *de lege lata* je v oblasti miestnych daní závislý od druhu miestnej dane, pričom platí nasledovné:

- (i) Sadzby dane z nehnuteľností (pozemkov, stavieb, bytov a nebytových priestorov) síce určuje zákonodarca, avšak len v základnom vyjadrení, na ktoré nadväzujú splnomocňovacie ustanovenia, ktoré zverujú obciam právomoc podľa miestnych podmienok zvýšiť, alebo znížiť sadzby dane z nehnuteľností. Takéto zvýšenie alebo zníženie sa môže uplatniť v časti obce, prípadne v jednotlivom katastrálnom území, alebo sa môže vzťahovať rôzne skupiny pozemkov, alebo druhy stavieb. Zákonodarca pritom stanovuje aj určité limity, ktoré obce nesmú prekročiť, a tieto sú stanovené ako x-násobok základnej zákonnej sadzby dane, alebo najnižšej ročnej sadzby ustanovenej obcou vo všeobecne záväznom nariadení (por. §§ 8, 12 a 16 zákona č. 582/2004 Z.z.).
- (ii) Sadzby dane za jadrové zariadenie sú ustanovené priamo zákonom v závislosti od vzdialenosti zastavaného územia obce od zdroja ohrozenia jadrovým zariadením (por. § 70 zákona č. 582/2004 Z.z.).
- (iii) Sadzby ostatných miestnych daní (daň za psa, daň za užívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta) môžu ustanovovať obce všeobecne záväzným nariadením, pričom zákon neustanovuje žiadne limity. Samozrejme platí, že v závislosti od druhu miestnej dane, nemusí ísť len o jednu sadzbu dane, ale táto môže byť nastavená aj variabilne (napr. rôzne sadzby dane za užívanie verejného priestranstva, či dane za predajné automaty podľa určených kritérií).

Takáto právna úprava v jej komplexnom vyjadrení vytvára priestor pre vyššie zdanenie a zároveň pre dosiahnutie vyššieho objemu príjmov smerujúcich k stabilizácii vlastných finančných zdrojov nevyhnutných na zabezpečenie úloh, ktoré plnia orgány územnej samosprávy v Slovenskej republike¹⁵. Zároveň by však obec vychádzajúc z detailnej znalosti miestnych pomerov mala nastaviť „parametre“ jednotlivých miestnych daní tak, aby tieto neboli vo vzťahu k obyvateľom obce a právnickým osobám pôsobiacim na jej území šikanózne, či dokonca likvidačné.

¹⁵ Komparatívnu štúdiu k oprávneniam obcí v Slovenskej a Českej republike ponúkajú ROMÁNOVÁ, A. - RADVAN, M. - SCHWEIGL, J. *Constitutional Aspects of Local Taxes in the Slovak Republic and in the Czech Republic*. In *Lex Localis*. roč. 17, 2019, č. 3, s. 591-616.

V tejto súvislosti možno konštatovať, že je to často politická vôľa a politické záujmy, ktoré sú prekážkou efektívneho uplatňovania sadzieb najmä dane z nehnuteľností, ktorá je vzhľadom na jej dosah na obyvateľstvo a podnikateľskú sféru vnímaná najcitlivejšie. O ukladaní miestnych daní a určovaní ich sadzieb totiž rozhodujú volené orgány obce (obecné zastupiteľstvo na návrh starostu, resp. mestské zastupiteľstvo na návrh primátora). Periodicita volieb do orgánov územnej samosprávy a snaha uspieť v politickej súťaži¹⁶, takto nevyhnutne činia z miestnych daní politickú otázku, čo napokon konštatoval aj Ústavný súd Slovenskej republiky.

Ústavný súd v súvislosti s ústavným prieskumom daní (príp. poplatkov a iných obdobných verejných dávok) v náleze sp. zn. PL. ÚS 5/2012 prvom rade akcentoval skutočnosť, že sféra daní (resp. poplatkov) patrí do okruhu „politických otázok“, vo vzťahu ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu, príp. iného orgánu verejnej moci, ktorému je na základe zákona zverená právomoc ukladať dane, príp. poplatky. Táto skutočnosť sa objektívne musí prejavovať v intenzite (rozsahu), vecnom zameraní a metodike ústavného prieskumu, ktorý by mal zahŕňať preskúmanie

- a) rešpektovania princípu legality, t. j. či bola preskúmaná daň uložená zákonom, resp. „na základe zákona“ (čl. 59 ústavy), teda k tomu zákonom splnomocneným orgánom verejnej moci a v medziach tohto (zákonného) splnomocnenia,
- b) či uloženie predmetnej dane sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,
- c) či predmetná daň nepredstavuje pre daňovníkov (skupiny daňovníkov) zjavne nadmernú záťaž, t. j. či nie je z hľadiska vzťahu medzi sledovaným verejným záujmom a legitímnymi individuálnymi záujmami daňovníkov (skupín daňovníkov) extrémne disproporčná (zákaz extrémnej disproporcionality),
- d) či uloženie predmetnej dane (vrátane jej náležitosti) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti pri rozlišovaní medzi jednotlivými skupinami daňovníkov (neakcesorická rovnosť), resp. jeho porušenia v spojení s neprímeraným zásahom do niektorého základného práva alebo slobody, s osobitným zreteľom na ochranu vlastníctva (akcesorická rovnosť).

¹⁶ ŠTRKOLEC, M. *Zmeny daňovej legislatívy a ich vplyv na stabilitu podnikateľského prostredia*. In *Dny práva 2017. Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí*. Brno: Masarykova Univerzita, 2018, s. 342.

V predmetnom konaní ústavný súd posudzoval ústavnú súladnosť práve tých ustanovení zákona č. 582/2004 Z.z., ktoré umožňujú obciam na svojom území podľa miestnych podmienok zvýšiť, resp. znížiť sadzby dane z pozemkov a dane zo stavieb. Ústavný súd pritom dospel k záveru, že zákonná úprava splnomocňujúca obce na úpravy sadzieb dane z nehnuteľností je ústavne konformná, pričom svoju argumentáciu zhrnul takto: *„Zákonodarca teda napadnutou právnou úpravou nenabáda obce k nekontrolovanému či svojvoľnému znižovaniu alebo zvyšovaniu ročných sadzieb daní z nehnuteľností, ale dáva obciam možnosť ich určenia vždy s prihliadnutím na konkrétne okolnosti determinované lokálnymi podmienkami v obci, a to aj vzhľadom na účel, pre ktorý sa miestne dane ukladajú (na zabezpečenie úloh a funkcií územnej samosprávy vyplývajúcich z ústavy a zákonov). Zároveň zákonodarca splnomocňuje obec znížiť alebo zvýšiť ročnú sadzbu dane z nehnuteľností všeobecne záväzným nariadením len za súčasného dodržania maximálneho rozpätia medzi najnižšou a najvyššou ročnou sadzbou dane z nehnuteľností (§ 8 ods. 2 tretia veta a § 12 ods. 2 tretia veta zákona o miestnych daniach).“*

2.2. Efektívnosť normotvorby v oblasti sadzieb dane z nehnuteľností na troch príkladoch

Z už uvedeného vyplýva, že obce disponujú relatívne silnými oprávneniami, ktoré im zveril zákonodarca, a ktorými sú spôsobilé vo vlastnej réžii ovplyvniť výšku výnosov z miestnych daní a tým aj príjmovú stránku ich rozpočtov¹⁷. Iná otázka v tomto smere je, či obce im zverené možnosti dostatočne využívajú v záujme reálneho naplnenia ústavného predpokladu o financovaní ich potrieb predovšetkým z vlastných príjmov, a až sekundárne zo štátnych dotácií.

Rozsah príspevku neumožňuje širokú analýzu, preto sme na jeho účely zvolili obmedzenú analýzu sadzieb dane z nehnuteľností v troch jednotkách územnej samosprávy v Slovenskej republike. Preskúmali sme hlavné mesto Bratislavu, krajské mesto Košice, a malú obec Drahňov na východe Slovenska.

V hlavnom meste Bratislava sa ročné sadzby dane z pozemkov v roku 2019 pohybovali od 0,3 % do 1,4 % v závislosti od lokality a druhu pozemku. Sadzby dane zo stavieb boli na úrovni od 0,45 EUR/m² do 8,30 EUR/m² opäť v závislosti od lokality a druhu stavby. Podiel výnosu dane z nehnuteľností na celkovej výške

¹⁷ Pozri aj ČAKOCI, K. - ČERVENÁ, K. *Legal concept of local taxes in the slovak legal order* In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy: conference proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 322 a nasl..

bežných príjmov mesta Bratislava bol pritom v roku 2019 rozpočtovaný na úrovni cca 10%¹⁸.

V krajskom meste Košice sa ročné sadzby dane z pozemkov v roku 2019 pohybovali od 0,35 % do 1,75 % v závislosti od lokality a druhu pozemku. Sadzby dane zo stavieb boli na úrovni od 0,200 EUR/m² do 5,50 EUR/m² opäť v závislosti od lokality a druhu stavby. Podiel výnosu dane z nehnuteľností na celkovej výške bežných príjmov mesta Košice bol pritom v roku 2019 rozpočtovaný na úrovni necelých 12,5%¹⁹.

V malej obci Drahňov na východnom Slovensku sa ročné sadzby dane z pozemkov v roku 2019 pohybovali od 1,25 % do 64 % v závislosti od druhu pozemku. Sadzby dane zo stavieb boli na úrovni od 0,026 EUR/m² do 0,117 EUR/m² opäť v závislosti od druhu stavby. Aj keď uvedené sadzby dane z pozemkov sa javia ako neprimerane vysoké, rešpektujú limity stanovené zákonom č. 582/2004 Z.z. Aj keď rozpočet obce Drahňov na rok 2019 nebol v čase spracovania príspevku zverejnený na webovom sídle obce, pohľadom na rozpočet na rok 2017 (kedy boli sadzby dane z nehnuteľností rovnaké), možno vyvodiť, že podiel výnosu dane z nehnuteľností na celkovej výške bežných príjmov obce Drahňov bol rozpočtovaný na úrovni cca 48%²⁰.

ZÁVERY

Žiaľ, ani pohľad na rozpočet verejnej správy na roky 2019 – 2021, ktorý bol schválený Národnou radou Slovenskej republiky²¹, neprináša iný, optimistickejší pohľad. Obce a mestá ako jednotky územnej samosprávy nevyužívajú potenciál, ktoré im zveruje aktuálna právna úprava, a neuplatňujú miestne dane ako efektívny hlavný zdroj financovania ich potrieb. Samospráva sa spolieha na iné zdroje príjmov, najmä na podiel na dani z príjmov fyzických osôb, ktorú ukladá, spravuje a vyberá štát prostredníctvom štátnych orgánov. V tomto smere sa však možno legitímne domnievať, že aktuálne trendy v štátnej politike zdaňovania príjmov fyzických osôb (znižovanie sadzieb dane, zvyšovanie nezdaniteľných častí základu dane), ktoré sú aktuálne v legislatívnom procese, budú nevyhnutným spúšťačom zvyšovania sadzieb miestnych daní, s cieľom reálneho naplnenia príjmovej stránky obecných a mestských rozpočtov. Napokon, túto cestu považujeme za plne súladnú a kompatibilnú nielen s ústavnými

¹⁸ <https://www.bratislava.sk/sk/rozpocet>.

¹⁹ <https://www.kosice.sk/obcan/programovy-rozpocet-mesta-kosice-zaverecny-ucet-a-vyrocnasprava-archiv>.

²⁰ https://www.drahnov.sk/files/2016-12-09-100417-Rozpočet_obce_Drahňov_na_roky_2017_-2019.pdf.

²¹ <https://www.mfsr.sk/sk/financie/verejne-financie/rozpocet-verejnej-spravy/>.

predpokladmi definovanými v úvode príspevku, ale rovnako s cieľom a zmyslom, pre ktoré boli prijímané zákony v rámci fiskálnej decentralizácie ešte v roku 2004.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *K otázke existencie a možnostiam ukladať miestne dane*. In *Justičná revue: časopis pre právnu prax*, roč. 53, 2001, č. 12. ISSN 1335-6461, s. 1326-1333.
2. BABČÁK, V. *Fiskálna decentralizácia a reforma miestnych daní*. In *Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku – Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, Danišovce*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2004. ISBN 80-89040-28-4, s. 50-60.
3. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. ISBN 978-80-5620-247-0, 910 s.
4. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H.BECK, 2006. ISBN 80-7179-431-7, 784 s.
5. CAKOCI, K. - ČERVENÁ, K. *Legal concept of local taxes in the slovak legal order*. In *The Challenges of Local Government Financing in the Light of European Union Regional Policy: conference proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-80-2109-086-6, s. 322-336.
6. DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Komentár*. 2. vydanie. Šamorín: HEURÉKA, 2007.
7. JESENKO, M. a kol. *Obec ako subjekt tvorby práva*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978-80-8152-372-4, 182 s.
8. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0, 356 s.
9. KUBINCOVÁ, S. *Dane, poplatky, clo a ďalšie povinné platby*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela, 2009. ISBN 978-80-8083-911-6, 330 s.
10. POPOVIČ, A. *Zamyslenie sa nad miestnym poplatkom za rozvoj*. In *Justičná revue : časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 68, 2016, č. 11. ISSN 1335-6461, s. 1263-1276.
11. RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C.H. Beck, 2007. ISBN 80-7179-563-6, 390 s.
12. ŘEZNIČKOVÁ, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. ISBN 978-80-8738-280-6, 228 s.
13. ROMÁNOVÁ, A. *Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy*. In *Verejné financie Slovenskej republiky - Vybrané aspekty a*

tendencie vývoja : zborník vedeckých prác. Košice: UPJŠ, 2011. ISBN 978-80-7097-854-5, 63-68.

14. ROMÁNOVÁ, A. - RADVAN, M. - SCHWEIGL, J. *Constitutional Aspects of Local Taxes in the Slovak Republic and in the Czech Republic.* In *Lex Localis*, roč. 17, 2019, č. 3. ISSN 1581-5374, s. 591-616.
15. SPÁČIL, B. *Teorie finančního práva ČSSR.* Praha: ORBIS, 1970.
16. ŠTRKOLEC, M. *Zmeny daňovej legislatívy a ich vplyv na stabilitu podnikateľského prostredia.* In *Dny práva 2017. Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí.* Brno: Masarykova Univerzita, 2018. ISBN 978-80-2108-974-7, s. 340-349.
17. TIPKE, K. a kol. *Steuerrecht.* Köln: Schmidt, 2010.

KONTAKT NA AUTORA

miroslav.strkolec@upjs.sk

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta
Kováčska 26
040 75 Košice
Slovenská republika

ÚĽAVA NA DANI A PRIJÍMANIE STIMULOV

TAX RELIEF AND RECEIVING INCENTIVES

Michal Úradník

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

Obsahovým zameraním príspevku je vymedzenie pojmu štátna pomoc v spojení s právnou úpravou zákona o dani z príjmov. Z osobitého právneho predpisu sú abstrahované inštitúty ako úľava na dani a odpočet výdavkov na vedu a výskum. Právna úprava zákona o dani z príjmov je vnímaná optikou potreby návrhov de lege ferenda.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

štátna pomoc, daň z príjmov, úľava na dani, odpočet výdavkov

Abstract in English language:

The paper deals with the definition of the concept of state aid in connection with Income Tax Act. Institutions such as tax relief and deduction of expenditure on science and research are extracted from special legislation. The legislation of the Income Tax Act is seen through the need for de lege ferenda proposals.

Keywords in English language:

state aid, income tax, tax relief, deduction of expenses

ÚVOD

Immanentnou myšlienkou príspevku je koncepčné sústredenie štátnej pomoci v intenciách zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení (ďalej len ako „ZoDP“). Termín použitý v názve príspevku, a síce „stimul“ sa tak nebude obmedzovať len na dikciu § 30b ZoDP, vice versa bude podrobený extenzívnemu výkladu, najmä v súvislosti so zákonom č. 185/2009 Z. z. o stimuloch pre výskum a vývoj v platnom znení (ďalej len ako „ZoS“) a zákonom č. 57/2018 Z. z. o regionálnej investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len ako „ZoRIP“).

Pred samotným vymedzením vybraných inštitútov ZoDP bude priblížený a definovaný pojem štátnej pomoci, a to práve s odkazom na súdne rozhodnutia európskych súdnych autorít. Zadefinovanie termínu je nevyhnutné fundamentum pre správne vnímanie obsahu štátnej pomoci v kontexte ZoDP.

Ostatná časť príspevku sa venuje práve §§ 30a – 30c ZoDP, a to najmä vo vizibilite vymedzenia podmienok pre uplatnenie označených ustanovení. Zákonná úprava dane z príjmov je následne komparovaná s osobitnými právnymi predpismi, a na podklade uvedeného je vyslovený výsledok o potrebe zamyslieť sa nad novelizáciou ZoDP.

1. ŠTÁTNA POMOC A JEJ FUNDAMENTY

S istou mierou vedeckej nepresnosti možno prezumovať skutočnosť, že charakteristickou vlastnosťou všetkých štátov je snaha o podporu „vlastných“ hospodárskych subjektov. V úsilí dosiahnuť uvedený cieľ poskytujú štáty, v reprezentačnom zastúpení štátnych orgánov, rôzne formy finančných zvýhodnení, pochádzajúcich priamo z verejných zdrojov¹, resp. majúcich vplyv na tieto zdroje. Zjednodušene povedané, ide o štátnu pomoc vybraným subjektom.

Podľa článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie² (ďalej v texte ako „ZFEÚ“) sa za **štátnu pomoc** pokladajú len výhody poskytnuté priamo alebo nepriamo zo štátnych prostriedkov.³ Pojem pomoci obsahuje tie výhody,

¹ K tomu pozri napr.: Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-482/99 Francúzsko/Komisia zo dňa 16.05.2002, bod 24 a Rozsudok súdu prvého stupňa vo veci T-351/02 DeutscheBahn zo dňa 05.04.2006, ktoré judikovali, že otázka či poskytnutú pomoc možno pripísať na „účet“ štátu je oddelená od otázky, či bola pomoc poskytnutá zo štátnych prostriedkov. Z judikatúry totiž vyplýva, že ide o odlišné a pritom kumulatívne podmienky pre vnímanie poskytnutej pomoci so statusom „štátnej“. In abstracto, v prípadoch, keď orgán verejnej moci poskytuje pomoc príjemcovi, toto opatrenie je možné pripísať štátu ako štátnu pomoc, a to aj v prípade, ak by bol orgán poskytujúci pomoc úplne právne autonómny od iných orgánov verejnej moci. - K tomu pozri aj Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie 2016/C 262/01.

² Ak nie je zmluvami ustanovené inak, pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

³ K tomu pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci 82/77 Van Tiggele zo dňa 24.01.1978, body 25 a 26 a Rozsudok Súdu prvého stupňa Európskeho spoločenstva, 2. komory vo veci T-358/97 Compagnie nationale AirFrance proti Komisii, zo dňa 12.12.1996 bod 63.

poskytované zo štátnych zdrojov,⁴ ktoré v rôznych formách znižujú zaťaženie, ktoré za normálnych okolností znáša sám podnikateľ.⁵

Imanentným je práve pojem „výhody“, ktorým sa v zmysle označeného článku ZFEÚ myslí každá hospodárska výhoda, ktorú by podnik (zvýhodnený podnikateľ) nemohol získať za bežných trhových podmienok.⁶ Ide teda o zásah štátu do hospodárskej suverenity podniku, kedy termín „zásah“ je potrebné vnímať v jeho najširšie možnej vizibilite, a to tak vo forme pozitívneho zásahu, akými sú napr. granty, bonifikácia úroku, poskytnutie úveru, záruky, ale aj v negatívnom slova zmysle, a síce ako účelové nekonanie štátu,⁷ napriek existencii právneho titulu na výkon kompetencii štátneho orgánu. Ako príklad

⁴ V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie možno štátne zdroje označiť za súbor prostriedkov pozostávajúcich zo zdrojov verejného sektora, vrátane vnútroštátnych subjektov (Rozsudok Súdu prvého stupňa Európskeho spoločenstva, 2. komory vo veci T-358/97 Compagnie nationale AirFrance proti Komisii, zo dňa 12.12.1996 bod 63). Za určitých okolností možno dokonca prostriedky od súkromných subjektov označiť za formu štátnej pomoci, a síce ak sú tieto prostriedky dočasne alebo trvalo zverené do dispozičnej sféry štátu – (Rozsudok Súdu prvého stupňa, vo veci T-358/94, Zb. S. II-2109, AirFrance / Komisia, zo dňa 30.05.1996, v bode 67 jasne potvrdzuje, že článok 92 ods. 1 ZFEÚ pokrýva všetky zdroje, ktoré môže verejný sektor skutočne použiť na podporu spoločností, bez toho, aby pre nich bolo dôležité, aby boli z dlhodobého hľadiska súčasťou aktív verejného sektora).

⁵K tomu pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-241/94 Francúzska republika proti Komisii, zo dňa 26.9.1996 bod 34 rozsudku.

⁶Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-39/94 SFEI proti La Poste u.a., zo dňa 11.07.1996, bod 60.

⁷ Rozsudok súdneho dvora vo veci C-480/98 Španielske kráľovstvo a Európska komisia, zo dňa 12.10.2000, body 19 a 20.

možno uviesť nevymáhanie dlhu, v kontexte ZoDP, daňový⁸ nedoplatok,⁹ či tzv. daňové amnestie¹⁰.

V zmysle čl. 107 ods. 1 ZFEÚ si je potrebné uvedomiť, že o nedovolanú štátnu pomoc pôjde len za predpokladu **kumulatívneho**¹¹ nastúpenia dvoch následkov, a to AD 1) narušenie alebo ohrozenie hospodárskej súťaže a AD 2) ovplyvnenie obchodu medzi členskými štátmi. Ak dôjde len k ohrozeniu hospodárskej súťaže, bez ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi, nie je možné rezultovať nedovolenú štátnu pomoc¹².

⁸ K tomu pozri: BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*, Bratislava: EPOS, 2015, s. 577-606.

⁹Podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora možno ako štátnu pomoc vyhodnotiť aj konania štátnych orgánov, ktoré podniku uhradia časť nákladov spájajúcich sa s činnosťou zamestnancov (napr. Rozsudok vo veci C-5/01, Belgicko vs. Komisia zo dňa 12.12.2002, Rozsudok vo veci C-241/94 Francúzsko vs. Komisia zo dňa 26.09.1996, Rozsudok vo veci C-533/12 P a C-536/12 SNCM a Francúzsko vs. Komisia zo dňa 04.09.2014). V kontexte uvedeného je potrebné akcentovať aj aprobované formy štátnej pomoci, ktoré **nepodliehajú notifikačnej povinnosti** voči Európskej komisii, akými je napríklad podpora vzdelávania (zamestnancov), podpora znevýhodnených zamestnancov a pracovníkov so zdravotným postihnutím a iné (k tomu bližšie pozri aj Nariadenie Komisie EÚ č. 651/2014 zo dňa 17.06.2014 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom podľa článkov 107 a 108 ZFEÚ). Vice versa, pomoc zo strany štátu poskytnutá podniku **nebude posúdená ako štátna pomoc**, napríklad ak ide o podnik poskytujúci služby vo verejnom záujme za predpokladu kumulatívneho splnenia podmienok, a síce AD 1) podnik skutočne plní záväzky vo verejnom záujme, AD 2) kritéria pre poskytnutie dotácii musia byť vopred transparentné a objektívne, AD 3) kompenzácia nemôže presiahnuť sumu rovnajúcu sa výške nákladov na zabezpečenie realizovania služieb vo verejnom záujme, AD 4) výška poskytnutej štátnej kompenzácie bude závisieť od skutočnosti, či pred poskytnutím „pomoci“ prebehla verejná súťaž, za účelom získania podniku, ktorý bude zabezpečovať služby vo verejnom záujme za najnižšiu cenu, kedy budú hradené všetky vznikajúce náklady. Ak však verejná súťaž neprebehla, výška pomoci bude závisieť od relevantného vyhodnotenia ekonomických ukazovateľov (K tomu pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-280/00 AltmarkTrans GmbH, vládne prezídium Magdeburg, miesta dopravná spoločnosť Altmark GmbH, zo dňa 24.07.2013 body 87-95).

¹⁰„*Daňová amnestia spočívajúca v jednoduchom vzdaní sa dane, aj keď k nej dochádza len vo fáze súdneho konania, výmenou za zaplatenie mimoriadne nízkej, až smiešnej sumy odôvodnená povahou alebo štruktúrou dotknutej daňovej sústavy, má byť v zásade kvalifikovaná ako štátna pomoc.*“ - Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-417/10 Ministerodell’Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate proti 3M ItaliaSpA, zo dňa 29.03.2012, bod. 12.

¹¹Jednotlivé predpoklady štátnej pomoci majúce vplyv na obchod medzi členskými štátmi a skreslenie (hospodárskej) súťaže sú vo všeobecnosti navzájom neoddeliteľné. Súdny dvor v Rozsudku vo veci 173/73, Taliansko vs. Komisia, zo dňa 02.07.1974 judikoval, že keď finančná pomoc poskytnutá jedným členským štátom posilní miesto podnikateľa oproti iným súťažiteľom v oblasti obchodu v rámci Spoločenstva, musí sa to hodnotiť ako ovplyvňovanie štátnou pomocou. K tomu pozri aj Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-518/13, Eventech Adjudicator, London Borough of Camden, Transport for London, zo dňa 14.01.2015.

¹²Možné narušenie hospodárskej súťaže je vylúčené, ak sú súčasne splnené AD 1) služba podlieha zákonnému monopolu, AD 2) zákonný monopol vylučuje akúkoľvek možnú hospodársku súťaž o výhradné poskytovanie predmetnej služby, AD 3) služba nekonkuruje iným službám, AD 4) oddelenie účtov poskytovateľa služby, ak pôsobí aj na trhu, kde je otvorený hospodárskej súťaži.

Napriek skutočnosti, že nie je možné abstrahovať jednotlivé oblasti, v ktorých by sa prezúmavala zlučiteľnosť štátnej pomoci s právom EÚ, resp. oblasti a contrario, z rozhodovacej činnosti Európskej komisie vyplýva, že vzhľadom na osobitosti prípadu, poskytnutá štátna pomoc nemohla ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi v oblastiach ako napríklad: AD 1) športové a rekreačné zariadenia, AD 2) kultúrne podujatia, AD 3) nemocnice a iné zdravotnícke zariadenia, AD 4) spravodajské médiá.¹³V kontexte uvedenej zlučiteľnosti je potrebné akcentovať prijaté **Nariadenie Komisie EÚ č. 651/2014** zo dňa 17.06.2014 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom podľa článkov 107 a 108 zmluvy (ďalej len ako „Nariadenie“), medzi ktoré patrí aj pomoc na výskum, vývoj a inovácie.¹⁴

2 DAŇOVÉ ZVÝHODNENIE AKO FORMA ŠTÁTNEJ POMOCI

Štátna pomoc poskytovaná na výskum a vývoj patrí medzi zlučiteľné formy pomoci a v intenciách ZoDP možno spomenúť najmä úľavu na dani pre prijímateľov stimulov a odpočet výdavkov na výskum a vývoj.

2.1 Úľava na dani pre prijímateľov stimulov

Podmienkou pre uplatnenie úľavy na dani je pozitívne rozhodnutie vo veci žiadosti o stimul, v zmysle ZoS, a síce rozhodnutie, ktorým štát, v zastúpení Ministerstva financií, poskytne žiadateľovi stimul,¹⁵ v podobe **úľavy na dani z príjmu**. Stimul v podobe úľavy na dani sa uplatní vo výške dane pripadajúcej na pomernú časť základu dane, ktorá sa vyčíslí spôsobom upraveným v dikcii § 30b ods. 2 ZoDP.

– K tomu pozri Rozsudok Súdneho dvora vo veci T-295/12 Spolková republika Nemecko vs. Európska komisia, zo dňa 16.07.2014, bod 158.

¹³K tomu pozri napr. Rozhodnutie Európskej komisie vo veci štátnej pomoci č. N 258/00 - Nemecko Freizeitbad Dorsten zo dňa 16.06.2001, Rozhodnutie Komisie vo veci štátnej pomoci N 630/2003 - Miestne múzeá v regióne Sardínia zo dňa 08.12.2005, Rozhodnutie Komisie vo veciach štátnej pomoci N 543/2001, Írsko - Daňové úľavy pre nemocnice zo dňa 28.06.2002, SA.37432 - Česká republika - Financovanie verejných nemocníc v okrese Hradec Králové a iné.

¹⁴Článok 25 označeného Nariadenia bližšie precizuje podmienky zlučiteľnosti pomoci a uplatnenia výnimky notifikačnej povinnosti, ktoré sú výsledkom korelácie AD 1) prípustnosti limitov pomoci v závislosti od typu výskumu, a síce od 15 mil. pre experimentálny výskum, 20 mil. pre priemyselný výskum až po 40 mil. poskytovaných pre základný výskum (čl. 4 ods. 1 písm. i) Nariadenia) a AD 2) transparentnosť pomoci a jej jednotlivých foriem, ako napr. granty, bonifikácia úrokov, úvery, záruky, **daňové zvýhodnenia** a iné (čl. 5 Nariadenia) AD 3) pomoc so stimulačným účinkom, t.j. len v prípade, ak príjemca podal žiadosť o pomoc ešte pred začatím prác, ktorých sa pomoc týka (čl. 6 Nariadenia) až po AD 4) zaradenie podporovanej časti projektu do jednotlivých kategórií výskumu (čl. 25 Nariadenia).

¹⁵ Stimulom sa v zmysle ZoS rozumie aj dotácia poskytnutá žiadateľovi z prostriedkov štátneho rozpočtu, o ktorej rozhoduje Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky.

V zmysle hlavnej myšlienky štátnej pomoci, ako poskytnutia určitej výhody, je potrebné akcentovať, že pre uplatnenie daňovej úľavy ZoDP vyžaduje, aby daňovník, ktorému takáto pomoc bola poskytnutá, vykázal **základ dane**. Zákonnú úpravu potvrdzuje aj logika veci, keďže ak niet základu dane, nie je od čoho odpočítať daňovú úľavu. A contrario, ak daňovník v zdaňovacom období vykáže daňovú stratu, nevzniká mu daňová povinnosť a uplatnenie poskytnutej daňovej úľavy je bezpredmetné. **Vykázanie daňovej straty** implikuje stav, kedy poskytnutá **štátna pomoc** vo forme úľavy na dani **nebude mať charakter „štátnej pomoci“**, pretože daňovníka žiadnym spôsobom nezvýhodní oproti iným daňovým subjektom. Súčasne, vykázanie daňovej straty čo i len v jednom zdaňovacom období, počas ktorého možno uplatňovať úľavu na dani¹⁶ znamená, že nárok daňovníka na uplatnenie tejto úľavy v danom zdaňovacom období zaniká.

Istý spôsob riešenia, pri vykázaní daňovej straty u „zvýhodneného“ daňovníka, predstavuje aplikácia § 30b ods. 4 ZoDP, ktorá umožňuje „posunúť“ začiatok plynutia doby uplatnenia pertraktovaného stimulu, a síce až na zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynuli tri roky od vydania rozhodnutia o schválení poskytnutia stimulov podľa ZoS. Ak však daňovník už začal s uplatňovaním úľavy na dani a v neskorších zdaňovacích obdobiach, počas ktorých môže túto úľavu na dani uplatniť (§ 30b ods. 4 v spojení s § 30b ods. 1 ZoDP), vykáže daňovú stratu, predstavené riešenie nie je možné aplikovať a uplynutím „obdobia pomoci“ v intenciách ZoS, nárok na úľavu na dani zaniká.

Druhé obmedzenie pre uplatnenie stimulu v podobe úľavy na dani vyplýva z dikcie ods. 5 § 30b ZoDP, a síce výška uplatnenej úľavy na dani nesmie v úhrne presiahnuť **hodnotu daňovej úľavy uvedenú v rozhodnutí** podľa ZoS. Avšak „konečný“ rozsah daňovej úľavy stavuje až ZoDP, ktorý v ustanovení § 30b ods. 1 precizuje, že výška úľavy na dani nesmie presiahnuť **výšku nákladov** vykázaných v účtovnej závierke daňovníka hradených **z jeho vlastných prostriedkov** na výskum a vývoj. Na podklade uvedeného možno konštatovať, že aj napriek pomerne rozsiahlej štátnej pomoci podľa § 3 ods. 1 písm. b) ZoS, táto nebude v konečnom dôsledku uplatniteľná v plnom rozsahu, ale len čo do výšky nákladov daňovníka, ktoré vynaložil na výskum a vývoj z vlastných zdrojov.

In concreto, kým ZoS môže poskytnúť pomerne rozsiahlu úľavu na dani, vice versa aplikáciou § 30b ZoDS sa štátna pomoc pomerne zásadným spôsobom zníži, a to až na úroveň vynaložených vlastných nákladov daňovníka na vedu

¹⁶ Podľa § 30b ods. 4 ZoDS Nárok na úľavu na dani podľa § 30b ods. 1 ZoDSsi daňovník môže uplatniť najviac na tri bezprostredne po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia.

a výskum. Legislatívna úprava tak nie je kompatibilná s predstavovanými názormi o podpore výskumu a vývoja. Na podklade uvedeného preto možno zastávať názor, že len uplatnením daňovej úľavy vo výške uvedenej v rozhodnutí podľa ZoS je možné dosiahnuť prezentovaný cieľ.

2.2 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj

S podobnými obmedzeniami sa stretávame aj pri **odpočte výdavkov na výskum a vývoj** podľa § 30c ZoDP. Označená dikcia ZoDP síce umožňuje, aby daňovník realizujúci projekt výskumu a vývoja odpočítal od vykázaného základu dane zníženého o daňovú stratu až 100% výdavkov, ktoré vynaložil na výskum a vývoj a túto dokonca zvýšil o kladný rozdiel medzi priemerom súčtu AD 1) nákladov na výskum a vývoj za „súčasn¹⁷“ zdaňovacie obdobie a zdaňovacie obdobie, ktoré mu bezprostredne predchádzalo a AD 2) nákladov na výskum a vývoj dvoch bezprostredne predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, ktoré predchádzajú „súčasn¹⁷“ zdaňovaciemu obdobiu.

Na druhej strane je však potrebné rezultovať, že odpočet výdavkov na výskum a vývoj od základu dane sa neuplatní v prípade, ak daňovník uplatňuje **úľavu na dani podľa § 30b ZoDP** a rovnako ani na tie **výdavky, na ktoré bola poskytnutá čo i len čiastočná pomoc z verejných financií¹⁸**, za ktorú je možné v kontexte vyššie uvedeného považovať aj pomoc v podobe dotácie v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) ZoS.

Súčasn¹⁷ nie je možné opomenúť ani splnenie fundamentálnej podmienky pre uplatnenie postupu podľa § 30c ZoDP, a síce vykázanie **základu dane**. Ak daňovník vykáže daňovú stratu, môže postupovať v zmysle §30c ods. 9 ZoDP a odpočet výdavkov na výskum a vývoj uplatniť v najbližšom nasledujúcom zdaňovacom období, v ktorom vykáže základ dane. Pertraktovanú zákonnú úpravu však nie je možné využiť neobmedzene, keďže odpočet výdavkov sa uplatňuje najviac v štyroch zdaňovacích obdobiach bezprostredne nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom nárok na odpočet vznikol, a tento vzniká v zdaňovacom období, kedy boli výdavky na výskum a vývoj vynaložené.

Na podklade vyššie uvedeného možno dôvodne prezumovať zníženie účinku podpory výskumu a vývoja, kedy daňovník síce dostane určitú formu štátnej pomoci, avšak na strane druhej nie je využitá v maximálne možnej miere

¹⁷ Vzorec výpočtu za zdaňovacie obdobie rok 2018: $\text{Odpočet rok 2018} = [(\text{náklady na výskum a vývoj (ďalej len ako „VaV“) rok 2018} + \text{náklady na VaV rok 2017}) / 2] - [(\text{náklady na VaV rok 2017} + \text{náklady na VaV rok 2016}) / 2] - K$ tomu pozri aj Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

¹⁸ K tomu pozri § 30c ods. 5 písm. a) ZoDP.

v prospech daňovníka, najmä ak nie je legislatívne dovolené spolu s odpočtom výdavkov na výskum a vývoj uplatniť aj úľavu na dani, a to aj napriek tomu, že ide o štátnu pomoc v intenciách ZoS.

2.3 Úľava na dani a príjemcovia investičnej pomoci

Tretiu, nie menej významnú, skupinu predstavuje **úľava na dani pre príjemcov investičnej pomoci** v zmysle ustanovenia § 30a ZoRIP.

Podľa dikcie ZoRIP sa investičná pomoc poskytuje na podporu realizácie investičného zámeru práve v oblasti akými sú: AD 1) priemyselná výroba, AD 2) technologické centrum a AD 3) centrum podnikových služieb, kedy poskytnutá investičná pomoc môže byť vo forme: AD 1) dotácie na dlhodobý hmotný a nehmotný majetok, AD 2) úľavy na dani, AD 3) príspevku na vytvorenie nového pracovného miesta a AD 4) prevod alebo nájom nehnuteľného majetku za cenu nižšiu ako bola stanovená znaleckým posudkom.¹⁹

V kontexte práce a foriem investičnej pomoci bude bližšie vysvetlená investičná pomoc vo forme daňovej úľavy. Porovnaním § 30a a § 30b ZoDP možno konštatovať takmer rovnakú zákonnú precizáciu, s výnimkou spôsobu určenia výšky úľavy na dani a doby jej uplatňovania, ktorá je v tomto prípade až 10 zdaňovacích období a prvým zdaňovacím obdobím je obdobie, kedy bolo vydané rozhodnutie o poskytnutí investičnej pomoci za súčasného splnenia podmienok precizovaných ZoDP a ZoRIP.

Pokiaľ ide o investičnú pomoc, najmä vo forme daňovej úľavy, možno v spojení s Nariadením a súčasnou právnou úpravou ZoRIP prezumovať, že v prípade, ak dôjde k poskytnutiu štátnej pomoci vybraným podnikom, pomoc nebude podliehať notifikačnej povinnosti a za dodržania podmienok precizovaných Nariadením bude označená za súladnú s právom Európskej únie.

Z obdobia pred prijatím Nariadeniami a v podmienkach Slovenskej republiky možno spomenúť prípad obchodnej spoločnosti, Novácké chemické závody a.s., ktorej bola zo strany štátu poskytnutá pomoc, neskôr Európskou komisiou označená za nezlučiteľnú s právom EÚ. Ako zásadné dôvody pre uvedený výsledok pôsobili najmä: AD 1) poskytnutie štátnej pomoci v čase konkurzu obchodnej spoločnosti a spôsob vykonávania konkurzu a AD 2) prijatie osobitého zákona²⁰, ktorý umožnil vyhlásiť obchodnú spoločnosť za strategický

¹⁹ K tomu bližšie pozri § 2 v spojení s § 3 a nasl. ZoRIP.

²⁰ K tomu pozri zákon č. 493/2009 Z. z. o niektorých opatreniach týkajúcich sa strategických spoločností a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len ako „ZoNOSS“).

podnik, a tento status bol rozhodný pre poskytnutie štátnej pomoci²¹. Avšak ZoNOSS necelý rok od prijatia stratil platnosť a účinnosť.

Ak sa vrátim k dikcii § 30a ZoDP, ako určité negatívum možno vnímať precizáciu uvedenú v ods. 12 označeného ustanovenia, a to v podobe obmedzenia doby uplatňovania úľavy na dani. Ak totiž bolo daňovníkovi počas uplatňovania úľavy na dani vydané nové rozhodnutie o poskytnutí investičnej pomoci podľa ZoRIP v podobe úľavy na dani, doba uplatňovania úľavy na základe tohto nového rozhodnutia sa skraca o dobu, počas ktorej daňovník uplatňuje úľavu na dani na základe skôr vydaného rozhodnutia.

ZÁVER

Na podklade vyššie uvedeného možno rezultovať dve zásadné skutočnosti. Štát na jednej strane prezentuje potrebu podpory v oblasti výskumu a vývoja, ktorú zákonodarca premieta do prijatých osobitých právnych predpisov. Na strane druhej je to však zákonodarca, ktorý poskytnutú štátnu pomoc v oblasti výskumu a vývoja obmedzuje nadbytočne prísnou právnou úpravou ZoDP. V kontexte uvedeného vyjadrujem potrebu zamyslieť sa nad precizáciou ZoDP a návrhmi de lege ferenda, ktoré by poskytnutú štátnu pomoc nemarginalizovali, vice versa vytvorili by zákonné podmienky pre jej maximálnu možnú a efektívnu aplikáciu, so všetkými benefitmi, ktoré aprobovaná štátna pomoc ponúka.

Z pohľadu daňového práva sa žiada ešte doplniť aspoň jeden jednotiaci znak všetkých vyššie uvedených inštitútov, a síce povinnosť daňovníka, ktorý uplatňuje či už úľavu na dani alebo odpočet výdavkov na výskum a vývoj, podať dodatočne daňové priznanie²², ak prestane splňať podmienky vyžadované ZoDP pre ďalšie uplatňovanie označenej formy nepriamej štátnej pomoci.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*, Bratislava : EPOS, 2015. ISBN 978-80-562-0091-9, 750 s.

²¹ Podľa ZoNOSS bola spoločnosť NCHZ povinná platiť iba príspevky na sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie čiastočne, čím získala neprímeranú výhodu oproti iným hospodárskym subjektom, ktorí museli v plnom rozsahu plniť svoje povinnosti. Európska komisia rozhodla, že táto výhoda vo forme akumulovaných verejných záväzkov predstavuje cca 4,8 milióna EUR a musí sa vrátiť slovenským daňovým poplatníkom. – K tomu pozri: Tlačová správa Európskej komisie zo dňa 15.10.2014, cit. [26.10.2019], dostupná na internete https://ec.europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1155_en.htm

²² K tomu pozri: § 30a ods. 8, ods. 9 a ods. 10, § 30b ods. 8, ods. 9 a ods. 10 a § 30c ods. 10 ZoDP, Bližšie pozri aj: KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár. I. vydanie*. Bratislava : C. H. Beck, 2015, s. 125-132.

2. KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok. Komentár. 1. vydanie*. Bratislava : C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-89603-28-2, 752 s.
3. Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie 2016/C 262/01
4. Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, [online], cit. [30.09.2019], Dostupné na internete: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane_uct/2018/2018.10.10_MP_vyskum_par30c.pdf
5. Tlačová správa Európskej komisie zo dňa 15.10.2014, [online], cit. [06.10.2019], Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1155_en.htm
6. Zmluva o fungovaní Európskej únie
7. Nariadenie Komisie EÚ č. 651/2014 zo dňa 17.06.2014 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom podľa článkov 107 a 108 ZFEÚ
8. zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v platnom znení
9. zákon č. 185/2009 Z. z. o stimuloch pre výskum a vývoj v platnom znení
10. zákon č. 493/2009 Z. z. o niektorých opatreniach týkajúcich sa strategických spoločností a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
11. zákon č. 57/2018 Z. z. o regionálnej investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení
12. Rozhodnutie Európskej komisie vo veci štátnej pomoci č. N 258/00 - Nemecko FreizeitbadDorsten, zo dňa 16.06.2001
13. Rozhodnutie Komisie vo veciach štátnej pomoci N 543/2001, Írsko - Daňové úľavy pre nemocnice, zo dňa 28.06.2002
14. Rozhodnutie Komisie vo veci štátnej pomoci N 630/2003 - Miestne múzeá v regióne Sardínia zo dňa 08.12.2005
15. Rozsudok Súdneho dvora vo veci 173/73, Taliansko vs. Komisia, zo dňa 02.07.1974
16. Rozsudok Súdneho dvora vo veci 82/77 Van Tiggele zo dňa 24.01.1978
17. Rozsudok Súdu prvého stupňa, vo veci T-358/94, Zb. S. II-2109, AirFrance / Komisia, zo dňa 30.05.1996
18. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-39/94 SFEI proti La Poste u.a. zo dňa 11.07.1996

19. Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-241/94 Francúzska republika proti Komisii, zo dňa 26.9.1996
20. Rozsudok Súdu prvého stupňa Európskeho spoločenstva, 2. komory vo veci T-358/97 Compagnie nationale AirFrance proti Komisii, zo dňa 12.12.1996
21. Rozsudok súdneho dvora vo veci C-480/98 Španielske kráľovstvo a Európska komisia, zo dňa 12.10.2000
22. Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-482/99 Francúzsko/Komisia zo dňa 16.05.2002
23. Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-5/01, Belgicko vs. Komisia zo dňa 12.12.2002
24. Rozsudok súdu prvého stupňa vo veci T-351/02 Deutsche Bahn zo dňa 05.04.2006
25. Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-417/10 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate proti 3M Italia SpA, zo dňa 29.03.2012
26. Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-280/00 Altmark Trans GmbH, vládne prezídium Magdeburg, miesta dopravná spoločnosť Altmark GmbH, zo dňa 24.07.2013
27. Rozsudok Súdneho dvora vo veci T-295/12 Spolková republika Nemecko vs. Európska komisia, zo dňa 16.07.2014
28. Rozsudok vo veci C-533/12 P a C-536/12 SNCM a Francúzsko vs. Komisia zo dňa 04.09.2014
29. Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-518/13, Eventech Adjudicator, London Borough of Camden, Transport for London, zo dňa 14.01.2015

KONTAKT NA AUTORA

michal.uradnik@umb.sk

Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta

Komenského 20

974 01 Banská Bystrica

Slovenská republika

SYSTEMATIKA STIMULŮ V ČESKÉM DAŇOVÉM PRÁVU¹

SYSTEMATICS OF STIMULI IN CZECH TAX LAW

Roman Vybíral

Právnická fakulta Univerzity Karlovej

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Příspěvek se zabývá kategorizací stimulů v daňovém právu České republiky, byť s ohledem na jeho teoretické pojetí lze konstatovat, že závěry budou platné a využitelné rovněž v rámci zahraničních jurisdikcí. Na úvod dojde k vymezení vnímání pojmu „stimul“, coby stěžejního konceptu. Následně dojde k zavedení kategorizace jednotlivých stimulů v rámci daňového práva, a to primárně z hlediska teoretického, zpravidla však s praktickými přesahy, neboť zcela izolovaná teorie jednak neposkytuje adekvátní náplň téměř žádného právního pojednání, současně je to mnohdy právě praxe, která zpětně k utváření právní teorie napomáhá.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku

daň, podnět, systematika

Abstrakt v anglickom jazyku

The paper deals with the systematics of stimuli in tax law of the Czech Republic, although with regard to its theoretical conception it can be stated that the conclusions will be valid and applicable in foreign jurisdictions as well. At the beginning, the term “stimulus” will be defined as a key concept. Subsequently, the systematics of individual stimuli under tax law will be introduced, primarily from the theoretical point of view, but usually with practical overlaps, since the completely isolated theory does not provide adequate content of almost any legal treatise, at the same time it is often a practice that helps with creation and shaping of the legal theory.

Klíčové slová v anglickom jazyku

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2019 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

tax, stimulus, systematics

ÚVOD

V rámci odborných publikací existuje řada pojednání o vlivu konkrétních podnětů v rámci daňové sféry. Zpravidla se jedná o ryze ekonomické, v menší míře ekonomicko-právní nebo ryze právní pojednání. Mezi teoretické vědy, které v rámci samostatného oboru finančního práva a finanční vědy hrají klíčovou roli, lze řadit finanční vědu, finanční politiku (v rámci ní zejm. daňovou politiku) a vědu o finančním právu. Tyto vědy lze souhrnně vnímat jako tzv. finanční nauky.² Daňové právo je přitom jedním z nejdůležitějších odvětví finančního práva,³ jak ostatně plyne z převažujícího názoru české právní doktríny, proto je a v minulosti také byla⁴ klíčová pozornost v rámci uvedených finančních nauk věnována právě právu daňovému. Ekonomická teorie se zpravidla věnuje dopadem jednotných stimulů do praxe, a to zpravidla stimulů pozitivních. Jde současně o důležité politické téma, kterému často bývá věnována pozornost rovněž na úrovni mezinárodních organizací.⁵ Právně teoreticky zaměřená díla, která by obsahovala ucelenou kategorizaci stimulů v daňovém právu, jsou nejen v České republice značně ojedinělá. Cílem tohoto příspěvku je zavést systematiku stimulů v daňovém právu, a to na základě poznatků jak z oblasti právní teorie, tak daňové praxe. Svou nezanedbatelnou roli z hlediska systematiky hraje rovněž judikatura nejvyšších soudních instancí,⁶ neboť tato vzniklý pomyslný obraz dotváří.

1. VNÍMÁNÍ POJMU „STIMUL“

Jako důležité se na tomto místě jeví vymezení pojmu stimul, neboť od tohoto vymezení se následně odvíjí struktura dalšího textu. Jako hlavní synonyma pojmu stimul lze označit podnět nebo impuls. Obsahově se pak může jednat o jakékoliv počínání (resp. stav apod.), které si klade za cíl ovlivnit chování entity, tj. zpravidla vede entitu k chování, které by nenastalo buďto vůbec, nebo by

² Viz KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 17 a nasl.

³ Vztah finančního a daňového práva je v rámci české a slovenské právní teorie nahlížen nejednotně, kdy bývá různou měrou akcentována samostatnost daňového práva. Pro zjednodušení je pro účely tohoto příspěvku používán rovněž pojem daňové právo.

⁴ Viz např. ENGLIŠ, K. *Finanční věda*. Praha: Fr. Borový, 1929 nebo NĚMEČEK, E. *Úvod do studia finanční politiky*. Praha: Všehrd, 2001.

⁵ Ve vazbě na oblast vědy a výzkumu lze uvést např. činnosti OECD. Viz např. *Oecd.org* [online]. 2019. [cit. 2019-11-30]. *Measuring Tax Support for R&D and Innovation*. Dostupné z WWW: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>.

⁶ V daňovém právu jde zejm. o Nejvyšší správní soud ČR, Ústavní soud ČR a Soudní dvůr Evropské unie.

nenastalo v dané intenzitě. V nejobecnější rovině pak lze za stimul označit cokoliv, co způsobuje určitou činnost,⁷ resp. alespoň se o to snaží.

K tomu, aby se jednalo o stimul, jsou tedy nezbytně minimálně dvě entity. Zpravidla jedna entita určuje obsah stimulu, zatímco jiné entity tento stimul vnímají a uzpůsobují jeho obsahu své jednání. V daňovém právu nastávají tyto situace zcela běžně, když entitou určující obsah stimulu bývá nejčastěji stát (resp. v oblasti daní bývají typicky zapojeny vláda, Ministerstvo financí a orgány Finanční správy), případně jí v některých případech mohou být obce apod. Adresáty stimulů jsou pak nejčastěji daňové subjekty ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), tedy poplatníci daně, plátcí daně a další osoby. Nutno podotknout, že mohou rovněž nastat situace, kdy určitý stimul zůstane bez odezvy a jako takový vyznívá neutrálně.

Je tedy potřeba podotknout, že stimul může být co do důsledků jak pozitivní, tak negativní (resp. neutrální). Současně je nezbytné konstatovat, že projevy konkrétních stimulů nemusí nutně být identické u všech adresátů. Stimuly mohou být pochopitelně vnitřně diferencovány a jejich dopady se tedy mohou lišit. Stejný stimul může být pro jednoho adresáta vnímán pozitivně, zatímco pro jiného negativně. Stejně tak je klíčové, jakou optikou je na dopad stimulu nahlíženo, tj. zda se tak činí optikou adresáta stimulu, tvůrce stimulu, nebo jiné entity (např. osobě čerpající ze stimulu majetkový či jiný prospěch).

Stejně tak je důležité vlastní vymezení stimulu, resp. to, co vše ještě lze považovat za stimul. V nejširší možné rovině by za stimul mohlo být považováno naprosto cokoliv, tedy i např. existence určitého institutu, a nikoliv jeho pouhé změny. Jsem přesvědčen, že pro účely systematiky stimulů je nezbytné na stimuly nahlížet v nejširší možné rovině, tedy např. včetně existence samotné daně.

2. ZÁKLADNÍ KATEGORIZACE STIMULŮ

V rámci této kapitoly dojde k zavedení návrhu možné systematiky stimulů v českém daňovém právu. Opět je potřeba uvést, že níže uvedená systematika vychází z extenzivního vnímání pojmu stimul. Možností, jak vnitřně kategorizovat stimuly a vytvořit tak určitou systematiku, je přitom více. Níže uvedené kategorizace tedy rozhodně nepředstavují taxativní výčet, nýbrž si kladou za cíl zohlednit základní a podle mého názoru nejdůležitější roviny

⁷ Ačkoliv není na tomto místě nezbytně nutné odkazovat na konkrétní encyklopedie apod., jako příklad lze uvést vymezení pojmu stimul v Cambridge Dictionary. Viz Dictionary.Cambridge.org. [online]. 2019. [cit. 2019-12-09]. *Meaning of stimulus in English*. Dostupné z WWW: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/stimulus>.

klasifikace. Jednotlivé kategorie se přitom navzájem mohou a v praxi zpravidla také budou prolínat.

2.1. Pozitivní vs. negativní stimuly

První způsob klasifikace spočívá v členění stimulů na pozitivní a negativní. Je přitom nezbytné vymezit, jakou optikou je na stimul nahlíženo (obvykle se bude jednat o pohled ze strany adresáta stimulu). Pozitivní stimuly by podle mého názoru měly být v daňovém právu častější, neboť tímto odráží v současné době moderní přístup spočívající v motivačním charakteru zaváděných nástrojů. Naopak negativní stimuly (např. v podobě sankcí za nesplnění daňové či jiné povinnosti) by měly být spíše ultimátním nástrojem a měly by tedy být využívány pouze tam, kde zajišťují splnění zcela klíčových povinností. Negativní stimuly by v sobě měly současně odrážet jak preventivní, tak i sankční povahu. Typickým příkladem pozitivních stimulů mohou být slevy na dani, osvobození od daně, nižší daňová zátěž při splnění určitých podmínek apod. Nutno podotknout, že pozitivní stimuly jsou velmi náchylné ke zneužívání, resp. obcházení zákona. Domnívám se, že současná daňová soustava České republiky vykazuje zejména z hlediska nástrojů pozitivní stimulace značné nedostatky a je v tomto ohledu poměrně zastaralá.

2.2. Hmotněprávní vs. procesní stimuly

Další způsob klasifikace spočívá v členění stimulů na hmotněprávní a procesní. V rámci této kategorizace se nepochybně naskýtá široký prostor pro analýzu charakteru jednotlivých nástrojů z pohledu hmotného a procesního práva. V českém daňovém právním prostředí je typické, že hmotné právo (tj. jednotlivé hmotněprávní daňové předpisy) zpravidla obsahují kombinaci pozitivních a negativních stimulů. Naopak pro procesní právo, aktuálně reprezentované zejména normami daňového řádu, je typická převaha stimulů negativních (penále, pokuty, úroky z prodlení apod.). Stejně tak lze mezi procesní stimuly řadit rostoucí administrativní zátěž vybraných subjektů daně. Pozitivní stimulace v procesním právu je na jednu stranu relativně obtížná, na druhou stranu se jedná o dosti neprobádanou oblast, která se jeví být ideální k testování pomyslných pilotních projektů. Systematika stimulů v procesním právu je nadto jednou z klíčových otázek např. v rámci nastavení nástrojů boje proti daňovým únikům.⁸

2.3. Koncepční vs. dílčí stimuly

⁸ K tomu blíže viz např. ŠTRKOLEC, M. *Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law*. In ETEL, L., POPLAWSKI, M. (eds.). *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016, s. 465 a nasl.

Jako další možný způsob klasifikace lze uvést členění stimulů na koncepční a dílčí. Pro koncepční stimuly je charakteristická jejich vysoká důležitost a obvykle též vysoká politická citlivost. Pro prosazení nových koncepčních stimulů bývá obvykle nutná stabilní vládnoucí a rozhodující většina. Mezi koncepční stimuly lze řadit např. zavedení nové důležité daně, výrazná změna základu daně, sazby daně apod. Koncepční stimuly by měly být pokud možno stálé a k jejich změnám by mělo docházet spíše výjimečně, v opačném případě hrozí nedůvěra subjektů daně ke stabilitě daňového systému, což může mít negativní dopad na mezinárodní obchod, odliv kapitálu do zahraničí apod. Naopak dílčí stimuly je třeba vnímat jako nástroje jemného ladění, které pouze vedlejšími aspekty dotvářejí celkový obraz daní. Pro tyto dílčí stimuly bývá typické, že se nejedná o politicky citlivá témata, ale naopak za nimi stojí jisté *ratio*, např. v podobě sociálních, etických, ekologických a dalších důvodů. Jako příklad těchto dílčích stimulů lze uvést slevy na dani, položky snižující základ daně apod.

2.4. Další možné kategorizace stimulů

Jak bylo uvedeno výše, způsobů kategorizace stimulů existuje nepochybně více. Jako příklad další kategorizace lze uvést členění stimulů na efektivní a neefektivní, a to z hlediska účinků stimulu. Teprve s odstupem času po zavedení konkrétního stimulu lze hodnotit jeho efektivitu. Je pochopitelně žádoucí pracovat pouze se stimuly efektivními. V případě neefektivních stimulů je nezbytné vždy nalézt příčinu a tuto napravit, případně je možné daný stimul modifikovat nebo zcela odstranit. Mezi důvody pro neefektivitu stimulu lze řadit např. nesprávnou predikci, neočekávané ekonomické výkyvy, případně nevhodné nastavení zejména negativních stimulů, které může vést k neochotě adresátů dodržovat dané povinnosti.

Dále lze uvést kategorizaci stimulů na zamýšlené a nezamýšlené, kde pomyslnou dělicí čáru tvoří to, zda původní záměr odpovídá realitě co do promítnutí do platného práva. Zde je kladen vysoký důraz především na normotvůrce, který musí být natolik precizní, aby vyloučil veškeré možné alternativní výklady určitého instrumentu. Nezamýšlené stimuly jsou tedy často dopadem mezer v právních předpisech, nesprávných textací právních předpisů apod. S touto kategorizací je tedy velmi úzce spjata problematika obcházení právních předpisů, resp. zneužití práva.

Jako další příklad dalších kategorizací je možné uvést členění stimulů na racionální a iracionální. Zde hraje zcela klíčovou úlohu to, zda tvůrce stimulu dokáže před adresáty norem odůvodnit jejich racionalitu, byť tato může být někdy přinejmenším sporná. Jako příklad sporného konceptu lze uvést koncept tzv.

superhrubé mzdy podle § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Rovina racionality stimulu je velmi úzce spjata s psychologickou rovinou, kdy adresáti norem mívají tendence nedodržovat a obházet zejména ta pravidla, která jim osobně nedávají potřebný smysl. Iracionální stimuly tedy často bývají současně neefektivní.

3. PRAKTICKÉ VYUŽITÍ SYSTEMATIKY STIMULŮ

Přestože nastolené téma působí převážně teoretickým dojmem, lze si současně představit celou řadu možných praktických přesahů. Své využití může systematizace stimulů nalézt jak ve fázi tvorby právních předpisů, resp. jejich novelizací, tak při sledování jejich efektivity. Dále lze hovořit o významu z hlediska tvorby judikatury (např. ve vztahu k Ústavnímu soudu ČR), mezinárodní daňové konkurence, komparace nástrojů napříč právními řády apod.

Moderní demokratický stát by měl adresátům norem ukládat pouze tolik povinností (nejen daňových), kolik je racionálně potřeba. Tato premisa vychází z potřeby vyváženosti právních předpisů. Situace, kdy se např. v jedné právní úpravě např. sejde vícero významných negativních stimulů, mohou vyústit v nepřiměřenost těchto povinností a v nevyváženost právního předpisu jako celku. Ústavní soud ČR v této souvislosti rád hovoří o tzv. rdousícím efektu.⁹ Ten často nastává právě ve chvíli, kdy jsou povinnosti kladené na adresáty norem neúměrně vysoké. Ústavní soud se však v rámci tuzemského daňového práva několikrát vyjadřoval i k dalším ústavním otázkám, např. ve vztahu k problematice zákazu diskriminace. Případná pozitivní nebo negativní zpětná vazba ze strany (nejen) Ústavního soudu tedy má v rámci systematiky stimulů nepochybně své místo, neboť tato může být zprávou o vhodné, nebo naopak nevhodné volbě konkrétních stimulů.

Systematika stimulů může být dále vhodným nástrojem na poli mezinárodní daňové konkurence, kdy je mnohdy tenká hranice mezi stimuly (zpravidla pozitivními) tržního charakteru a stimuly charakteru netržního. Nevhodná kumulace netržních stimulů pak může zapříčinit zařazení státu na „*blacklisty*“,¹⁰ „*greylisty*“ a obdobné seznamy tzv. daňových rájů nebo jiných států vymykajících se běžným tržním podmínkám. Určitá evidence stimulů je v tomto ohledu žádoucí, minimálně z toho důvodu, že je třeba nastavit zmiňované tržní podmínky.

⁹ Viz např. náleze Ústavního soudu ČR ze dne 27. února 2018, Pl. ÚS 15/17.

¹⁰ Viz např. Consilium.europa.eu [online]. 2019. [cit. 2019-12-10]. *Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions*. Dostupné z WWW: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

Neoddiskutovatelnou úlohu sehrává systematizace jakéhokoliv nástroje, daňové stimuly nevyjímaje, rovněž v oblasti měření efektivity nástrojů a při komparaci efektivity obdobných nástrojů napříč různými jurisdikcemi. Tato otázka navíc úzce souvisí s kategorizací stimulů na efektivní a neefektivní, kdy o efektivitě mnohdy rozhodují detaily. V případě neefektivity stimulu je potřeba nalézt konkrétní důvody, které mohou být snáze analyzovány při znalosti systematiky stimulů (např. může dojít k nežádoucí kumulaci negativních stimulů, které nejsou adresáti ochotni akceptovat). Stejně tak často dochází k přebírání nástrojů napříč jurisdikcemi, kdy je poměrně snadné sledovat vývoj praxe v těchto inspirujících a inspirovaných státech.¹¹ V případě příkrého rozporu mezi fungováním těchto nástrojů může být odpověď ukryta právě v nevhodně nastavené struktuře stimulů.

ZÁVĚR

Cílem tohoto příspěvku bylo nastínit možný způsob klasifikace stimulů v českém daňovém právu, resp. zakotvit jejich základní systematiku. Na základě výsledků těchto činností dospívám k závěru, že jednotná, univerzální a všeobecně přijímaná systematika je obtížně dosažitelná, a to z několika důvodů. Hlavním důvodem je skutečnost, že pro takovou systematiku je nezbytné předem vymezit relativně limitující předpoklady (tj. např. jakou optikou je na systematiku nahlíženo, které stimuly jsou analyzovány apod.), jejichž porušení může stabilitou systematiky výrazně otrást. Systematika stimulů v daňovém právu, ať už výše nastolená nebo jiná, může nepochybně nalézt své opodstatnění např. při zajišťování a posuzování vnitřní vyváženosti právních předpisů nebo v rámci mezinárodní daňové konkurence. Stejně tak se může jednat o vhodnou platformu pro získávání zpětné vazby v rámci měření efektivity konkrétního nástroje nebo o platformu komparačního charakteru při přebírání nástrojů ze zahraničních jurisdikcí. Jedná se přitom o pouhé příklady možné využitelnosti systematiky stimulů, čímž by tato převážně teoreticky pojatá koncepce nepochybně mohla nabýt ještě výraznější praktické přesahy.

POUŽITÉ PRAMENY

1. ENGLIŠ, K. *Finanční věda*. Praha: Fr. Borový, 1929. 407 s.

¹¹ Jako příklad v českém daňovém právu lze uvést tzv. úctenkovou loterii. Viz Mfcr.cz [online]. 2017. [cit. 2019-12-09]. *Úctenková loterie má svého dodavatele*. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/uctenkova-loterie-ma-sveho-dodavatele-28091>.

2. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0, 356 s.
3. NĚMEČEK, E. *Úvod do studia finanční politiky*. Praha: Všehrd, 2001. ISBN 80-85305-45-3, 61 s.
4. ŠTRKOLEC, M. *Fighting Tax Evasion and its Reflection in the Procedural Tax Law*. In ETEL, L., POPLAWSKI, M. (eds.). *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Bialystok: Temida 2, 2016. ISBN 978-83-62813-88-9, 536 s.
5. Consilium.europa.eu [online]. 2019. [cit. 2019-12-10]. *Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions*. Dostupné z WWW: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.
6. Dictionary.Cambridge.org. [online]. 2019. [cit. 2019-12-09]. *Meaning of stimulus in English*. Dostupné z WWW: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/stimulus>.
7. Mfcr.cz [online]. 2017. [cit. 2019-12-09]. *Účtenková loterie má svého dodavatele*. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/uctenkova-loterie-ma-sveho-dodavatele-28091>.
8. Oecd.org [online]. 2019. [cit. 2019-11-30]. *Measuring Tax Support for R&D and Innovation*. Dostupné z WWW: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>.
9. Nález Ústavního soudu ČR ze dne 27. února 2018, Pl. ÚS 15/17.

KONTAKT NA AUTORA

vybiralr@prf.cuni.cz

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

nám. Curieových 901/7

116 40 Praha 1

Česká republika

ORCID: 0000-0002-1112-408X

AKTIVITY EÚ VO VZŤAHU K DAŇOVÝM PODVODOM, DAŇOVÝM ÚNIKOM A ICH REFLEXIA NA SLOVENSKU¹

EU ACTIVITIES FOCUSED ON TAX FRAUD, TAX EVASION AND THEIR REFLECTION IN SLOVAKIA

Jozef Výrost

Spoločenskovedný ústav Centra spoločenských a psychologických vied SAV
Filozofická fakulta UPJŠ

Abstrakt v pôvodnom jazyku:

V januári 2019 Európska komisia v Európskom parlamente predložila návrh na reformu rozhodovania v oblasti daňovej politiky. Tieto zámery reflektujú aj názory odbornej i ostatnej verejnosti na stav v oblasti daňových podvodov a daňových únikov. Aktuálnu situáciu na Slovensku v oblasti daní z príjmu právnických osôb charakterizuje Index podnikových daňových rajov, ktorý každoročne pripravuje organizácia Tax Justice Network (Corporate Tax Heaven Index – CTHI 2019). Niektoré z rezerv, na ktoré CTHI poukazuje, možno identifikovať aj v odporúčaníach Európskej komisie k opatreniam v oblasti daní v Národnom programe reforiem SR na rok 2019, ako i v Daňovom reporte SR za rok 2018.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku:

daňové podvody, daňové úniky, Index podnikových daňových rajov 2019

Abstract in English language:

European Commission in January 2019 presented to the European Parliament a proposal of reform of decision making process in the EU tax policy. This intentions reflect also the opinions of professional and general public about situation in the area of tax fraud and tax evasion. The actual situation in Slovakia in the area of corporate taxes is well described in Corporate Tax Heaven Index – CTHI 2019 prepared annually by Tax Justice Network. Some of the weak points reflected by CTHI can be identified also in European Commission

¹ Príspevok reprezentuje čiastkový výstup z projektu APVV č.16-0160 „Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (motivačné faktory, vznik a eliminácia)“.

recommendations to the measures in the Slovakian 2019 National Program of Reforms and also in Slovakian 2018 Tax Report.

Keywords in English language:

tax fraud, tax evasion, Corporate Tax Heaven Index 2019

ÚVOD

V januári 2019 Európska komisia v Európskom parlamente predložila návrh na reformu rozhodovania v oblasti daňovej politiky². Podstatou návrhu je prechod od jednomyseľného k rozhodovaniu kvalifikovanou väčšinou. Reforma sa nebude dotýkať práv členských štátov určovať si sadzby daní fyzických a právnických osôb. Predpokladá sa postupný proces reformy, pozostávajúci zo štyroch krokov, pričom prvé dva kroky by sa realizovali do roku 2020, tretí a štvrtý do roku 2025:

1. hlasovanie kvalifikovanou väčšinou o opatreniach v boji proti daňovým únikom a podvodom;
2. hlasovanie kvalifikovanou väčšinou o opatreniach, prostredníctvom ktorých daňová politika podporuje dosahovanie cieľov v iných oblastiach politiky EÚ, napr. ochrana životného prostredia, zdravotná politika;
3. hlasovanie kvalifikovanou väčšinou o opatreniach o DPH a spotrebných daniach;
4. hlasovanie kvalifikovanou väčšinou o opatreniach, týkajúcich sa o veľkých projektoch v oblasti daňovej politiky EÚ, napr. CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base), či zdaňovania digitálneho trhu.

Prijatie návrhu však nebude jednoduché – podľa správy TAX3 (Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance),³ prerokovanej v EP v marci 2019, sedem krajín EÚ vykazuje znaky daňových rajov a uľahčovania agresívneho daňového plánovania: Belgicko, Cyprus, Maďarsko, Írsko, Luxembursko, Malta a Holandsko. Tiež je otázka, do akej miery si podstatu tohto zámeru osvojí nová EK. Situácia je však podľa všetkých príznakov zrelá na prijatie komplexných riešení aj na nadnárodnej úrovni. Pre ilustráciu dva príklady:

² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf

³ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EN.pdf

Známou sa stala daňová operácia amerického internetového gigantu Google⁴, ktorý v roku 2017 cez dcérsku spoločnosť Google Netherlands Holding BV presunul licenčné poplatky v hodnote 19,9 miliardy eur na írsku dcérsku firmu Google Ireland Holdings, ktorá sídli na Bermudách a kde podniky neplatia žiadne dane. Google si takto znižoval daňovú záťaž už viac ako desať rokov. Reagujúc na tlak zo strany EÚ sa Írska vláda v roku 2014 rozhodla tento druh operácií znemožniť, takže podľa jej vyjadrenia Google o túto výhodu príde – po roku 2020.

Takéto prelievanie daní (tax spillover) si vyžiadalo komplexné zmeny jednak v systéme štatistického zisťovania plnenia daňovej povinnosti (Baker, Murphy, 2019), ako na úrovni legislatívy: 15.3. 2018 Európsky parlament na návrh EK schválil smernicu⁵ o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB). V jej zmysle by daňové záväzky nadnárodných spoločností mali určovať na základe ziskov ich pobočiek vo všetkých členských štátoch EÚ a následne rozdeliť medzi krajiny podľa toho, aký zisk bol v nich vytvorený. V spojitosti s tým by sa mal zaviesť jednotný systém daňových predpisov a jednotná daňová správa.

V otvorených ekonomikách krajín EÚ veľký podiel ziskov tvoria nadnárodné spoločnosti. Výplata dividend predstavuje ďalší efektívny kanál, ktorým sa dajú zdroje z krajiny vzniku presunúť: napríklad v ČR za rok 2018⁶ bolo takto vyvezených viac ako 16 miliárd eur, navyše do Holandska (cca 2 miliardy), Nemecka (1,7 miliardy), Luxemburska (1,7 miliardy) a Belgicka (1 miliarda). Zo Slovenska ročne odteká asi 2,5 miliardy Eur.

Počet slovenských firiem s vlastníkom v daňovom raji v roku 2018⁷ sa zvýšil o 2% (85 spoločností) na 4881, s podielom na základnom kapitále 10,4 miliardy eur. Najobľúbenejšou destináciou je Holandsko (1154), nasledované Cyptom (1099), USA (1068) a Luxemburskom (412).

1. POHLAD VEREJNOSTI

Spomínané udalosti a zrejme aj mnohé ďalšie faktory zohrávajú svoju rolu v tom, že téma daní, daňovej morálky a predovšetkým daňových únikov a podvodov zostáva v centre pozornosti verejnosti v európskych krajinách. Ako príklad stavu v mienke verejnosti a trendu jej vývoja môžeme uviesť odpovede

⁴ <https://uk.reuters.com/article/uk-google-taxes-netherlands/google-shifted-19-9-billion-euros-to-tax-haven-bermuda-in-2017-filing-idUKKCN1OX1G7>

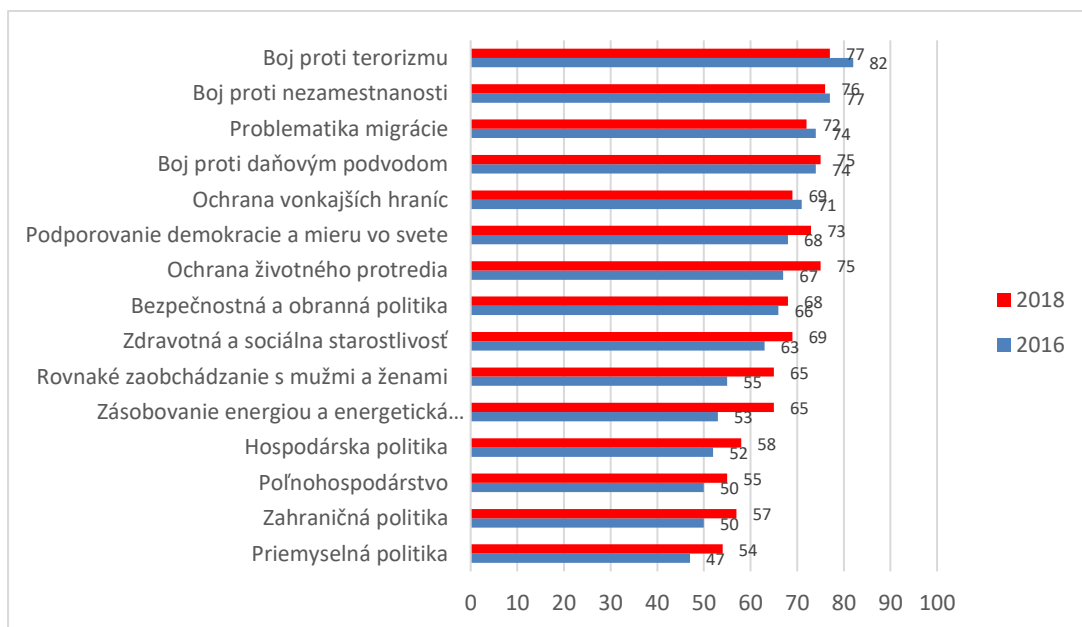
⁵ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087_EN.html

⁶ <https://firmy.finance.cz/521651-dividendy-z-ceska/>

⁷ <https://www.bisnode.sk/o-bisnode/o-nas/novinky/az-4881-firiem-je-riadenych-z-danovych-rajov/>

respondentov dvoch Eurobarometrov, z apríla 2016⁸ a apríla 2018⁹ na otázku: „Uprednostnili by ste, aby Európska únia v uvedených oblastiach zasahovala viac ako v súčasnosti?“.

Graf č. 1: Očakávania respondentov týkajúce sa angažovania sa EÚ vo vybraných oblastiach



Z údajov uvedených v grafe 1. možno vidieť, že ¾ respondentov z reprezentatívnych vzoriek obyvateľov európskej 28-ky vyjadrilo presvedčenie o potrebe väčšej angažovanosti EÚ v oblasti boja proti daňovým podvodom.

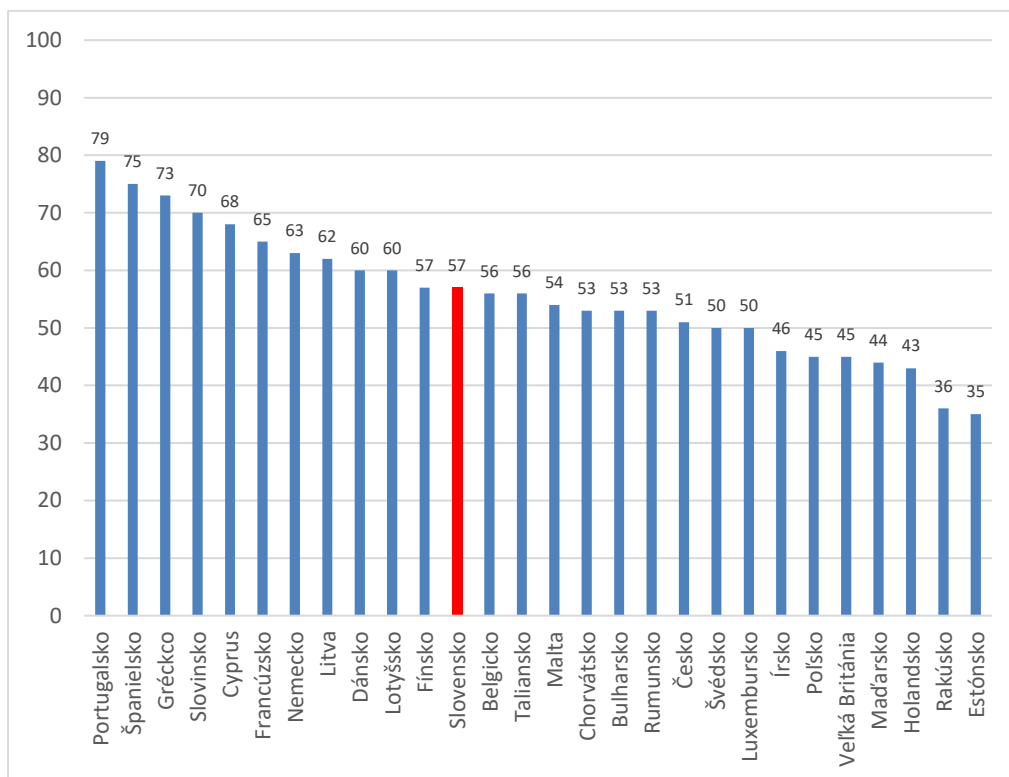
Ďalšia otázka v prieskume z r.2018 zisťovala, či respondenti vnímajú súčasnú politiku EÚ proti daňovým únikom za nedostatočnú. S týmto názorom sa stotožnilo skoro 60% respondentov reprezentatívnej vzorky krajín EÚ28. Pri vzájomnom porovnaní krajín však možno zaznamenať výrazné rozdiely, ako to možno vidieť v grafe č.2: slovenskí respondenti (57% sa domnieva, že súčasná politika EÚ voči daňovým únikom nie je dostatočná) sa nachádzajú približne v polovici poradia krajín.

⁸

www.europarl.europa.eu/pdf/eurobarometre/2016/attentes/eb85_1_synthesis_perceptions_wishes_terrorism_en.pdf

⁹ www.europarl.europa.eu/at-your-service/files/be-heard/eurobarometer/2018/eurobarometer-2018-democracy-on-the-move/report/en-one-year-before-2019-eurobarometer-report.pdf

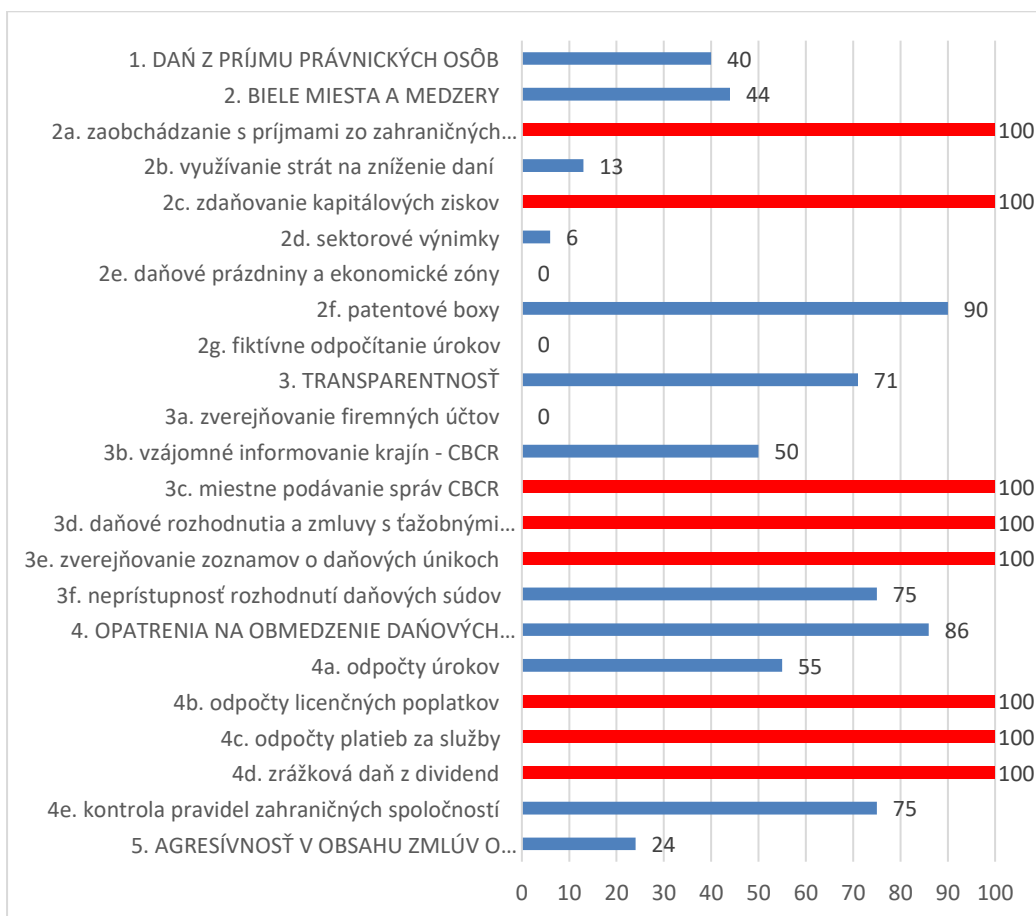
Graf č. 2: Vnímanie súčasnej politiky EÚ proti daňovým únikom respondentmi ako nedostatočné (%)



3 CORPORATE TAX HEAVEN INDEX 2019 NA SLOVENSKU

Odborný pohľad na aktuálnu situáciu vo vybraných ekonomicky vyspelejších a pre porovnanie i menej vyspelých krajinách poskytuje Index podnikových daňových rajov, ktorý každoročne pripravuje organizácia Tax Justice Network. Corporate Tax Heaven Index 2019 zaradil Slovensko so skóre 53 bodov v rebríčku krajín na 47. miesto z celkového počtu 64 krajín. Index je zložený z 20 ukazovateľov (indikátorov) zoskupených do piatich kategórií a celkove, v rámci kategórií i v rámci jednotlivých indikátorov sa pohybuje v rozmedzí od 0 do 100 bodov. Ako vyzerá profil za Slovensko ukazuje graf č.3.

Graf č. 3: Corporate Tax Haven Index Slovenska v roku 2019¹⁰



Hodnotenie 100 CTHI znamená najhorší výsledok, v danom ukazovateli spravidla absenciu opatrení, alebo ich neplnenie. V profile SR ide o dva indikátory v kategórii 2. **BIELE MIESTA A MEDZERY**, a to 2.a *zaobchádzanie s príjmami zo zahraničných investícií* (indikátor vyjadruje, či a do akej miery daňový systém zahŕňa príjmy zo zahraničných investícií do svojho daňového systému) a 2c. *zdaňovanie kapitálových ziskov* (niektoré jurisdikcie ich zahrňujú priamo do systému daní právnických osôb, iné ich zdaňujú v osobitnom režime, ale vôbec nie). Ďalej sú to tri indikátory v kategórii 3. **TRANSPARENTNOSŤ**, a to 3c. *miestne podávanie správ CBCR* (kým pravidlá CBCR vyžadujú, aby sa správy v komunikácii medzi krajinami zverejňovali, tento ukazovateľ zisťuje, do akej miery národné authority prístup k týmto správam požadujú), 3d. *daňové rozhodnutia a zmluvy s ťažobnými spoločnosťami* (indikátor obsahuje dve

¹⁰ <https://www.corporatetaxhavenindex.org/introduction/cthi-2019-results>

komponenty – či jurisdikcia krajinu zverejňuje unilaterálne daňové rozhodnutia týkajúce sa cezhraničných daňových schém a či zverejňuje zmluvy s ťažobnými spoločnosťami), *3e. zverejňovanie zoznamov o daňových únikoch* (indikátor zisťuje, či sa v krajine od daňovníkov a daňových poradcov minimálne raz ročne sústreďujú a zverejňujú údaje o použitých schémach a prípadoch daňových únikov). Napokon v kategórii 4. OPATRENIA NA OBMEDZENIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV sú to tri indikátory, *4b. odpočty licenčných poplatkov* (ukazovateľ zisťuje, či sa realizujú opatrenia, ktoré znemožňujú cezhraničné odpočty za účelom zníženia daňového základu), *4c. odpočty platieb za služby* (v tomto prípade sa znižuje daňový základ cezhraničnými, často nadsadenými platbami za technickú podporu, konzultačné služby a pod. firmám v daňových rajoch), *4d. zrážková daň z dividend* (ukazovateľ zisťuje, či jurisdikcia uplatňuje opatrenia proti vývozu dividend).

ZÁVER

Slovensko predložilo 25. apríla 2019 svoj Národný program reforiem na rok 2019¹¹ a Program stability 2019-2022¹². V odporúčaní EK k slovenskému programu reforiem¹³ sa pre oblasť daní uvádza: „Napriek určitému pokroku dosiahnutému v boji proti daňovým únikom zostáva daňová disciplína problematickou a medzera na DPH bola v roku 2016 v porovnaní s priemerom EÚ viac než dvojnásobná... Potenciál tvorby príjmov z environmentálneho a majetkového zdaňovania sa v porovnaní s inými krajinami EÚ nevyužíva dostatočne.“

Už Daňový report Slovenskej republiky 2018¹⁴, ktorý vypracoval Inštitút finančnej politiky, konštatoval, že: „Odhady daňových medzier poukazujú na priestor na zvýšenie úspešnosti a efektivity výberu daní. Znížením medzery na dani z pridanej hodnoty, dani z príjmu právnických osôb ako aj spotrebnej dani z minerálnych olejov by si štátny rozpočet mohol prilepiť o stovky miliónov eur bez zvyšovania daňových sadzieb.“ „Medzinárodné inštitúcie (Európska komisia, OECD, MMF) Slovensku dlhodobo odporúčajú zmeniť daňový mix a presunúť relatívne vysoké daňové zaťaženie práce, najmä pre nízkopříjmových

¹¹ <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/strategicke-materialy/narodny-program-reforiem/narodny-program-reforiem.html>

¹² <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/strategicke-materialy/program-stability/program-stability.html>

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1560258773480&uri=CELEX%3A52019DC0525>

¹⁴ <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/50-danovy-report-slovenskej-republiky-2018-oktober-2018-2.html>

zamestnancov, na menej škodlivé dane ako napríklad daň z nehnuteľností, spotrebné dane na alkohol alebo environmentálne dane. Najjednoduchším zdrojom dodatočných príjmov je vyššia efektívnosť výberu daní. Napriek pokroku v posledných rokoch existuje priestor pre ďalšie znižovanie daňových medzier.“

Podľa výsledkov analýzy ESPAS (European Strategy and Policy Analysis System)¹⁵ budúci vývoj Európy bude určovať 5 globálnych trendov a prvým z nich bude prehlbovanie majetkovej nerovnosti a starnutie populácie. Prejaví sa to v ďalšom oslabovaní strednej triedy obyvateľstva¹⁶ i oslabovaní jej pozície¹⁷ a vzrastajúcom podiele dôchodcov s nízkym príjmom. Výrazne k tomu prispieva aj systém zdaňovania a jeho nedostatky: Bez reakcie štátu – kompenzačných daňových opatrení – naďalej zostáva zrýchľujúci sa proces koncentrácie majetku: v období posledných 30 rokov u najbohatších rástol 10x rýchlejšie ako u 20% najchudobnejších. Podľa údajov Global Wealth Report v roku 2018 najbohatších 10% ľudí vlastnilo 85% svetového bohatstva¹⁸. Súčasne zaznamenávame prejavy rastúcej nespokojnosti verejnosti s nespravodlivým status quo aj v oblasti zdaňovania. Nejde tu len o spomínané výsledky výskumov verejnej mienky, ale i o také symptómy, ako je všeobecný nárast sociálnych/protestných hnutí¹⁹ alebo volebné úspechy extrémisticky/nacionalisticky orientovaných strán²⁰.

Najsilnejší ekonomickí hráči s dostatkom zdrojov a politického vplyvu a nadnárodné spoločnosti sa plateniu daní dokážu bez problémov vyhýbať. O to väčšmi potom daňové bremeno musia znášať ostatné podnikateľské subjekty a obyvateľstvo. Uvedomenie si stavu vecí, objektívne posúdenie prevládajúcich trendov a dôsledkov ku ktorým môžu viesť - oprostene od ideologického balastu a skrytých zisťných motívov - je základným predpokladom prijatia efektívnych opatrení na všetkých úrovniach. Medzinárodnej, národnej, regionálnej i osobnej.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BAKER, A. - MURPHY, R. The political economy of „tax spillover“: A new multilateral framework. Global Policy. ISSN 1758-5899, roč. 10, 2019, č. 2, s. 178-192.

¹⁵ <https://ec.europa.eu/epsc/sites/epsc/files/espas-report-2015.pdf>

¹⁶ https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm_/documents/publication/wcms_630642.pdf

¹⁷ <https://www.oecd.org/els/soc/OECD-middle-class-2019-main-findings.pdf>

¹⁸ <https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html>

¹⁹ https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_social_movements

²⁰ <https://www.bbc.com/news/world-europe-36130006>

KONTAKT NA AUTORA

vyrost@saske.sk

Spoločenskovedný ústav CSPV SAV

Karpatská 5

040 01 Košice

Slovenská republika

III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA:

Positívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania

Zostavovatelia: prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

JUDr. Adrián Popovič, PhD.

JUDr. Jozef Sábo, PhD.

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2019

Rozsah strán: 376

Rozsah: 22,9 AH

Vydanie: prvé

III. SLOVAK-CZECH DAYS OF TAX LAW:

Positive and Negative Stimulation of the State in the Area of Taxation

Edited by: prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

JUDr. Adrián Popovič, PhD.

JUDr. Jozef Sábo, PhD.

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice

ŠafárikPress

Year of publication: 2019

Number of pages: 376

Number of authors' sheets: 22,9 AS

Edition: first



DOI: <https://doi.org/10.33542/DDP2019-819-4>

ISBN 978-80-8152-819-4